Förfarandehandledning i fastighetstaxering

Fritzes
ett Wolters Kluwer-företag
106 47 Stockholm Tel 08-690 91 90 Fax 08-690 91 91 order.fritzes@nj.se www.fritzes.se

ISBN 978-91-38-32414-1
SKV 287 utgåva 1

Elanders i Vällingby 2007

Förord

Allmän, förenklad och särskild fastighetstaxering är till största delen reglerad genom bestämmelser i fastighetstaxeringslagen (1979:1152, FTL) och fastighetstaxeringsförordningen (1993:1199, FTF). Förfarandet vid fastighetstaxeringen regleras först och främst i FTL.

Skatteverket har i denna handledning samlat regler och kommentarer om det andra skedet i förfarandet vid fastighetstaxeringen, dvs. själva taxeringsarbetet och beslutsförfarandet. Det första skedet i förfarande vid fastighetstaxering, det omfattande förberedelsearbete som i regel sker två år före en allmän fastighetstaxering, tas inte upp i denna handledning utan behandlas i Handledning förberedande åtgärder. Till stöd för det materiella värderingsarbetet ger Skatteverket vidare, inför varje allmän fastighetstaxering, ut en särskild handledning.

Denna upplaga utgår från angivna bestämmelser, skrivelser från Skatteverket, domar etc., i deras lydelse den 1 januari 2007. I föreliggande handledning anges författningstext, förarbetsuttalanden, föreskrifter och allmänna råd med indragen text. I anslutning till denna text anges bl.a. författningsrum.

Förfarandehandledningen för fastighetstaxering består av sex avsnitt. Efter en inledning behandlas först förfarandereglerna i allmänhet, därefter organisationen och i det fjärde avsnittet taxeringsarbetet. I avsnitt fem behandlas därefter taxeringsbesluten och avslutningsvis, i avsnitt sex, behandlas övriga beslut m.m.

Handledningen är avsedd att användas som ett stöd i den dagliga ärendehanteringen, men kan även användas vid introduktion och utbildning av personal.

Solna i november 2007

Vilhelm Andersson

Innehåll

Förord **3**

Förkortningslista **9**

1 Inledning **11**

2 Allmänt om förfarandereglerna **13**
2.1 Förvaltningslagen **13**
2.1.1 Förvaltningslagen – en baslag 13
2.1.2 Allmänt om FL:s tillämpningsområde 14
2.1.3 Publikationen Rätt handlagt 2004 15
2.2 Fastighetstaxeringslagen **15**
2.3 Fastighetstaxeringsförordningen m.m **17**

3 Organisationen **19**
3.1 Allmänt om organisationen och Skatteverket **19**
3.2 Instruktion för Skatteverket **21**
3.3 Arbetsordning för Skatteverket **23**
3.3.1 Huvudkontorets verksamhet 23
3.3.2 Den regionala verksamheten 24
3.4 Skattenämnderna **25**
3.5 Konsulenter m.fl. värderingssakkunniga **29**
3.6 Tolk **31**

4 Taxeringsarbetet **33**
4.1 Allmänt **33**
4.2 Den registerbaserade fastighetstaxeringen **34**
4.2.1 Allmänt 34
4.2.2 Tjänstemannataxering 1994 34
4.2.3 1996 års övergång till registerbaserad taxering 35

4.2.4 Elektroniska deklarationer, beslut m.m. ... 38
4.2.5 FTR och fastighetstaxeringssystemet ... 39
4.3 Informationsinsamlingen ... 40
4.3.1 Grundläggande uppgiftsinsamling ... 40
4.3.2 Deklaration ... 42
4.3.3 Taxeringsförslag ... 44
4.3.4 Deklarationsskyldighet ... 46
4.3.5 Deklarationspliktig fastighet ... 49
4.3.6 Tidpunkt och plats för deklaration och påpekanden ... 50
4.3.7 Anstånd ... 51
4.3.8 Förseningsavgift ... 52
4.4 Utredningen ... 58
4.4.1 Allmänt ... 58
4.4.2 Utredningens gång ... 59
4.4.3 Utredningsprinciper m.m. ... 60
4.4.4 Föreläggande ... 69
4.4.5 Vite ... 72
4.4.6 Besiktning ... 75
4.5 Bevisningen ... 80
4.5.1 Allmänt ... 80
4.5.2 Sakfrågan ... 81
4.5.3 Föremål för bevisningen ... 82
4.5.4 Bevisfakta ... 83
4.5.5 Bevismedel ... 84
4.5.6 Bevisbörda ... 85
4.5.6.1 Allmänt ... 85
4.5.6.2 Subjektiv bevisbörda m.m. ... 85
4.5.6.3 Objektiv bevisbörda m.m. ... 86
4.5.7 Bevisvärdering/bevisvärde ... 88

5 Taxeringsbesluten ... 91
5.1 Allmänt ... 91
5.1.1 Olika slag av beslut ... 91
5.1.2 Beslutens innehåll; allmänna regler ... 92
5.1.3 Underrättelser m.m. ... 94
5.2 Grundläggande beslut (grundbeslut) ... 96
5.2.1 Beslutens innehåll och utformning ... 96
5.2.2 Taxeringsperiod/arbetsperiod ... 98
5.2.3 Underrättelser ... 99
5.2.4 Skattenämndens grundbeslut ... 99
5.2.5 Muntlig handläggning m.m. hos skattenämnd ... 102
5.3 Omprövningsbesluten ... 106

5.3.1 Allmänt ... 106
5.3.2 Sakprocess och kvittning ... 108
5.3.3 Res judicata, ändrad rättstillämpning m.m. ... 110
5.3.4 Omprövning på begäran av fastighetsägare ... 113
5.3.5 Omprövning på initiativ av Skatteverket ... 116
5.3.6 Omprövning efter överklagande – obligatorisk omprövning ... 122
5.3.7 Skattenämndens medverkan vid omprövning ... 125

5.4 Beslut om taxeringsåtgärder ... 126

6 Övriga beslut m.m. ... 129

6.1 Allmänt ... 129

6.2 Beslut under handläggningen ... 130
6.2.1 Beslut som innefattar myndighetsutövning ... 130
6.2.1.1 Överklagbarhet ... 131
6.2.1.2 Ordningen för överklagande ... 132
6.2.2 Administrativa beslut ... 135

6.3 Slutliga beslut ... 135
6.3.1 Avvisningsbeslut ... 137
6.3.2 Avskrivningsbeslut ... 139
6.3.3 Övriga slutliga beslut ... 140

Förkortningslista

ADB	Automatisk databehandling
AFT	Allmän fastighetstaxering
FFT	Förenklad fastighetstaxering
FL	Förvaltningslagen (1986:223)
FPL	Förvaltningsprocesslagen (1971:291)
FTF	Fastighetstaxeringsförordningen (1993:1199)
FTL	Fastighetstaxeringslagen (1979:1152)
FTR	Fastighetstaxeringsregistret
FTS	Fastighetstaxeringsdatasystemet
GFTF	Gamla fastighetstaxeringsförordningen (1979:1153)
KFM	Kronofogdemyndigheten
KL	Kommunalskattelagen (1928:970)
LMV	Lantmäteriverket
LR	Länsrätten
prop.	Proposition
RB	Rättegångsbalken
RF	Regeringsformen
RR	Regeringsrätten
RSV	Riksskatteverket
RSV S	RSV:s rekommendationer
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SFS	Svensk författningssamling
SKM	Skattemyndighet
SKV A	Skatteverkets allmänna råd
SKVFS	Skatteverkets föreskrifter
SKVI	Förordningen (2003:1106) med instruktion för Skatteverket

SN	Skattenämnd
SOU	Statens Offentliga Utredningar
TL	Taxeringslagen (1990:324)
TN	Taxeringsnämnd

1 Inledning

Förfarandet vid fastighetstaxeringen regleras i fastighetstaxeringslagen (1979:1152; FTL). Skatteverket ansvarar enligt FTL för verksamheten vid fastighetstaxeringen och fattar beslut i fastighetstaxeringsärenden. För den allmänna och förenklade fastighetstaxeringen finns regler om förfarandet i 17–24 kap. FTL som avser organisationen, deklarationsförfarandet, förberedande åtgärder, taxeringsarbetet och beslutsförfarandet. Motsvarande regler för den särskilda fastighetstaxeringen finns i 25, 26 och 28 kap. FTL.

Förfarandet vid fastighetstaxeringen innefattar två skeden. Det första är det omfattande förberedelsearbete som sker som regel två år före en allmän fastighetstaxering. Skatteverket ger inför varje allmän fastighetstaxering ut en särskild handledning till stöd för förberedelsearbetet. Den avser bl.a. förfarandet vid förberedelserna, vilket inte tas upp i denna handledning.

Det andra skedet i förfarandet vid fastighetstaxeringen avser själva taxeringsarbetet och beslutsförfarandet. I denna handledning behandlas de handläggningsregler och regler för förfarandet i övrigt som gäller för taxeringsarbetet och beslutsfattandet vid fastighetstaxeringen.

Till stöd för det materiella värderingsarbetet ger Skatteverket inför varje allmän fastighetstaxering ut en särskild handledning. Vidare ger Skatteverket årligen ut en författningssamling med de författningar som direkt reglerar fastighetstaxeringen och även med ett antal författningar som har anknytning till dessa.

2 Allmänt om förfarande-reglerna

2.1 Förvaltningslagen

2.1.1 Förvaltningslagen – en baslag

Skatteverket ska liksom alla andra myndigheter i landet vid sin ärendebehandling och övrig förvaltningsverksamhet följa de regler som finns i förvaltningslagen (1986:223, FL).

> **1 § FL**
>
> Denna lag gäller förvaltningsmyndigheternas handläggning av ärenden ---. Bestämmelserna i 4−6 §§ gäller också övrig förvaltningsverksamhet hos dessa myndigheter. ---

FL utgör det grundläggande regelverket och är baslagen för förfarandet hos myndigheterna. Även om förfarandet vid fastighetstaxeringen i väsentliga avseenden är reglerat genom särskilda regler i FTL och fastighetstaxeringsförordningen (1993:1199, FTF) ska de i FL fastlagda rättssäkerhetskraven i förhållandet mellan myndighet och enskild och andra grundläggande regler i FL alltid beaktas. För åtskilliga av de situationer som uppkommer i Skatteverkets verksamhet vid fastighetstaxeringen finns vidare inte någon annan reglering än FL:s regler.

Av de avsnitt som FL:s regler är uppdelade på kan här nämnas tre som generellt avser myndigheternas verksamhet. Avsnitten Myndigheternas serviceskyldighet (4−5 §§) och Samverkan mellan myndigheter (6 §) innefattar regler för myndigheternas hela förvaltningsverksamhet och inte bara för ärendehanteringen. Avsnittet Allmänna krav på handläggningen av ärenden (7 §) ger generella regler för alla slag av ärendehantering. Reglerna i dessa avsnitt har ingen direkt motsvarighet i FTL och FTF.

Bland de övriga avsnitten i FL som avser hanteringen av ärenden av speciella slag finns följande.

– Tolk (8 §), ombud och biträde (9 §) samt jäv (11−12 §)

- Inkommande handlingar (10 §) och anteckning av uppgifter (15 §)
- Muntlig handläggning (14 §) och parters rätt att få del av uppgifter (16−17 §§)
- Omröstning (18 §) och avvikande mening (19 §)
- Motivering av beslut (20 §) och underrättelse om beslut (21 §)
- Hur beslut överklagas (23 §)
- Rättelse av skrivfel och liknande (26 §) samt omprövning av beslut (27 §)
- Inhibition (29 §) och överklagande av avvisningsbeslut (30 §)

Åtskilliga av de regler som enligt FL gäller för speciella slag av ärenden motsvaras av bestämmelser i fastighetstaxeringslagstiftningen med likartat eller kompletterande innehåll. Det gäller dock inte för reglerna i FL om t.ex. tolk, ombud, biträde, jäv, inkommande handlingar och omröstning.

2.1.2 Allmänt om FL:s tillämpningsområde

Tillämpningsområdet för FL är, som tidigare anförts, enligt 1 § i lagen generellt för förvaltningsmyndigheterna. De fall då undantag från FL:s regler får ske regleras i 3 § och får enligt denna bestämmelse endast göras, om särskilda regler lämnats i annan lag eller förordning som t.ex. fastighetstaxeringslagstiftningen (lex specialis); se vidare avsnitt 2.2.

Minimiregler

FL innehåller basregler och minimikrav som inte får underskridas.

Allmänna förvaltningsregler

Reglerna om myndigheternas serviceskyldighet (4−5 §§) och om samverkan mellan myndigheterna (6 §) ska tillämpas av myndigheterna vid all förvaltningsverksamhet och således inte bara vid ärendehandläggning.

Regler om normbeslut och kommunikation

FL:s regler gäller i princip all ärendehandläggning, även ärenden om normbeslut. I vissa delar är taxeringslagens (1990:324, TL) och FTL:s regler om kommunikationsskyldighet mer långtgående än FL:s regler.

EU-regler

FL:s regler gäller endast i förhållande till inhemska regler och inte till EU-rätten.

KFM Brottsbekämpning

För vissa delar av kronofogdemyndighetens (KFM) verksamhet samt för ärendehandläggningen i polis-, åklagar-, skatte- och tullmyndigheternas eller kustbevakningens brottsbekämpande verksamhet gäller inte FL. Detta innefattar även skattebrottsenheternas verksamhet.

Kommunala ärenden

För beslut i ärenden hos kommun och landsting som kan överklagas enligt reglerna i kommunallagen (1991:900) gäller inte heller flertalet handläggningsregler i FL.

2.1.3 Publikationen Rätt handlagt 2004

Skatteverket har i oktober 2004 givit ut publikationen Rätt handlagt 2004, där bl.a. förvaltningsmyndigheternas ärendehantering behandlas med tyngdpunkten på reglerna i FL och därmed sammanhängande bestämmelser.

I bokens två första huvudavsnitt behandlas det statliga förvaltningssystemets uppbyggnad samt lagstiftningsmakten. De följande nio avsnitten (3−11) innefattar en genomgång av de förvaltningsrättsliga regler som gäller främst enligt FL och som ska följas vid bl.a. Skatteverkets ärendehantering och övriga förvaltningsverksamhet. I boken finns bl.a. ett generellt avsnitt om ärendehandläggningen. Vidare ingår avsnitt som avser speciella förvaltningsrättsliga frågor bl.a. om partsbegreppet och om olika skeden i ärendehanteringen bl.a. i avsnitt om anhängiggörande, beredning, beslut, underrättelse, arkivering och omprövning. Vidare finns ett avsnitt som avser bisysslor, tjänsteansvar, skadestånd m.m.

De olika rättsliga och övriga förfarandefrågor, som berörs av FL:s regler, behandlas som regel mera utförligt i publikationen Rätt handlagt 2004 och även i Riksskatteverkets (RSV) handbok Taxeringsförfarandet, senast omarbetad 1996, än i denna handledning. Här kan också nämnas RSV:s handbok Offentligt eller hemligt angående bl.a. skattesekretessen, utgiven 1995 och Skatteverkets Handledning för handläggning av ärenden enligt ersättningslagen, utgiven 2006; se även t.ex. Förvaltningslagen av Bertil Wennergren och Förvaltningslagen med kommentarer av Tryggve Hellners och Bo Malmqvist.

2.2 Fastighetstaxeringslagen

Det särskilda regelverket i FTL för förfarandet vid fastighetstaxeringen skiljer sig delvis från de grundläggande förfarandereglerna i FL och är i en del avseenden mer detaljerat än FL:s regler. Till grund för avvikelser från FL, som är baslagen vad

gäller förfarandet hos myndigheterna, ligger bestämmelsen i 3 § FL.

> **3 § FL**
>
> Om en annan lag eller förordning innehåller någon bestämmelse som avviker från denna lag, gäller den bestämmelsen.

Lex specialis

Regeln i 3 § FL ger företräde för regler i speciallagstiftning som t.ex. fastighetstaxeringslagstiftningen. Undantagsregeln utgör enligt 3 § FL en s.k. lex specialis. Det innebär att om en annan lag eller förordning innehåller en bestämmelse som avviker från baslagens – FL:s – regler, så gäller regeln i speciallagstiftningen, här FTL och även FTF.

Fastighetstaxering Definition

Någon definition av vad som avses med fastighetstaxering lämnas inte i FTL eller i annan lagreglering. Innebörden fastläggs emellertid i 1 kap. 1 § FTL. Där stadgas att beslut vid fastighetstaxering ska fattas för fastigheterna i riket vad gäller deras

- skattepliktsförhållande
- indelning i taxeringsenheter
- typ av taxeringsenhet
- taxeringsvärde

Förfaranderegler Tidsintervall

Fastighetstaxering sker vid allmän, förenklad och särskild fastighetstaxering. När de olika slagen av taxering ska ske för de skilda taxeringsenhetstyperna regleras i 1 kap. 7, 7 a och 8 §§ FTL.

I 1 kap. 7 b och 8 §§ FTL anges att bestämmelser om förfarandet vid allmän och förenklad fastighetstaxering finns i 17−24 kap. FTL och vid särskild fastighetstaxering i 25−32 kap. i lagen. För den allmänna fastighetstaxeringen och den förenklade fastighetstaxeringen gäller samma regler om inte annat föreskrivs. Förfarandet vid taxeringsarbetet vid den allmänna och förenklade fastighetstaxeringen regleras i 17 och 18 kap. FTL. Av dessa avser 17 kap. Taxeringsorganisationen m.m. och 18 kap. Allmän och förenklad fastighetsdeklaration m.m. Beslutsförfarandet regleras i 20 kap. FTL vars rubrik är Taxering m.m.

Kapitlen 21−24 och 29−32 avser överklagande och processen vid fastighetstaxeringen. Dessa frågor behandlas inte i denna handledning.

Förfarandet vid fastighetstaxering har genom ändring av FTL, främst genom SFS 1993:1193, i allt väsentligt anpassats till förfarandet enligt TL. Skatteverkets avgöranden vid fastighetstaxeringen ska således meddelas genom grundläggande beslut om allmän, förenklad och särskild fastighetstaxering (här även betecknat grundbeslut) på motsvarande sätt som sker vid inkomsttaxeringen. Övriga taxeringsbeslut är liksom vid inkomsttaxeringen omprövningsbeslut och beslut om taxeringsåtgärder (20 kap. 1 § och 28 kap. 1 § FTL).

2.3 Fastighetstaxeringsförordningen m.m.

Verkställighets-föreskrifter

Regler om förfarandet vid fastighetstaxeringen finns utom i den av riksdagen beslutade FTL också i FTF som utfärdas av regeringen. Föreskrifterna i FTF är i huvudsak verkställighetsföreskrifter som regeringen enligt 8 kap. 13 § första stycket punkt 1 i Regeringsformen, RF, har en allmän rätt att utfärda. Administrativa regler, som regeringen utfärdar, kan också grunda sig på regeringens s.k. restkompetens som regleras i 8 kap. 13 § första stycket punkt 2 RF.

I 2 kap. FTF finns regler om allmän och förenklad deklaration. 3 kap. avser Förberedande åtgärder och 4 kap. Taxering. I 6 kap. finns särskilda föreskrifter bl.a. avseende delegation till Skatteverket att meddela de ytterligare verkställighetsföreskrifter som behövs till bestämmelserna i FTL. Motsvarande bestämmelser vid den särskilda fastighetstaxeringen är intagna i 7−9 och 11 kap.

Allmänna råd m.m.

Skatteverket utfärdar inte några allmänna råd för fastighetstaxeringen i administrativa frågor vilket RSV tidigare gjort. Motsvarande reglering sker numera genom interna direktiv inom Skatteverket. Vägledande uttalanden har gjorts i informationsskrivelser beträffande vissa organisatoriska och administrativa frågor bl.a. om skattenämndernas verksamhet. Skatteverket har fr.o.m. 2005 även meddelat och publicerat rättsliga ställningstaganden i fråga om bl.a. fastighetstaxeringen, s.k. styrsignaler. Med styrsignaler avses Skatteverkets på verkets webbplats publicerade ställningstaganden i frågor som bl.a. avser de allmänna grunderna och värderingen vid fastighetstaxeringen, dock inte frågor om förfarandet. Dessa har tagits fram i syfte att åstadkomma en enhetlig och likformig rättstillämpning inom verket. Publiceringen på webbplatsen sker för att ge allmän kännedom om Skatteverkets ställningstaganden.

Utöver FL och fastighetstaxeringslagstiftningen gäller de allmänna förfaranderegler för förvaltningsärenden på myndighetsnivå, som finns i t.ex. delgivningslagen (1970:428), delgivningsförordningen (1979:101) och sekretesslagen (1980:100) samt lagen (1930:173) om beräkning av lagstadgad tid och fr.o.m. 2008 myndighetsförordningen (2007:515; tidigare verksförordningen 1995:1322). Härutöver ska vidare den rättspraxis följas som utbildats av Regeringsrätten (RR) i bl.a. formella frågor och som redovisas i Regeringsrättens årsbok (RÅ).

3 Organisationen

3.1 Allmänt om organisationen och Skatteverket

17 kap. FTL har rubriken Taxeringsorganisationen m.m. och innehåller sex bestämmelser som avser organisationens utformning. 1 och 2 §§ gäller Skatteverkets ställning vid fastighetstaxeringen; i 3 § finns närmare bestämmelser om skattenämnd. I 4 och 5 §§ finns regler om konsulent vid fastighetstaxering och i 6 § om ersättning till denne och till tolk.

> **17 kap. 1 § FTL**
>
> Skatteverket ansvarar för det allmännas beskattningsverksamhet enligt denna lag.
>
> **17 kap. 2 § FTL**
>
> Beslut i taxeringsärende fattas av Skatteverket.
>
> Att vissa taxeringsärenden avgörs i skattenämnd framgår av 20 kap. 3 §.

Skatteverket ansvarar för och ombesörjer hela verksamheten inom taxeringens område. Detta regleras för fastighetstaxeringen i 17 kap. 1 § FTL och för taxeringen i övrigt i 2 kap. TL. Skatteverket fattar vidare enligt 17 kap. 2 § FL besluten i fastighetstaxeringsärenden. I de fall som anges i 20 kap. 3 § ska dock ett fastighetstaxeringsärende avgöras av en av de skattenämnder som är knutna till Skatteverket. Det gäller vid omprövning i ärenden avseende tvistiga frågor. I ärenden med skälighets- eller bedömningsfrågor av väsentlig ekonomisk betydelse ska skattenämnd fatta grundbeslutet om fastighetstaxering. Även i fall då det föreligger någon annan särskild anledning ska ärenden, både då det gäller att fatta grundbeslut och vid omprövning, prövas av skattenämnd.

Fastighetstaxeringen har sedan 1994 i princip helt ombesörjts av skatteförvaltningen. Tidigare utfördes denna taxering till stor del av en nämndorganisation med främst av lekmän sammansatta fastighetstaxeringsnämnder i första instans.

Sedan skatteförvaltningen övertagit verksamheten och beslutsfattandet för inkomsttaxeringen föreslog finansministern i prop. 1993/94:1 att motsvarande omorganisation skulle ske för fastighetstaxeringens del. Som väsentliga anledningar till omorganisationen anfördes rättssäkerhetsskäl och en effektivisering av arbetet med bl.a. en likformighet mellan fastighetstaxeringen och inkomsttaxeringen i organisationen och en hel del förfaranderegler. I propositionen anfördes bl.a. (s. 39–41).

> Målet med den genomförda förändringen av beslutsorganisationen och införandet av ett nytt taxeringsförfarande för inkomsttaxeringen har enligt förarbetena till taxeringslagen (1990:324), TL, framför allt varit att skapa bättre förutsättningar för en rättvis och likformig beskattning, större rättsäkerhet för de skattskyldiga samt enklare och mer överblickbara regler. En grundförutsättning för att uppnå de uppställda målen ansågs vara en väl fungerande, modern skatteorganisation. En ny modern skatteorganisation ansågs också ge möjlighet till ett enhetligt uppträdande från skatteförvaltningens sida. Vidare ansågs samordnade förfaranderegler ha en central betydelse för möjligheterna att på ett rationellt sätt organisera beslutsfattandet och att skapa förutsättningar för en integrering av beskattningsverksamheten. Ett annat mål vid reformeringen av taxeringsprocessen har varit att åstadkomma en förskjutning av taxeringsarbetet till första instans. Domstolarnas resurser skall tas i anspråk enbart för att slita tvister.
>
> Organisationen vid fastighetstaxering är i huvudsak fortfarande densamma som den som tidigare gällde för inkomst- och förmögenhetstaxeringen och de brister som fanns i den sistnämnda föreligger därför fortfarande i stor utsträckning i förfarandet vid fastighetstaxering. ---
>
> På samma sätt som för inkomsttaxeringen borde enligt min mening en ny beslutsorganisation och att nytt fastighetstaxeringsförfarande kunna medföra ett enklare och smidigare taxeringsförfarande med mer enhetlig regeltillämpning. Kvaliteten på taxeringsarbetet skulle därigenom kunna höjas ytterligare. Vidare skulle en förskjutning av taxeringsarbetet till första instans kunna ske och ett omprövningsförfarande enligt TL:s regler införas också för fastighetstaxeringen.

> Ett förfarande som överensstämmer med vad som gäller för inkomstbeskattningen skulle vidare bidra till att öka överskådligheten för de skattskyldiga. Likartade förfaranderegler inom olika områden är i sig en fördel från rättssäkerhetssynpunkt. Det skulle dessutom ytterligare öka möjligheterna att på ett rationellt sätt organisera beslutsfattandet och skapa förutsättningar för en integrering av beskattningsverksamheten. En bättre samstämmighet i förfarandena skulle således öka förutsättningarna för effektivisering och förenkling och därmed också till lägre administrationskostnader för fastighetstaxeringen.

Enligt den före 2004 gällande förordningen (1990:1293) med instruktion för skatteförvaltningen utgjordes skatteförvaltningen av RSV och skattemyndigheterna. RSV var chefsmyndighet och de tio skattemyndigheterna var regionala förvaltningsmyndigheter med ett eller flera län som verksamhetsområde. Enligt den 2004 genomförda omorganisationen har Skatteverket övertagit RSV:s och skattemyndigheternas verksamhet.

3.2 Instruktion för Skatteverket

Fr.o.m. 2004 har skatteförvaltningen i dess helhet omorganiserats (prop. 2002/03:99, SFS 2003:650, 655 m.fl.). Skattemyndigheterna och RSV avvecklades och Skatteverket övertog ansvaret inom skatteförvaltningens hela område.

I prop, 2002/03:99 Det nya Skatteverket som ligger till grund för ändringarna år 2004 av skatteförvaltningens organisation anförs inledningsvis bl. a. följande (s. 1).

> Den nya myndigheten blir förvaltningsmyndighet för frågor inom skatteförvaltningens hela område. Myndigheten kommer att vara regionindelad och ha skattekontor. Ett huvudkontor bildas med placering i Solna.

I propositionen anförs vidare att det nya Skatteverkets ledning bör ha i huvudsak samma utformning som RSV haft och att det bör ledas av en generaldirektör med en överdirektör som ställföreträdare (s. 229). Skatteverket bör ha ett huvudkontor och vara regionindelat. För Skatteverket behövs enligt propositionen en ny instruktion. Vidare sägs att om inte annat följer av lag eller instruktionen för Skatteverket bör verket självt ha rätt att bestämma sin inre organisation.

I författningskommentaren (prop. 2002/03:99 s. 296) till 2 kap. 1 § TL anges att de skattekontor som införs motsvarar de skattekontor som funnits vid skattemyndigheterna.

Den nya förordningen (2003:1106) med instruktion för Skatteverket, SKVI, som utfärdats i samband med 2004 års omorganisation av skatteförvaltningen, innehåller såvitt berör fastighetstaxeringen främst följande bestämmelser.

> **1 § SKVI**
>
> Skatteverket är central förvaltningsmyndighet för frågor om ---
> 6. fastighetstaxering, ---
>
> **2 § SKVI**
>
> Skattverket skall
> 1. meddela föreskrifter om verkställighet av lag enligt särskilda bemyndiganden, och
> 2. genom sådana allmänna råd som avses i l § författningssamlingsförordningen (1976:725) och uttalanden verka för lagenlighet, följdriktighet och enhetlighet vid rättstillämpningen inom verksamhetsområdet. ---
>
> **7 § SKVI**
>
> Skatteverkets generaldirektör är chef för verket.
>
> **8 § SKVI**
>
> Överdirektören är generaldirektörens ställföreträdare.
>
> **9 § SKVI**
>
> Vid skatteverket skall det finnas en styrelse. ---
>
> **10 § SKVI**
>
> Skatteverket skall vara indelat i regioner. I varje region skall det finnas minst ett skattekontor. Verket skall ha ett huvudkontor som har det sammanhållande ansvaret för ledning och styrning av verksamheten samt för verksamhetsstöd. Vid verket skall det finnas en eller flera särskilda enheter för uppgiften att medverka i brottsutredningar enligt lagen (1997:1024) om Skatteverkets medverkan i brottsutredningar. I övrigt skall Skatteverket bestämma sin organisation. ---
> I taxeringslagen (1990:324) finns bestämmelser om att det vid varje skattekontor skall finnas en skattenämnd.
> I lagen (2003:643) om allmänt ombud hos Skatteverket är föreskrivet att det skall finnas ett allmänt ombud hos Skatteverket.

I instruktionen finns vidare regler om bl.a. beslut som verket fattar genom ADB. Dessa ska enligt 17 § anses ha fattats av generaldirektören.

3.3 Arbetsordning för Skatteverket

I prop. 2002/03:99 anfördes att Skatteverket, i den mån inte annat följer av lag eller instruktionen för verket, självt bör ha rätt att bestämma sin inre organisation. Enligt 10 § instruktionen ska verket ha ett huvudkontor – beläget i Solna – som har det sammanhållande ansvaret för ledning av verksamheten. Vidare ska det i varje region – som enligt propositionen skulle motsvara de tio tidigare befintliga regionerna – finnas minst ett skattekontor. Den närmare organisationen och administrativa styrningen har verket lagt fast i sin arbetsordning. I det följande återges några av de regler m.m. som tagits in i verkets arbetsordning den 6 november 2006. Arbetsordningen är föremål för kontinuerlig översyn.

3.3.1 Huvudkontorets verksamhet

Generaldirektör
Staber

Enligt arbetsordningen för Skatteverket (p. 2.6.1) leder och styr huvudkontoret verksamheten vid Skatteverket. Generaldirektören är chef för huvudkontoret. Specialistverksamhet som avser hela Skatteverket finns vid huvudkontoret och är organiserad i staber, t.ex. utvecklingsstab och it-stab.

Avdelningar

Arbetet med fastighetstaxeringen på Skatteverkets huvudkontor sker på båda de avdelningar som huvudkontoret är indelat i – produktionsavdelningen och rättsavdelningen.

Rättsavdelningen

Rättsavdelningen ansvarar för rättslig styrning, stöd, analys och utveckling av regelverket inom bl.a. fastighetstaxeringen. Vidare ansvarar rättsavdelningen för föreskrifter och allmänna råd utom sådana som delegerats till regionerna. Rättsavdelningen är även ansvarig för s.k. styrsignaler, meddelanden, handledningar och författningssamlingar som verket ger ut och för utbildningar m.m. (p.4.2).

Produktionsavdelningen

Produktionsavdelningens ansvar är att leda, styra, planera, följa upp och utveckla verksamheten inom bl.a. fastighetstaxering. Produktionsavdelningen utvecklar förutsättningar för regionernas service till medborgarna. Detta sker genom att skapa enhetliga och effektiva arbetssätt. Häri ingår ansvar för utveckling av IT-stöd. För fastighetstaxering innebär detta att avdelningen har ansvaret för fastighetstaxeringsregistret (FTR), taxeringskartan samt funktioner för bild- och texthantering (Bild & Skriv).

Enheter
Gruppindelning

Inom rättsavdelningen, som leds av chefen för rättsavdelningen, finns sex enheter, var och en med en enhetschef, och

ett sekretariat. Enheterna är indelade i grupper. Fastighetstaxeringen handläggs inom enhet 4, grupp 6 vid rättsavdelningen (p. 4.2.5).

Produktionsavdelningens huvudsakliga uppgift är att leda, styra, planera, följa upp och utveckla verksamheten inom skatteområdet m.m. (p. 4.3.1).

Övriga organ vid Skatteverkets huvudkontor, som har anknytning till fastighetstaxeringen, är det allmänna ombudet, kansliet för Skatterättsnämnden och KFM (p. 2.6.5). Enheten för verksamhetsstöd, som inte tillhör huvudkontoret, svarar bl.a. för blanketter och broschyrer samt utformningen av ADB-stödet för fastighetstaxeringen. Detta sker efter beställning – som görs av produktionsavdelningen – från verkets fastighetstaxeringsgrupp (p. 4.3.1 och 4.4.2).

3.3.2 Den regionala verksamheten

7 regioner

Enligt arbetsordningen har antalet regioner inom skatteförvaltningen minskat till sju från tio som fanns vid tiden för 2004 års omorganisation. Regionernas verksamhetsområde har i arbetsordningen indelats per kommun och inte som tidigare efter länstillhörighet. De sju regionerna är

1. Stockholmsregionen
2. Mälardalsregionen
3. Östra regionen
4. Södra regionen
5. Västra regionen
6. Mittregionen
7. Norra regionen

Regionskattechef

Enligt arbetsordningen (p. 2.6.3) är regionskattechefen chef för en region och han/hon tillsätts av Skatteverkets generaldirektör. I regionerna ska finnas en ledningsgrupp som regionskattechefen tillsätter efter samråd med huvudkontoret.

Skattekontoren

I varje region ska det finnas minst ett skattekontor. Skattekontoren i regionerna beslutar att taxeringsförslag för fastigheterna ska utfärdas, granskar fastighetsdeklarationer, bereder och utreder i övrigt fastighetstaxeringsärendena och fattar regelmässigt besluten i ärendena vid fastighetstaxeringen.

Skattekontorens organisation bestäms i regionala handläggningsordningar. Ett skattekontor leds av en kontorschef (p. 2.1) och är indelat i sektioner.

Fastighets-taxeringssektion

En eller flera sektioner inom ett skattekontor ansvarar för och ombesörjer fastighetstaxeringen inom – som regel – skattekontorets verksamhetsområde. Beslutande i fastighetstaxeringsärendena är handläggande tjänsteman om inte annat anges i författning, arbetsordning eller särskilt beslut (p. 5.1.5). Skattekontoren kan ha biträde i taxeringsarbetet av värderingstekniker och av enligt 17 kap. 4 § förordnade konsulenter för fastighetstaxering.

Enligt arbetsordningen (p. 4.5.8.1) gäller vidare att Skatteverkets handläggning enligt FTL och FTF och lagen om särskilt uppskattningsvärde ska utföras av den region där fastigheten är belägen, om inget annat anges i arbetsordningen.

3.4 Skattenämnderna

Enligt 17 kap. 3 § FTL utgör skattenämnd enligt TL skattenämnd vid tillämpning av FTL. Reglerna i TL om skattenämnd finns i lagens andra kapitel. Vid omorganisationen av fastighetstaxeringen från att ha hanterats i huvudsak av en nämndorganisation till tjänstemannataxering inom skatteförvaltningen berördes betydelsen av lekmannainflytande vid fastighetstaxeringen i prop. 1993/94:1 s. 42. Därvid uttalades bl.a. följande.

> Lekmannainsyn i taxeringsförfarandet är av stor betydelse bl.a. för att upprätthålla allmänhetens förtroende för skattemyndighetens verksamhet. Det är därför angeläget att denna insyn bevaras även vid ett ändrat förfarande för fastighetstaxering. I TL har lekmannainsynen bibehållits men koncentrerats till de beslut där lekmännens medverkan är av särskild betydelse. Deras medverkan har inriktats på omprövningsbeslut och beslut som innefattar viktigare skälighets- och bedömningsfrågor. Så bör bli fallet även beträffande fastighetstaxering.

I detta avsnitt behandlas organisatoriska frågor avseende skattenämnderna främst vad avser antal ledamöter och val av ledamöter. Nämndernas verksamhet och beslutsfattande behandlas i avsnitt 5.2.5 och 5.3.7. Där redovisas även anvisningar till skattenämndens ordförande och vice ordförande som

Skatteverket lämnat i en informationsskrivelse den 25 november 2005 (CWIH-6JFH4J).

Antal skatte-nämnder Avdelningar

I 2 kap. 1 § TL föreskrivs att det ska finnas en skattenämnd vid varje skattekontor och i 3 § att den kan indelas i avdelningar.

> **2 kap. 3 § TL**
>
> Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får besluta att en skattenämnd skall bestå av flera avdelningar. Bestämmelserna om skattenämnd gäller även avdelning.

Skatteverket har enligt i 2.3 i arbetsordningen bestämt att verkets huvudkontor beslutar om en skattenämnd ska bestå av flera avdelningar. För nämndernas sammansättning finns bestämmelser i 2 kap. 5 § TL.

Ledamöter

> **2 kap. 5 § TL**
>
> I skattenämnd finns ordförande, vice ordförande och övriga ledamöter. Om nämnden består av flera avdelningar, skall det finnas en ordförande för varje avdelning. Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer fastställer antalet vice ordförande vid varje skattekontor.

Enligt punkt 2.3 Skatteverkets arbetsordning bestämmer huvudkontoret, efter förslag från regionchef, det antal vice ordförande som ska finnas vid varje skattekontor. I 2 kap. 6 § TL stadgas att nämndernas ordförande och vice ordförande ska vara tjänstemän vid Skatteverket. Där anges också den period som nämndledamöterna utses för.

> **2 kap. 6 § TL**
>
> Ordföranden och vice ordföranden i skattenämnden skall vara tjänstemän vid Skatteverket. De förordnas av verket för högst fyra år i taget.
>
> Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer fastställer det antal övriga ledamöter i skattenämnden som skall finnas vid varje skattekontor. Sådana ledamöter väljs för högst fyra år. För val av dessa ledamöter gäller bestämmelserna i 7 kap. 5–7 §§.

Antalet valda ledamöter vid varje skattekontor, fastställs enligt punkt 2.3 i Skatteverkets arbetsordning av verkets huvudkontor efter förslag från regioncheferna.

Beslutsförhet

Skattenämnden är enligt 2 kap. 7 § TL beslutför när ordföranden eller vice ordföranden och tre övriga ledamöter är närvarande. Nämnden är dock beslutför med ordföranden eller vice ordföranden och två lekmän om de är överens om utgången i ärendet. Fler än ordföranden eller vice ordföranden och fem övriga ledamöter får inte delta vid behandlingen av ett ärende.

I en informationsskrivelse med ID-beteckning TNER-6WFD4T har Skatteverket anfört följande angående skattenämnderna vid fastighetstaxeringen:

Behörig skattenämnd

I anledning av centraliseringen av ansvaret för fastighetstaxeringen inom Skatteverkets regioner, har fråga uppkommit vilka skattenämnder inom regionen som har behörighet att besluta i fastighetstaxeringsärenden.

Sammanfattning

En regions alla ärenden rörande fastighetstaxering skall som huvudregel avgöras i den skattenämnd som är knuten till det skattekontor, till vilket allt ansvar för fastighetstaxeringsverksamhet samlats. ---

Skattenämnder

Taxeringslagens bestämmelser om skattenämnd innebär att det inom varje regionalt skattekontor skall finnas en skattenämnd.

Denna fattar för Skatteverkets räkning beslut i ärenden där ett behov av insyn och inflytande av lekmän gör sig gällande. Skatteverkets arbetsordning innebär som huvudregel att varje skattekontor ansvarar för handläggningen av ärenden och övriga arbetsuppgifter inom sitt geografiska verksamhetsområde. Från denna huvudregel görs det dock, enligt Skatteverkets arbetsordning, vissa undantag. Då ansvaret för all verksamhet avseende fastighetstaxering, med stöd av nämnda undantag i arbetsordningen, samlats till en enhet på ett skattekontor, har fråga uppkommit vilka skattenämnder inom respektive region som är behöriga att fatta beslut i ärenden rörande fastighetstaxering.

Arbetsordningens undantagsregler beträffade all verksamhet avseende fastighetstaxering inom regionerna, innebär bl.a. att en regions alla ärenden rörande fastighetstaxering skall avgöras i den skattenämnd som är knuten till det skattekontor, till vilket allt ansvar för fastighetstaxeringens verksamhet samlats.

I vissa undantagsfall, vid omprövningsärenden m.m., kan det finnas grundad anledning att låta en annan skattenämnd än den behöriga fatta beslut då denna sammanträder vid en mer önskvärd tidpunkt med hänsyn till korta tidsfrister etc. I dessa fall finns härvid

möjlighet till tillfällig överflyttning av ärenden mellan skattekontor inom regionen. Beslut om tillfällig överflyttning kan fattas i en särskild beslutsskrivelse eller enbart dokumenteras direkt i diariet. Rutin för sådan tillfällig överflyttning av ärenden mellan olika skattekontor finns i dokumentet ”Rutin för beslut om ärendefördelning mellan och inom regioner”, dokument ID (för intranätet) GBLN-6E2DMH. Se även avsnitt 4.5.1 i arbetsordningen.

Kvalifikationskrav

I fråga om de kvalifikationskrav som bör ställas på nämndledamöterna anfördes i prop. 1993/94:1 (s. 44) bl.a.

> Vid val av förtroendevalda ledamöter i skattenämnd skall eftersträvas att kåren av valda får en allsidig sammansättning med hänsyn till ålder, kön och yrke. Det bör uppmärksammas att det är betydelsefullt för fastighetstaxeringen att det vid valet av ledamöter eftersträvas att de som tjänstgör vid skattemyndigheterna har lokalkännedom inom olika delar av länet. Skattemyndigheten kan sedan upprätta tjänstgöringslistor som med hänsyn till de olika fastighetstaxeringsärendena tillgodoser kravet på lokalkännedom. Detta torde inte medföra några större svårigheter eftersom det i praktiken utses ledamöter med anknytning till det lokala skattekontorets verksamhetsområde.
>
> Arbetsordningen för skattenämnderna kan som nämnts regleras genom indelning i avdelningar. Indelningen i olika avdelningar torde vid behov även medge att vissa avdelningar enbart ombesörjer fastighetstaxering. ---
>
> På samma sätt som vid inkomsttaxering skall ordföranden, föredraganden och konsulenter inom skattenämnden svara för den särskilda sakkunskapen i fastighetsfrågor. Något krav på särskild insikt i fastighetstaxeringsfrågor kan därför enligt min mening inte anses behöva uppställas beträffande lekmannaledamöterna.

Val av ledamöter

Val av ledamöter i skattenämnd regleras i 7 kap. 5−8 §§ TL. I 5 § finns reglerna om hur *valförrättningen* sker och i 6 § föreskrivs vilka *valbarhetskrav*, som gäller för ledamöterna. I 7 § föreskrivs vilka villkor som gäller för *frånträdande* av uppdraget som ledamot. Ersättningarna till ledamöterna regleras i 7 kap. 8 § TL, 24 § SKVI och förordningen (1982:814) om ersättning till nämndemän och vissa andra uppdragstagare inom domstolsväsendet m.fl.

3.5 Konsulenter m.fl. värderings-sakkunniga

17 kap. 4 § FTL

Skatteverket får förordna det antal personer med sakkunskap i fråga om fastighetsvärdering (konsulenter för fastighetstaxering) som behövs för att biträda vid den allmänna och förenklade fastighetstaxeringen.

Konsulenten får inte vara ledamot av skattenämnd.

Konsulenter

Konsulenter har medverkat vid fastighetstaxeringen sedan 1975. Regler om dem liksom om särskilda sakkunniga vid fastighetstaxeringen fanns intagna i kommunalskattelagen (1928:370, KL). Fastighetstaxeringen ombesörjdes enligt KL liksom under de första tolv åren sedan FTL trätt i kraft, 1981−1993, i huvudsak av en nämndorganisation. Behovet av medverkan vid fastighetstaxeringen av särskilt sakkunniga i fastighetsvärdering, bl.a. vad gäller kraftverk och skog, var påtagligt. Även sedan skatteförvaltningen tagit över fastighetstaxeringen och en övergång till tjänstemannataxering skett, har det förelegat ett behov av medverkan av värderingssakkunniga vid fastighetstaxeringen. I prop. 1993/94:1 (s. 45) anfördes beträffande konsulenterna.

> Förfarandet har vid genomförda fastighetstaxeringar fungerat väl. Även vid kommande taxeringar finns ett behov av att vid fastighetstaxeringen ha tillgång till den sakkunskap konsulenterna representerar. Reglerna bör enligt min mening bibehållas i princip oförändrade och avse både allmän och särskild fastighetstaxering. Konsulenter för fastighetstaxering bör fortsättningsvis biträda skattemyndigheterna.
>
> Vid fastighetstaxering har sakkunniga utsetts i mycket ringa omfattning. Den särskilda sakkunskap som behövs vid värdering av speciellt svårvärderade objekt har tillgodosetts genom konsulenternas medverkan. Särskilda regler avseende förordnande av sakkunniga torde enligt min mening inte behövs. Däremot bör skattemyndigheten även fortsättningsvis ha möjlighet att kalla värderingstekniker, konsulenter och andra för att erhålla upplysningar av dem.

Värderings-sakkunniga

Regler om särskilda sakkunniga finns således inte längre i FTL. Skatteverket anlitar i stället i de olika skedena av taxeringen s.k. värderingstekniker. Vidare medverkar en rad olika myndigheter och organisationer i förfarandet vid fastighetstaxeringen, vilka tillför särskilda för taxeringen värdefulla kunskaper i fastighetsvärdering, t.ex. Lantmäteriverket (LMV) och skogsstyrelsen.

LMV

I huvudkontorets verksamhet med fastighetstaxeringen medverkar en särskild referensgrupp och en expertgrupp i fråga om fastighetstaxering. I referensgruppen ingår representanter för intresseorganisationer och LMV och i expertgruppen sakkunniga i värdering bl.a. tjänstemän från LMV.

Medverkande myndigheter m.fl.

Det finns vidare i fastighetstaxeringsreglerna och annan lagstiftning krav på medverkan vid fastighetstaxeringen i fråga om ett antal myndigheter m.fl. Så ska t.ex. enligt 18 kap. 11 § FTL kommunala nämnder, som fullgör uppgifter inom plan- och byggnadsväsendet, lämna uppgifter om angiven byggnadsverksamhet. Länsstyrelserna ska informera om sådana beslut som länsstyrelsen fattat och som kan ha betydelse för fastighetstaxeringen. Brandförsäkringsanstalt kan enligt 18 kap. 12 § föreläggas att lämna uppgift om försäkringsvärden. Från Lantmäterimyndigheten ska Skatteverket enligt bestämmelser i lagen (2000:224) om fastighetsregister och förordningen (2000:308) om fastighetsregister underrättas om ändringar som registrerats beträffande fastigheterna. Reglerna om uppgiftsskyldighet för myndigheter m.fl. är föremål för översyn.

Konsulenter m.fl.

17 kap. 5 § FTL

Konsulent för fastighetstaxering --- skall vid taxeringen granska de deklarationer och andra handlingar som Skatteverket för sådant ändamål överlämnar till honom samt vid behov biträda Skatteverket vid utredning av taxeringsfrågor som kräver särskild sakkuns kap.

I 17 kap. 5 § framhålls särskilt konsulenternas medverkan vid deklarationsgranskning och medverkan i frågor som kräver särskild sakkuns kap. För särskilt kvalificerade värderingsområden som kraftverken och skogen har Skatteverket genomgående förordnat konsulenter eller i vissa fall engagerat andra särskilt sakkunniga, värderingstekniker eller andra externa konsulter för att medverka vid granskningen och värderingen.

Ersättning till konsulent och värderings-sakkunnig

17 kap. 6 § FTL

Ersättning för konsulent eller tolk betalas av statsmedel med belopp som bestäms av regeringen eller av myndighet som regeringen bestämmer.

Ersättning för konsulent, övriga värderingssakkunniga och för tolk bestäms och betalas av Skatteverket enligt avtal som slutits efter upphandling.

3.6 Tolk

I FL finns regler för när tolk ska anlitas av förvaltningsmyndighet.

> **8 § FL**
>
> När en myndighet har att göra med någon som inte behärskar svenska eller som är allvarligt hörsel- eller talskadad, bör myndigheten vid behov anlita tolk.

Bestämmelsen i 8 § FL tar inte enbart sikte på muntlig tolkning utan även på översättning av handlingar på främmande språk som ges in till myndigheten, liksom översättningar till främmande språk när den som man har att göra med inte behärskar svenska. Kravet på tolkhjälp är inte absolut utan myndigheten får göra en bedömning av behovet utifrån t.ex. tillgången på tolkar, ärendets beskaffenhet, omfattningen och karaktären av materialet samt kostnaden för översättning i relation till hur viktigt ärendet är för den enskilde. Kostnaden för tolkning/ översättning ska stanna på statsverket. Vid behovsprövningen kan Skatteverket utnyttja språkresurser som finns tillgängliga inom myndigheten. Utfaller behovsprövningen i att tolk eller översättare behövs ska myndigheten i första hand utse en tolk, som auktoriserats av Kammarkollegiet enligt förordningen (1985:613) om auktorisation av tolkar och översättare. Ersättning för tolk utgår enligt avtal efter upphandling och betalas av Skatteverket.

4 Taxeringsarbetet

4.1 Allmänt

Genom taxeringsarbetet ska i första hand ett korrekt och såvitt möjligt uttömmande material tas fram till underlag för taxeringsbesluten och de överväganden som ska göras i samband med beslutsfattandet.

De bedömningar som under taxeringsarbetet görs beträffande värderingen av fastigheterna, deras skattepliktsförhållande och andra materiella frågor vid fastighetstaxeringen ska i första hand vila på reglerna i FTL. Beträffande värderingen tillämpas därutöver de omfattande verkställighetsföreskrifter och andra kompletterande föreskrifter som finns i FTF och i Skatteverkets föreskrifter (SKVFS) om fastighetstaxering. Till ledning vid arbetet med värderingen och övriga materiella frågor vid fastighetstaxeringen meddelar Skatteverket vidare allmänna råd (SKV A) om fastighetstaxeringen och s.k. styrsignaler (se 2.3). Skatteverket kommenterar även regelverket och den praktiska värderingen m.m. i handledningar som utkommer inför varje allmän fastighetstaxering.

Varje taxering är ett ärende som ska handläggas och behandlas i övrigt enligt förfarandereglerna i främst FL och FTL. Andra förfaranderegler som ska följas finns bl.a. i FTF, i Skatteverkets normer och generellt gällande förfarandelagstiftning som delgivningslagen och sekretesslagen.

I FTL regleras förfarandet vid allmän och förenklad fastighetstaxering i 18 och 20 kap. Framställningen anknyter i det följande huvudsakligen till förfarandet vid allmän och förenklad taxering – samma förfaranderegler gäller för båda slagen av taxering – men även förfarandereglerna i 26 och 28 kap. FTL för den särskilda fastighetstaxeringen kommer att beröras.

Tidtabell

För taxeringsarbetet vid den allmänna fastighetstaxeringen gäller följande arbetsperiod och tidsram enligt FTL.

– Senast 15 oktober året före taxeringsåret ska taxeringsförslag från Skatteverket ha kommit till ägarna av fastig-

heter för vilka registrerade uppgifter bedömts tillräckliga för taxeringen. Ägarna av övriga fastigheter tillställs deklarationsblanketter och eventuellt föreläggande att deklarera.

- Senast 1 november året före taxeringsåret ska ägarna ha inkommit med de påpekanden de eventuellt har med anledning av taxeringsförslagen respektive med deklaration i de fall taxeringsförslag inte sänts ut.
- Senast 15 juni taxeringsåret ska Skatteverket ha meddelat grundläggande beslut (grundbeslut) om taxering.

Härefter följer taxeringsarbete med underrättelser och med omprövningsärenden. Genom att arbetet utförs som tjänstemannataxering och är registerbaserad, har – till fördel för arbetets kvalitet – taxeringsarbetet kunnat organiseras mer jämnt över året än som var möjligt då det tidigare till största delen utfördes inom en nämndorganisation.

Taxeringsarbetet innefattar två huvudsakliga faser. Den första avser den grundläggande insamlingen av information om de fastigheter som ska taxeras. Den andra fasen avser det utredningsarbete som den grundläggande informationsinsamlingen föranleder. Det insamlade informationsmaterialet i hela den tidigare ärendebehandlingen ingår i utredningen till grund för såväl grundbesluten som beslut om omprövning. Den följande redovisningen av taxeringsarbetet är i huvudsak uppdelad på ett avsnitt avseende informationsinsamlingen och ett avseende utredningsarbetet med bl.a. bevisprövningen.

4.2 Den registerbaserade fastighetstaxeringen

4.2.1 Allmänt

Den registerbaserade fastighetstaxeringen bygger på att komponenterna för taxeringen – värdena, värdefaktorernas storlek, ägarförhållanden, arealer m.m. – i största möjliga utsträckning kan hämtas från tillgängliga register. Manuell hantering ska kunna undvikas i största möjliga utsträckning. Syftet är främst att uppnå förenklingsvinster för myndigheter och enskilda.

4.2.2 Tjänstemannataxering 1994

I samband med övergången 1994 till tjänstemannataxering vid fastighetstaxeringen i stället för som tidigare taxering av fastig-

hetstaxeringsnämnderna (prop 1993/94:1, SFS 1993:1193) upphävdes GFTF och nu gällande FTF (1993:1199) infördes.

I FTF hade reglerna om fastighetslängder rensats ut. Längdföring av fastighetstaxeringsbesluten upphörde således inför 1994 års taxering. I FTF infördes inte heller några regler om beslutsredovisning. Beträffande FTR fördes den tidigare bestämmelsen i 5 kap. 7 § GFTF över till 6 kap. 8 § FTF där det således slogs fast att FTR var ett register över fastigheterna i länet som skattemyndigheten skulle föra med hjälp av ADB. Den ADB-mässiga redovisningen för fastighetstaxeringen hade successivt byggts ut och reviderats. De i FTR redovisade besluten och andra redovisade uppgifter byggde i första hand på de uppgifter som fastighetsägarna lämnat i fastighetsdeklarationer. I övrigt inhämtades uppgifter om värden, värdefaktorer, ägare m.m. från det av Centralnämnden för fastighetsdata förda Fastighetsdatasystemet, vilket ajourfördes genom uppgiftsskyldighet för inskrivningsmyndighet, fastighetsregistermyndighet, LMV m.fl.

Skatteförvaltningens ADB-system för fastighetstaxeringen benämnt Fastighetstaxeringssystemet (FTS) omarbetades i väsentlig omfattning inför 1994 års taxering.

I 1994 års system koncentrerades FTS till fem driftsställen inom skatteförvaltningen. Databasen innehöll de fastigheter, samfälligheter och byggnader på ofri grund som var eller skulle bli föremål för taxering. De huvudsakliga funktionerna i systemet var registervård – dvs. främst kontroll och uppdatering av registrerade uppgifter och komplettering med nya uppgifter – samt registrering av årlig taxering, domar och service. Då tjänstemannataxeringen infördes 1994 var ADB-systemet för fastighetstaxeringen förberett för en möjlig övergång till en registerbaserad taxering.

Externa användare kunde få tillgång till uppgifterna i FTR genom att använda allmänhetens terminal hos skattemyndigheterna.

4.2.3 1996 års övergång till registerbaserad taxering

Utredningen om förenklad fastighetstaxering m.m. framhöll i delbetänkandet SOU 1994:62 Rationaliserad fastighetstaxering det angelägna i att man för fastighetstaxeringens del − liksom tidigare skett för inkomsttaxeringen genom de förenklade inkomstdeklarationerna – minskade det föreskrivna uppgiftslämnandet för fastighetsägarna och i större utsträckning än

tidigare samordnade och utnyttjade uppgifter i befintliga register. Utredningen föreslog därför att en övergång till registerbaserad fastighetstaxering skulle ske vid 1996 års allmänna småhustaxering. Utredningen underströk vikten av registervården, dvs. ajourhållningen av FTS och FTR med uppgifter från främst fastighetsregister, inskrivningsregister och kommuner. Utredningen anförde (s. 83).

> Såvitt gäller AFT 96 finns, som tidigare påpekats, till övervägande del erforderligt grundmaterial redan hos myndigheterna. Förtryckningen i det nya förfarandet kommer att avse de uppgifter som finns lagrade. Alla kända uppgifter översänds således till fastighetens ägare på en blankett som även skall innehålla ett förslag till nytt taxeringsvärde. Av blanketten skall likaså framgå hur detta värde har räknats fram. Detta leder till att bl.a. fastighetsägarnas medverkan kan begränsas till att dessa får möjlighet att kontrollera material som de tillställs.

Utredningen förde vidare (s. 84−85).

> Det kan givetvis inte uteslutas att erforderliga uppgifter ibland saknas. I så fall får det tidigare deklarationsförfarandet tillämpas. Fastighetsägarna, eller rättare de som är deklarationsansvariga, får i det nya systemet antingen förtryckta blanketter eller sedvanliga deklarationsformulär. Den allmänna skyldigheten att avge fastighetsdeklaration utmönstras. Efter föreläggande skall deklaration dock alltid avges. Vad vi i denna del föreslår har sin motsvarighet på inkomsttaxeringens område ---.
>
> Vi vill dock gå ett steg längre för fastighetstaxeringens vidkommande. När det gäller inkomsttaxeringen har det diskuterats om inte de skattskyldiga passivt skulle kunna godkänna ett förtryckt material. Föredragande statsrådet har dock i denna fråga (prop. 1992/93:86 s. 39−40) anfört att det är väsentligt att den skattskyldige på ett aktivt sätt godkänner de förtryckta uppgifterna på deklarationsblanketten och i propositionen --- föreslås heller ingen ändring på denna punkt. Frågan blir då om något motsvarande bör gälla även för fastighetstaxeringens vidkommande.
>
> I denna del kan man generellt notera två väsentliga olikheter mellan fastighetstaxering och inkomsttaxering. Den sistnämnda taxeringen bygger på uppgifter som i

> större eller mindre utsträckning varierar från år till år. Vidare grundas taxeringen regelmässigt på uppgifter som lämnas av tredje man (arbets- eller uppdragsgivare, banker osv.). Vid fastighetstaxeringen är bilden en annan. Fastighetstaxeringen bygger i normalfallet på hur stor inverkan på värdet fastighetens fysiska egenskaper och läge har. Dessa förhållanden är tämligen konstanta över tiden. En ny beräkning av taxeringsvärdet grundar sig således på uppgifter som fastighetens ägare själv lämnat om t.ex. storlek, ålder, standard osv. vid tidigare fastighetstaxeringar. Några ytterligare uppgifter tillförs således inte av utomstående uppgiftslämnare. En viss reservation kan göras för de fall fastigheten har bytt ägare. Enligt vår mening är det därför möjligt att införa ett förfarande som innebär att fastighetsägare inte behöver skicka in blanketten i de fall de förtryckta uppgifterna är korrekta och förslaget till taxeringsvärde godtas. Bara i de fall fastighetsägaren vill ändra eller tillföra uppgifter behöver han höra av sig till SKM. ---
>
> Med vårt förslag blir det bara aktuellt att lämna deklaration i de fall tillräckligt underlag inte finns för att åsätta ett taxeringsvärde. Slutlig underrättelse skall däremot skickas ut till alla fastighetsägare, oavsett om det förtryckta förslaget godtagits eller inte.

Utredningens förslag genomfördes till 1996 års allmänna fastighetstaxering av småhus (SFS 1994:1909). Genom ändringar i 18 kap. 4 och 9 §§ FTL infördes systemet med taxeringsförslag och påpekanden. I lydelsen enligt nämnda SFS föreskrevs följande.

> Till ledning vid allmän fastighetstaxering skall ägaren utan föreläggande lämna deklaration (allmän fastighetsdeklaration) för varje fastighet. Detta gäller inte sådan ägare som senast den 15 oktober året före det år då allmän fastighetstaxering äger rum fått förslag till fastighetstaxering (18 kap. 1 § första stycket första och andra meningarna; bestämmelsen numera ändrad).
>
> Förslag till fastighetstaxering skall grundas på av skattemyndigheten kända uppgifter. Förslaget skall innehålla uppgifter som är nödvändiga för fastighetstaxeringen. Förslaget till skogsbruksvärde --- (18 kap. 4 § fjärde stycket; bestämmelsen numera ändrad).

> Allmän fastighetsdeklaration, som skall lämnas utan föreläggande, liksom påpekande med anledning av förslag till fastighetstaxering, skall lämnas senast den 1 november året före det år då allmän fastighetstaxering äger rum.
>
> Fastighetsdeklaration eller påpekande med tillhörande handlingar skall lämnas till skattemyndighet (18 kap. 9 § första och andrastyckena; bestämmelsen numera ändrad).

4.2.4 Elektroniska deklarationer, beslut m.m.

Möjligheterna att datorisera skatteförvaltningens hantering av taxeringsärendena har utökats efterhand. Ändringar i skatteregisterlagen 1994 öppnade för effektiviseringar av systemen. Dessa ändringar infördes först vid inkomsttaxeringen och därefter för fastighetstaxeringen. Vid inkomsttaxeringen infördes 1994 möjligheten att fatta grundbeslut genom ADB, då skälen för beslutet enligt FL inte behöver anges. Därefter infördes regler för dokumenthanteringen som innebar att den pappersbaserade ärendehanteringen kunde ersättas med lagring i elektroniska akter av grundbesluten och andra beslut.

En regel om beslutsfattande genom ADB togs in i FTL till taxeringen år 2000 efter förslag i prop. 1998/99 (s. 45).

> **20 kap. 2 a § FTL**
>
> Grundläggande beslut om taxering av en fastighet får fattas genom automatisk databehandling i det fall skälen för beslutet enligt 20 § första stycket i förvaltningslagen (1986:223) får utelämnas.

Skälen för regeln angavs vara rationalitets-, förenklings- och tidsbesparingsaspekter med hänsyn till den masshantering som fastighetstaxeringen innebär. Enligt propositionen utgör dataregistreringen beslutdokumentation för grundbesluten utom då särskilt beslutdokument upprättas.

Inför 2003 års fastighetstaxering utökades den ADB-mässiga hanteringen av fastighetstaxeringen att avse möjligheten att dels lämna deklarationer, dels sätta upp grundbeslut samt beslut om föreläggande och om förseningsavgift i form av ett elektroniskt dokument (SFS 2001:1218 resp. 2001:1223). För de elektroniska deklarationerna finns bestämmelserna i 18 kap. 3 a § FTL och för besluten i elektronisk form i 4 kap. 3 § FTF.

> **18 kap. 3 a § FTL**
>
> Regeringen eller den myndighet regeringen bestämmer får föreskriva eller i enskilda fall medge att allmän och förenklad fastighetsdeklaration får lämnas i form av ett elektroniskt dokument.

Med ett elektroniskt dokument avses en upptagning som har gjorts med hjälp av automatiserad databehandling och vars innehåll och utställare kan verifieras genom ett tekniskt förfarande.

4 kap. 3 § första stycket FTL

Beslut enligt 18 kap. fastighetstaxeringslagen (1979:1152) om föreläggande och om förseningsavgift samt beslut enligt 20 kap. samma lag får sättas upp i form av ett elektroniskt dokument.

4.2.5 FTR och fastighetstaxeringssystemet

I FTL och FTF finns inte några regler om beslutsredovisning och registrering vid fastighetstaxeringen. De tidigare reglerna om fastighetslängd utrensades vid 1994 års taxering.

FTR

Bestämmelsen om fastighetstaxeringsregister togs till 1994 års taxering in i 6 kap. 8 § FTF och var i kraft till oktober 2001 då den upphörde att gälla genom SFS 2001:599. Regler om registrering av uppgifter vid fastighetstaxeringen finns därefter främst lagen (2001:181) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet och förordningen (2001:588) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet.

Beskattningsdatabasen

Det nuvarande fastighetstaxeringsregistret, FTR, som är en fastighetsdatabas som ingår i Skatteverkets databas Fastighetstaxeringssystemet, är uppbyggt med stöd av 2 kap. lagen 2001:181. Där föreskrivs i 1 § att det i beskattningsverksamheten ska finnas en samling uppgifter (beskattningsdatabasen) som enligt 1 kap. 4 § lagen med hjälp av ADB bl.a. används för tillhandahållande av information som behövs hos Skatteverket för fastighetstaxering. För detta ändamål får enligt 2 kap. 3 § punkt 6 uppgifter till underlag för fastighetstaxeringen behandlas i databasen. Till uppgifterna i denna har Skatteverket enligt 2 kap. 7 § direktåtkomst.

Sökbegrepp

Vid sökning efter handlingar i beskattningsdatabasen, varav FTR är en del, får enligt 2 kap. 10 § i lagen (2001:181) endast uppgift om namn, person- eller samordningsnummer, beteckning för fastighet samt uppgifter som avses i 15 kap. 2 § sekretesslagen – ankomstdatum, diarienummer e.d., i korthet vad handlingen rör − användas som sökbegrepp. För Skatteverkets handläggning av ärenden enligt FTL får personuppgifter behandlas i databasen.

Uppgifter och handlingar i databasen om fastighetstaxering ska gallras tolv år efter utgången av det år som uppgifterna och handlingarna kan hänföras till. Enligt 18 § förordningen

(2001:588) ska för varje taxeringsår besluten om fastighetstaxering, dock inte skälen för beslutet, undantas från gallringen.

FTR hade tidigare form av en liggare med fastigheterna och taxeringsbesluten för dem inom ett angivet område – en församling – redovisade i fastställd ordning. Som en del av Skatteverkets fastighetstaxeringssystem har FTR:s funktion i stället blivit att genom hela den fortlöpande taxeringsprocessen genom ADB registrera de uppgifter som behövs för taxeringen av varje fastighet och redovisa de beslut som fattats för varje fastighet.

Fastighetstaxeringssystemet produceras och drivs av produktionsavdelningen vid Skatteverkets huvudkontor. I fastighetstaxeringssystemet ingår – förutom fastighetsdatabasen FTR – även ett system för handläggningsstöd, betecknat Bild & Skriv, som bl.a. hanterar utgående skrivelser från handläggarna, samt kartdatabasen Taxeringskartan, som främst innehåller riktvärdekartorna.

4.3 Informationsinsamlingen

4.3.1 Grundläggande uppgiftsinsamling

Insamlingen

18 kap. FTL har rubriken Allmän och förenklad fastighetsdeklaration, m.m. Det innehåller till att börja med bestämmelser om de uppgifter och det faktaunderlag som ska ha samlats in och ligga till grund vid taxeringens början. Detta är

- av Skatteverket kända och registrerade uppgifter till grund för verkets taxeringsförslag till ägarna (1 och 4 §§)
- påpekanden från ägarna med anledning av taxeringsförslagen (9 §)
- deklarationer och deklarationernas innehåll (1−4 och 9 §§)
- uppgifter som kommunala nämnder m.fl. ska ha lämnat (11 §).

Till ledning i denna inledande insamlingsfas finns i 18 kap. 1−5 §§ bestämmelser om deklarationsskyldighet, deklarationspliktiga fastigheter och deklarationernas (taxeringsförslagens) utformning och blanketter för dem.

Den helt övervägande delen av grundmaterialet i taxeringsarbetet och underlaget för taxeringsbesluten utgör vid fastighetstaxeringen de uppgifter om fastigheterna som finns inregistrerade i databasen FTR och ligger till grund för de taxeringsförslag som tillställs fastighetsägarna.

Till den grundläggande uppgiftsinsamlingen anknyter också regler om anstånd med deklarationsskyldighetens fullgörande och om förseningsavgift vid försenad deklaration. Reglerna om detta finns i 18 kap. 9 a § respektive 42–46 §§.

18 kap. FTL innehåller därefter främst regler för de fall då de grundläggande insamlade uppgifterna befunnits inte utgöra ett tillräckligt underlag för taxeringsbeslut. För det utredningsarbete som i sådana fall blir aktuellt finns i 18 kap. regler om bl.a. föreläggande, vite och besiktning för att komplettera beslutsunderlaget; se härom vid avsnitt 4.4.4–4.4.6.

Deklaration och taxeringsförslag

Den grundläggande bestämmelsen om det primära faktaunderlaget dvs. taxeringsförslagen, deklarationerna, deklarationsskyldigheten m.m. finns i 18 kap. 1 §.

> **18 kap. 1 § första stycket första och andra meningarna och tredje stycket FTL**
>
> Till ledning vid allmän och förenklad fastighetstaxering skall ägaren utan föreläggande lämna deklaration (allmän respektive förenklad fastighetsdeklaration) för varje fastighet. Detta gäller inte sådan ägare som senast den 15 oktober året före det år då allmän eller förenklad fastighetstaxering äger rum fått förslag till fastighetstaxering. ---
>
> Efter föreläggande är också den som inte på grund av första stycket har deklarationsskyldighet, skyldig att lämna fastighetsdeklaration.

Vid den registerbaserade fastighetstaxeringen är det urval som sker under hösten före en taxering av vilka fastighetsägare senast den 15 oktober som ska tillställas taxeringsförslag och vilka som ska få deklarationer avgörande för det kommande taxeringsarbetet. Genom att en så stor andel som möjligt av fastigheterna taxeras på grundval av taxeringsförslag minimeras taxeringsarbetet och för de enskilda sker en avsevärd förenkling. Urvalet måste göras med stor urskillnad för att en likformig och rättvis taxering ska ske av alla fastigheter. Kriterierna för fördelningen på taxeringsförslag och deklarationer fastställs inom produktionsavdelningen på Skatteverkets huvudkontor.

Sedan beräkningar gjorts avseende alla värderings- och taxeringsenheter med tillämpning av förutsättningarna för den kommande taxeringen sorteras de enheter ut som inte är lämpade för taxeringsförslag utan för vilka i stället fastighetsdeklarationer ska förtryckas och sändas ut.

4.3.2 Deklaration

Innehåll

Som framgår av avsnitt 4.3.4 ska ägare, som inte erhållit taxeringsförslag lämna allmän respektive förenklad fastighetsdeklaration om inte annat föreskrivits. I 18 kap. 4 § finns föreskrifter om vad deklarationen ska innehålla.

> **18 kap. 4 § första−fjärde styckena FTL**
>
> Allmän fastighetsdeklaration skall, om annat inte sägs i 5 1, innehålla uppgifter om namn, postadress och personnummer eller samordningsnummer eller, för juridisk person, organisationsnummer för fastighetens ägare, kommun och församling där fastigheten ligger, fastighetens gatuadress eller på orten bruklig benämning samt fastighetens officiella beteckning.
>
> I den allmänna fastighetsdeklarationen skall vidare lämnas uppgifter om fastighetens areal av olika ägoslag, användning och byggnader, hyror och därmed jämförlig avkastning av fastigheten samt särskilda förmåner och förpliktelser som hör till fastigheten. I deklarationen skall även i övrigt lämnas uppgifter om sådana förhållanden som behövs för att bestämma de värdefaktorer som taxeringen enligt bl.a. 8−15 kap. skall grunda sig på.
>
> Den allmänna fastighetsdeklarationen skall också innehålla uppgifter om sådana förhållanden beträffande fastigheten som om fastigheten har olika ägare till skilda delar av marken och om fastigheten innehas med tomträtt.
>
> Vad som sägs i första−tredje styckena skall också tillämpas vid förenklad fastighetsdeklaration.

Underskrift
Formulär
Blanketter

För att deklaration ska anses avgiven i behörig ordning ska den ha lämnats på blankett enligt fastställt formulär och vara underskriven av fastighetsägaren.

> **18 kap. 3 § FTL**
>
> Allmän och förenklad fastighetsdeklaration och förslag till fastighetstaxering skall avfattas på blankett enligt formulär.

Följande deklarationsblanketter finns enligt av Skatteverket fastställda formulär.

Allmän/förenklad fastighetstaxering	*Beteckning*
Småhusenhet	S
Lantbruksenhet	L
Hyreshusenhet	H
Industrienhet	I
Täktenhet	T
Elproduktionsenhet	El

Därtill finns en blankett för skattefria taxeringsenheter. Denna betecknas SF. Reglerna om den förenklade blanketten för dessa fastigheter finns i 18 kap. 5 §.

Deklaration i förenklad form

18 kap. 5 § FTL

Allmän fastighetsdeklaration i förenklad form får där så är lämpligt lämnas för sådan skattefri fastighet som bestäms av regeringen eller myndighet som regeringen förordnar. Deklarationen skall innehålla uppgifter enligt 4 § i den omfattning som föreskrivs på nyss angivet sätt.

Elektronisk deklaration

Vid punkt 4.2.4 har möjligheten att avge deklaration i form av ett elektroniskt dokument behandlats. Där återges bestämmelsen i 18 kap. 3 a § FTL enligt vilken regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer får föreskriva eller i enskilda fall medge att allmän och förenklad fastighetsdeklaration får lämnas i form av ett elektroniskt dokument. Samma regel gäller enligt 26 kap. 3 § för deklaration vid särskild fastighetstaxering. Genom delegation i 6 kap. 3 § och 11 kap. 1 § FTF har regeringen gett Skatteverket rätt att utfärda bl.a. sådana föreskrifter.

6 kap. 3 § FTF

Skatteverket får föreskriva eller i enskilda fall medge att allmän och förenklad fastighetsdeklaration får lämnas i form av elektroniskt dokument.

Skatteverket har meddelat föreskrifter om elektroniska deklarationer i bl.a. SKVFS 2007:10 som avser e-tjänsten Fastighetsdeklaration vid förenklad fastighetstaxering av lantbruksenheter 2008 och särskild fastighetstaxering av småhusenheter 2008. Föreskrifterna anges inledningsvis vara meddelade med stöd av 16 § andra stycket och 24 § förordningen (2001:588) om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet samt 6 kap. 3 § och 11 kap. 1 § FTF.

I 2 § SKVFS 2007:10 anges bl.a. följande definitioner.

direktåtkomst: detsamma som i 2 kap. 9 § första stycket lagen om behandling av uppgifter i Skatteverkets beskattningsverksamhet,
e-legitimation: sådan e-legitimation som anges i avsnitt 1.4−1.5 och 5.9 samt i bilaga 1 till Nämndens för elektronisk förvaltning grundläggande vägledning för myndigheternas användning av e-legitimationer och elektroniska underskrifter (e-nämnden 04:02) i dess lydelse den 9 juni 2004,
e-tjänsten Fastighetsdeklaration: den elektroniska tjänsten Fastighetsdeklaration som finns på Skatteverkets webbplats www.skatteverket.se,
registrerad: den fysiska person som uppgifterna i beskattningsdatabasen avser och som är ägare till fastighet,
underskrift: detsamma som i bilaga 1 till Nämndens för elektronisk förvaltning grundläggande vägledning för myndigheternas använd-

ning av e-legitimationer och elektroniska underskrifter i dess lydelse den 9 juni 2004.

De återstående tre paragraferna i SKVFS 2007:10 har följande lydelse.

Direktåtkomst

3 § En registrerad får ha direktåtkomst till uppgifter om sig själv i beskattningsdatabasen under de förutsättningar som följer av 4 §.

Direktåtkomsten får avse

1. uppgifter som skall förtryckas eller har förtryckts på blankett för fastighetsdeklaration eller taxeringsförslag, och

2. uppgifter om den registrerades egna tillägg och ändringar enligt 5 § i en sådan blankett som avses i 1.

4 § En registrerad får ha direktåtkomst till uppgifter som avses i 3 § om denna använder e-tjänsten Fastighetsdeklaration och legitimerar sig med en e-legitimation.

Fastighetsdeklaration eller taxeringsförslag i form av ett elektroniskt dokument

5 § En fastighetsdeklaration, eller ändringar i och tillägg till ett taxeringsförslag får lämnas i form av ett elektroniskt dokument genom e-tjänsten Fastighetsdeklaration, om den registrerade legitimerar sig och skriver under deklarationen med användande av en e-legitimation.

4.3.3 Taxeringsförslag

Innehåll

Reglerna i FTL om taxeringsförslag finns i första hand i 18 kap. 4 § FTL.

18 kap. 4 § femte stycket FTL

Förslag till fastighetstaxering skall grundas på av Skatteverket kända uppgifter. Förslaget skall innehålla uppgifter som är nödvändiga för fastighetstaxeringen. Förslaget till skogsbruksvärde skall grundas på det virkesförråd som bestämts vid närmast föregående allmänna eller förenklade fastighetstaxering eller därefter vidtagen nytaxering samt på områdesvis fastlagda volymtillväxtprocenter och kända uppgifter om avverkningar efter den senast verkställda taxeringen.

Vid den allmänna och den förenklade registerbaserade fastighetstaxeringen tillställs fastighetsägarna – med undantag för dem som anges i nästa avsnitt och som såsom angetts ovan sorterats ut datamässigt (punkt 4.2.6) – en blankett betecknad Taxeringsförslag. Denna har samma innehåll som deklarationsblanketten och innefattar således de relevanta uppgifterna för värderingen av fastigheten samt därutöver det beräknade taxeringsvärdet, delvärden, värdefaktorer och andra uppgifter som leder fram till taxeringsförslaget.

Om fastighetsägaren vill ändra någon av de förtryckta uppgifterna i taxeringsförslaget eller göra några tillägg, korrigera eller förtydliga uppgifter i blanketten med taxeringsförslaget, ska han göra detta samt underteckna och skicka in blanketten m.m. till Skatteverket. De uppgifter och synpunkter som fastighetsägaren ger in med anledning av ett taxeringsförslag betecknas ”påpekande”; se om påpekanden vid avsnitt 4.2.3 och 4.3.6. Ett sådant ”påpekande” är således aldrig att betrakta som en deklaration; se även Skatteverkets informationsskrivelse, dokument ID ERYD-6JSKC5. Fastighetsägaren kan då tillsammans med påpekandet, liksom då en fastighetsdeklaration ges in, sända med kompletterande handlingar angående fastigheten.

Tidpunkt

Taxeringsförslagen ska enligt 18 kap. 1 § FTL ha kommit fastighetsägaren till handa senast den 15 oktober året före taxeringsåret. Om fastighetsägare, som erhållit taxeringsförslag, inte inkommer med påpekanden, anses han ha godtagit förslaget och taxeringen sker i enlighet med detta; se även vid avsnitt 4.2.3.

Undantag

Enligt numera upphävda 18 kap. 1 a § FTL gällde t.o.m. 2005 års taxering att taxeringsförslag inte skulle sändas ut vid förenklad fastighetstaxering av hyreshusenheter. Numera ska – i den utsträckning tillgängliga registrerade uppgifter bedöms vara tillräckliga för taxeringen − taxeringsförslag tillställas ägarna av alla typer av taxeringsenheter. Då t.ex. hyresuppgifter för hyreshus måste kontrolleras vid varje hyreshustaxering, upprättas inte några taxeringsförslag för denna byggnadstyp.

För fastighet som enligt 18 kap. 1 § FTL är undantagen från deklarationsplikt ska något taxeringsförslag inte sändas ut. Det gäller enligt 3 kap. 2 § skattefria försvarsfastigheter, kommunikationsfastigheter, värmecentraler och reningsanläggningar samt vissa fastigheter med ringa värde. Detsamma gäller i de fall fastighetsägare enligt 18 kap. 3 a § får lämna deklarationen i form av elektroniskt dokument eller då han enligt 5 § får lämna deklarationen i förenklad form.

För den särskilda fastighetstaxeringen finns inte några föreskrifter om taxeringsförslag. Denna taxering sker regelmässigt på grund av uppgifter till Skatteverket från plan- och byggnadsnämnd eller annan myndighet eller från fastighetsägaren om att i FTR registrerade uppgifter om en fastighet bör ändras. Kommer

sådana uppgifter inte in fastställs föregående års taxering oförändrad vid den årliga särskilda fastighetstaxeringen.

4.3.4 Deklarationsskyldighet

Enligt 18 kap. 1 § FTL ska allmän och förenklad fastighetsdeklaration lämnas av ägaren av fastigheten, om inte ägaren fått ett taxeringsförslag. Har en fastighet flera ägare vilar deklarationsskyldigheten som regel på alla ägarna. Vid den särskilda fastighetstaxeringen föreligger deklarationsskyldighet för fastighetsägarna först efter föreläggande. Enligt 26 kap. 1 § får dock fastighetsägaren lämna särskild deklaration om han anser att så kallad nytaxeringsgrund föreligger. Deklarationstidpunkten för särskild fastighetsdeklaration är i sådant fall senast den 15 februari under taxeringsåret.

Lagfaren ägare

Lagfartsförhållandena på en fastighet är normalt avgörande för vem som ska anses vara ägare till en fastighet. Skatteverket har meddelat följande allmänna råd i frågan.

> **Allmänna råd:**
>
> Normalt bör man utgå från att den som har lagfart på fastigheten också är ägare av densamma. Annan än lagfaren ägare bör tas upp som ägare endast om äganderätten kan styrkas (SKV A 2004:13).

Skatteverket har för bedömning av ägarfrågan anfört följande i Handledning för fastighetstaxering 2007 (s. 31−32).

> Lagfartsförhållandena på en fastighet framgår av inskrivningsregistret hos inskrivningsmyndigheten. Uppgifter om lagfarter rapporteras kontinuerligt från inskrivningsmyndigheten till Skatteverket. Vid fastighetstaxeringen görs dock efter köpekontraktsdagen inte någon skillnad på ägare som har lagfart och ägare som inte har lagfart.

Jämställd innehavare

För fastighetstaxeringen finns i 1 kap. 5 § en särskild reglering av vem som i de fall som anges i paragrafen ska anses som ägare och som således är deklarationsskyldig.

> **1 kap. 5 § FTL**
>
> Som ägare av fastighet skall i fall som avses nedan anses
>
> a) den som innehar fastighet med fideikommissrätt eller i annat fall utan vederlag besitter fastighet på grund av testamentariskt förordnande;
>
> b) den som innehar fastighet med åborätt, tomträtt eller vattenfallsrätt samt den som eljest innehar fastighet med ständig eller ärftlig besittningsrätt;
>
> c) innehavare av skogsområde som blivit av staten upplåtet till kanalbolag eller till kommun eller annan menighet;

d) innehavare av publikt boställe eller på lön anslagen jord;

e) juridisk person, som förvaltar samfällighet och som enligt 6 kap. 6 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229) är skattskyldig för samfällighetens inkomster; samt

f) nyttjanderättshavare till täktmark som avses i 2 kap. 4 §, om nyttjanderätten har förvärvats mot engångsvederlag.

Såsom innehavare av publikt boställe eller på lön anslagen jord skall anses den tjänsteinnehavare eller annan som författningsenligt äger nyttja fastigheten eller tillgodonjuta dess avkastning.

Skall avkastning utöver husbehovet av skog på fastighet, som avses under b eller d, författningsenligt helt eller delvis tillkomma allmän fond eller inrättning, är denna att anse såsom fastighetens innehavare, såvitt angår fastighetens värde av skogsmark med växande skog och markanläggningar som används eller behövs för skogsbruk.

Som kommentar till 1 kap. 5 § FTL enligt vilken innehavare m.fl. i vissa fall ska jämställas med ägare har Skatteverket i Handledning för fastighetstaxering 2007 (s. 32) lämnat följande kommentar.

> Stor betydelse för fastighetstaxeringens del har regeln att innehavare av tomträtt till mark skall jämställas med ägare av marken. Det innebär att då någon innehar mark med tomträtt och äger en byggnad som är belägen på den marken, så skall marken och byggnaden vid fastighetstaxeringen anses ha samma ägare och taxeras tillsammans som en taxeringsenhet (jfr 4 kap. 2 § FTL). Det kan också vara av särskilt intresse att nyttjanderättshavare till täktmark i vissa fall skall jämställas med ägare. Denna bestämmelse gäller då nyttjanderätten förvärvats mot engångsvederlag.

Ägarskifte

Det är förhållandena vid ingången av taxeringsåret som är avgörande för vem som ska anses som ägare men det är den som är ägare vid deklarationstidpunkten som är deklarationsskyldig. I FTL finns en särskild regel för att säkra informationsinsamlingen beträffande de förhållanden som råder på fastigheten vid taxeringsårets ingång (beskaffenhetstidpunkten, se 1 kap. 6 § FTL) i de fall fastigheten överlåtits efter deklarationstidpunkten – den 1 november året före taxeringsåret – men före taxeringsårets ingång.

18 kap. 11 § FTL

Om en fastighet överlåts efter det att allmän eller förenklad fastighetsdeklaration har lämnats men före taxeringsårets ingång, är såväl den förutvarande som den nye ägaren skyldiga att inom tio dagar därefter göra anmälan om överlåtelsen till Skatteverket.

Har fastigheten blivit uppdelad i samband med överlåtelsen skall överlåtelsehandlingen förses i huvudskrift eller bestyrkt avskrift.

Omyndig ägare eller juridisk person m.fl.

En särskild reglering finns också om deklarationsskyldigheten för de fall ägaren eller den, som enligt 1 kap. 5 § ska anses som ägare, är omyndig eller är en juridisk person m.m.

> **18 kap. 2 § FTL**
>
> Skyldighet att lämna deklaration eller annan uppgift, som sägs i denna lag, skall fullgöras
>
> 1. för omyndig av förmyndare eller god man, som förordnats enligt 11 kap. 1 § föräldrabalken, beträffande vad förmyndaren eller gode mannen har under sin förvaltning
> 2. för sådan person, för vilken god man eller förvaltare har förordnats enligt 11 kap. 3, 4 eller 7 § föräldrabalken, av gode mannen eller förvaltaren beträffande vad han har under sin förvaltning
> 3. för dödsbo av dödsbodelägare eller testamentsexekutor, som har att förvalta den dödes egendom, dock att där egendomen avträtts till förvaltning av boutredningsman, denne har att fullgöra deklarations- eller uppgiftsskyldigheten
> 4. för dödsbo, som ej längre består, av den som vid tidpunkten för dödsboets upplösning haft att förvalta boets egendom
> 5. för annan deklarations- eller uppgiftsskyldig än enskild person och dödsbo av vederbörande styrelse, förvaltning, syssloman, förvaltare eller ombud samt
> 6. för annan än här ovan nämnd juridisk person, som inte längre består, av den som senast haft att förvalta dess angelägenheter.

Med sådant i punkt 2 i paragrafen angivet förordnande enligt 11 kap. 3 § föräldrabalken (FB) avses bl.a. det fall då god man behövs för att bevaka bortovarandes rätt eller förvalta hans egendom. 11 kap. 4 § FB tillämpas då någon på grund av sjukdom, psykisk störning, försvagat hälsotillstånd behöver hjälp med att bevaka sin rätt, förvalta sin egendom eller sörja för sin person. Enligt 11 kap. 7 § kan förvaltare förordnas i stället för god man för den som är långvarigt oförmögen att sköta sina angelägenheter.

18 kap. 2 § punkt 3 FTL avser bestående dödsbon. Finns inte testamentsexekutor eller boutredningsman kan en av delägarna, som väl känner till dödsboet, avge deklarationen.

Punkt 4 avser upplösta dödsbon. För dem ska den deklarera som förvaltade dödsboet vid upplösningen.

Punkt 5 avser deklarationsplikten för andra bestående juridiska personer än dödsbon. För dessa ska ställföreträdare deklarera. Med ombud avses i bestämmelsen inte befullmäktigade ombud utan den som företräder en juridisk person på grund av sin ställning i organisationen. Deklarationsskyldigheten kan inte fullgöras med stöd av fullmakt.

4.3.5 Deklarationspliktig fastighet

Allmän deklarationsplikt

Huvudregeln enligt 18 kap. 1 § FTL är att deklarationsplikt föreligger för alla fastigheter.

> **18 kap. 1 § första stycket första meningen FTL**
>
> Till ledning vid allmän och förenklad fastighetstaxering skall ägaren utan föreläggande lämna deklaration (allmän respektive förenklad fastighetsdeklaration).

Undantag

Från huvudregeln om generell deklarationsplikt för fastigheterna föreskrivs i 18 kap. 1 § två slag av undantag.

> **18 kap. 1 § första–tredje styckena FTL**
>
> Till ledning vid allmän och förenklad fastighetstaxering skall ägaren utan föreläggande lämna deklaration (allmän respektive förenklad fastighetsdeklaration) för varje fastighet. Detta gäller inte sådan ägare som senast den 15 oktober året före det år då allmän eller förenklad fastighetstaxering äger rum fått förslag till fastighetstaxering. Deklaration skall dock inte lämnas för försvarsfastighet som tillhör staten och som enligt 3 kap. 2 § är undantagen från skatteplikt eller för fastighet som vid föregående års taxering inte åsatts högre taxeringsvärde än 1 000 kronor.
>
> Deklaration skall inte heller lämnas för fastighet för allmänna kommunikationsändamål eller för distributionsbyggnad, värmecentral eller reningsanläggning som enligt 3 kap. 2 § är undantagen från skatteplikt eller för byggnad på annans mark då byggnadens värde understiger 50 000 kronor.
>
> Finns på sådan kommunikationsfastighet som nyss har nämnts husbyggnad som används för annat än kommunikationsändamål skall dock deklaration lämnas.

Det första undantaget är knutet till en fastighetsägare och gäller då denne senast den 15 oktober före taxeringsåret fått ett taxeringsförslag beträffande sin fastighet (se vid avsnitt 4.3.2 och 4.3.4).

Det andra undantaget gäller fastigheter som är uppräknade i paragrafen. De grupper som på så sätt undantagits från deklarationsplikten är fem. Tre av dem avser angivna byggnader som enligt 2 kap. 2 § FTL klassificerats som specialbyggnad och enligt 3 kap. är skattefria. Dessa är

- statens försvarsfastigheter
- kommunikationsfastigheter utom husbyggnad på sådan fastighet som ej används för allmänt kommunikationsändamål
- distributionsbyggnad, värmecentral och reningsanläggning

Husbyggnad på kommunikationsfastighet, som inte används för kommunikationsändamål, är dock deklarationspliktig.

De två andra fastighetstyper, för vilka det inte föreligger någon deklarationsplikt, avser fastigheter med låga värden. De är enligt 18 kap. 1 §

- fastighet med obetydligt värde (ej över 1 000 kr)
- småbyggnader på annans mark (ej värda 50 000 kr)

4.3.6 Tidpunkt och plats för deklaration och påpekanden

Tidpunkt

Deklaration och påpekanden efter taxeringsförslag ska enligt huvudregeln i 18 kap. 9 § FTL avlämnas senast den 1 november året före taxeringsåret.

> **18 kap. 9 § FTL**
>
> Allmän och förenklad fastighetsdeklaration, som skall lämnas utan föreläggande, liksom påpekanden med anledning av förslag till fastighetstaxering, skall lämnas senast den 1 november året före det år då den allmänna eller förenklade fastighetstaxeringen äger rum.
>
> Fastighetsdeklaration eller påpekanden med tillhörande handlingar skall lämnas till Skatteverket.
>
> Skatteverket får efter samråd med kommun bestämma att det inom kommunen skall finnas särskilt insamlingsställe för deklarationer och påpekanden.

Plats

Bestämmelser om tillhandahållande av deklarationsblanketter finns i 2 kap. 3 § FTF som har följande lydelse.

> **2 kap. 3 § FTF**
>
> Deklarationsblanketter och blanketter för övriga uppgifter, till vilka formulär fastställts, skall kostnadsfritt tillhandahållas hos Skatteverket. Verket får sörja för att blanketter också tillhandahålls av andra statliga eller kommunala organ eller på annat lämpligt sätt.

Fastighetsdeklarationen med tillhörande handlingar liksom påpekanden angående taxeringsförslag lämnas eller sänds till Skatteverket. Skatteverket får också i samråd med en kommun bestämma om särskilt uppsamlingsställe för fastighetsdeklarationerna och påpekandena. Finns sådant uppsamlingsställe brukar det tillkännages genom annonser i ortspressen. Enligt 2 kap. 6 § FTF ska den som har att ta emot allmän och förenklad fastighetsdeklaration, påpekanden och därtill hörande handlingar ofördröjligen sända vad som har mottagits till Skatteverket.

Deklarationerna ska ha lämnats på föreskriven blankett, vara undertecknade och avlämnade i rätt tid. Deklarationstid-

punkten kan flyttas fram till en tidpunkt efter den 1 november före taxeringsåret, om Skatteverket efter ansökan enligt 18 kap. 9 a § lämnat anstånd. För sent lämnad deklaration kan enligt 42–46 §§ medföra förseningsavgift.

Den som har synpunkter på innehållet i ett förslag om taxering av hans fastighet ska enligt 18 kap. 9 § inkomma med påpekanden senast den 1 november året före taxeringsåret. Om fastighetsägaren inte inkommit med sådant påpekande med anledning av taxeringsförslaget anses han genom sin passivitet ha godkänt förslaget. Fastighetsägaren behöver däremot inte skicka in blanketten med taxeringsförslaget i de fall han anser att de förtryckta uppgifterna är korrekta och att förslaget till taxering kan godtas. Bara i det fall fastighetsägaren vill ändra eller tillföra uppgifter behöver han komma in med påpekanden till Skatteverket.

4.3.7 Anstånd

Möjlighet att få anstånd med att lämna fastighetsdeklaration infördes först vid 1994 års taxering i samband med att påföljden förseningsavgift infördes för den som inte lämnat fastighetsdeklaration i rätt tid.

> **18 kap. 9 a § FTL**
>
> Om någon visar att han på grund av särskilda omständigheter är förhindrad att lämna allmän eller förenklad fastighetsdeklaration eller påpekanden inom föreskriven tid, får han efter ansökan beviljas anstånd med att lämna deklarationen eller påpekanden. Anstånd får inte utan att det finns synnerliga skäl medges längre än till utgången av februari månad under taxeringsåret.
>
> Den som i varaktigt bedriven näringsverksamhet biträder deklarationsskyldiga med att upprätta deklarationer kan efter ansökan få tillstånd att lämna deklarationerna enligt tidsplan till och med februari månad under taxeringsåret. Om ansökan medges skall den deklarationsskyldige anses ha fått anstånd till den dag då deklarationen senast får avlämnas enligt tidsplanen.
>
> Ansökan enligt första och andra styckena prövas av Skatteverket.

Skäl för anstånd

I förarbetena till bestämmelsen framhölls att en fastighetsägare borde ha rätt till anstånd med att lämna fastighetsdeklaration genom regler efter mönster från TL för annan taxering (prop. 1993/94 s. 72). Vidare anfördes.

> Om någon visar att han är förhindrad på grund av särskilda omständigheter att lämna deklaration inom föreskriven tid, bör han således efter ansökan beviljas anstånd med att lämna deklarationen. Anstånd bör inte utan att det finns synnerliga skäl få medges längre än till utgången av

februari månad under taxeringsåret. Närmare rekommendationer om anstånd bör utfärdas av RSV.

Särskilda rekommendationer eller allmänna råd om anstånd vid fastighetstaxeringen har inte lämnats av RSV eller Skatteverket.

Revisionsbyråer m.fl.

Enligt paragrafens andra stycke gäller en särskild regel för den som i varaktig näringsverksamhet biträder deklarationsskyldiga med att upprätta deklarationer. Han kan – utan att särskilda omständigheter föreligger – efter ansökan få tillstånd att lämna deklarationen enligt tidsplan till och med februari månad under taxeringsåret. Om ansökningen medges ska den deklarationsskyldige anses ha fått anstånd till den dag då deklarationen senast får lämnas enligt tidsplanen.

Regeln, som överensstämmer med en sedan länge gällande bestämmelse vid inkomsttaxeringen, gör det möjligt för advokat- och revisionsbyråer och liknande att få en jämnare fördelning av sin arbetsbelastning. Förutsättningen för att bestämmelsen ska vara tillämplig är att den som biträder med upprättandet av deklarationen gör det yrkesmässigt och varaktigt. Mera tillfälliga deklarationsbyråer torde inte ha denna möjlighet.

4.3.8 Förseningsavgift

Vid den registerbaserade fastighetstaxeringen sänds i det stora flertalet fall taxeringsförslag ut till fastighetsägarna. Förseningsavgift enligt FTL påförs inte den som erhållit taxeringsförslag. Deklarationsskyldighet föreligger med hänsyn till systemet med taxeringsförslag förhållandevis sällan och påföring av förseningsavgift vid fastighetstaxeringen har därför aktualiserats endast i mindre utsträckning.

Avgift 500 kr

18 kap. 42 § första stycket FTL

Om deklarationsskyldig inte har kommit in med allmän eller förenklad fastighetsdeklaration inom föreskriven tid eller har lämnat en deklaration med så bristfälligt innehåll att den uppenbarligen inte är ägnad att ligga till grund för taxering, skall en särskild avgift (*förseningsavgift)* om 500 kronor påföras honom.

Förseningsavgift ska påföras i de fall som anges i 18 kap. 42 § FTL. I första stycket regleras de fall då fastighetsägaren inte kommit in med deklaration i föreskriven tid. En förseningsavgift om 500 kr ska då påföras. Samma avgift ska enligt första stycket i paragrafen utgå om den vid deklarationstidpunkten ingivna deklarationen är alltför bristfällig.

Avgift 2 000 kr

18 kap. 42 § andra stycket FTL

Om en deklarationsskyldig som utan föreläggande skall lämna allmän eller förenklad fastighetsdeklaration, inte har kommit in med deklaration senast den 1 maj under taxeringsåret eller om han dessförinnan endast har kommit in med en deklaration med så bristfälligt innehåll att den uppenbarligen inte är ägnad att ligga till grund för taxering, bestäms förseningsavgiften till 2 000 kronor.

I andra stycket av 18 kap. 42 § regleras den förhöjda förseningsavgift som enligt bestämmelsen ska utgå om deklaration inte inkommit senast den 1 maj under taxeringsåret. Förseningsavgift ska då utgå med 2 000 kr. Samma avgift ska utgå om den deklaration som inkommit vid nämnda tidpunkt är så bristfällig att den uppenbarligen inte kan ligga till grund för taxeringen. Förebild för denna regel är motsvarande bestämmelse vid inkomsttaxeringen som infördes efter förslag i prop. 1991/92:43 (s. 112), där ett uttalande finns om vad som avsågs med bristfällig deklaration. RSV utfärdade härefter följande rekommendation om vad som skulle avses med bristfällig deklaration.

RSV rekommendationer > Med bristfällig deklaration bör förstås en deklaration som är så gravt ofullständig att den uppenbart inte kan läggas till grund för taxering. För att förseningsavgift skall kunna påföras bör så väsentliga uppgifter saknas i deklarationen att en meningsfull granskning inte kan påbörjas. <

Undertecknande

I paragrafens tredje stycke regleras de fall då ingiven deklaration inte varit behörigen undertecknad. Avgift om 500 kr ska då enligt bestämmelsen tas ut endast om handlingen inte inges undertecknad inom tid som föreskrivits i ett föreläggande.

18 kap. 42 § tredje stycket FTL

Har den deklarationsskyldige inom föreskriven tid lämnat en deklarationshandling som inte är behörigen undertecknad tas förseningsavgift ut endast om handlingen inte undertecknas inom den tid som föreskrivs i ett föreläggande. I sådant fall beräknas avgiften enligt första stycket.

För att kunna godtas ska deklarationen ha lämnats på fastställt formulär och vara behörigen undertecknad. Formuläret ska också vara godtagbart ifyllt (jfr RÅ 1951 Fi 1436 och 1955 ref. 32).

Fastighetsägare som erhållit taxeringsförslag är inte skyldig att komma in med deklaration, påpekanden eller synpunkter i övrigt och kan därför inte påföras förseningsavgift. För sent inkomna deklarationer inkomststämplas med datum (jfr RÅ 1976 ref 65).

Avliden

Enligt 18 kap. 45 § FTL får förseningsavgift inte påföras efter det att den deklarationsskyldige avlidit.

> **18 kap. 45 § FTL**
>
> Förseningsavgift får inte påföras sedan den deklarationsskyldige avlidit.

Bestämmelsen gäller om avgiften skulle komma att påföras fysisk person som har avlidit. Om deklarationsskyldigheten åvilar ett dödsbo och avgiften skulle komma att påföras dödsboet är bestämmelsen inte tillämplig. Har den deklarationsskyldige avlidit efter det att avgift påförts, är dödsboet skyldigt att betala avgiften.

Betalning m.m.

I fråga om debitering, betalning, omprövning och överklagande av förseningsavgift gäller enligt 18 kap. 46 § FTL i tillämpliga delar vad som föreskrivs om andra slag av beslut enligt FTL.

Eftergift

I 18 kap. 43 och 44 §§ FTL finns regler om eftergift av förseningsavgift.

> **18 kap. 43 § FTL**
>
> Förseningsavgift skall efterges helt om underlåtenheten kan antas ha ett sådant samband med den deklarationsskyldiges ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller liknande förhållande att den framstår som ursäktlig. Detsamma gäller om underlåtenheten framstår som ursäktlig med hänsyn till särskilda omständigheter eller om det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut förseningsavgiften.

Ex officio

> **18 kap. 44 § FTL**
>
> Bestämmelserna om eftergift skall beaktas även om något yrkande om detta inte har framställts, i den mån det föranleds av vad som förekommit i ärendet eller målet om förseningsavgift.

Flera delägare

Frågan om eftergift av förseningsavgift då en fastighet har flera delägare, som var och en i princip är deklarationsskyldig har berörts i prop. 1993/94:1 (s. 70). För detta fall anförs bl.a.

> Har deklarationen kommit in för sent, måste den kompletteras eller har den över huvud taget inte kommit in kan det i vissa situationer finnas skäl att efterge förseningsavgiften.
>
> Ett sådant exempel är när den faktiska förvaltningen handhas av en delägare. Förseningsavgift bör då kunna efterges för de övriga delägarna. Ett liknande betraktelsesätt borde kunna anläggas även vid utfärdande av föreläggande om att komma in med deklaration eller att komplettera densamma. Vidare bör

det presumeras att den som lämnar en uppgift för juridisk persons räkning också skall anses ha haft behörighet att göra detta.

Har en fastighet flera ägare åvilar deklarationsskyldigheten normalt alla delägarna. I princip ska i dessa fall alla ägarna påföras förseningsavgift och inte bara t.ex. den av ägarna som fått deklarationsblanketten utsänd till sig.

RSV S 1996:24

RSV kommenterade i samband med sina rekommendationer om förseningsavgift vid fastighetstaxeringen (RSV S 1996:24), vilka alltjämt gäller, frågan om vem som skulle påföras förseningsavgift enligt följande.

Avgiftsskyldig

> Förseningsavgift skall påföras den som är deklarationsskyldig. Ägs taxeringsenheten av flera personer åvilar deklarationsskyldigheten normalt samtliga delägare. I princip skall samtliga ägare påföras förseningsavgift. Inte endast den som tillställts deklarationsblanketter skall kunna påföras förseningsavgift.
>
> Skattemyndighet skall emellertid inte påföra samtliga delägare förseningsavgift då en godtagen deklaration kommit in men endast är undertecknad av en delägare. I detta fall bör myndigheten anta (presumera) att den som undertecknat deklaration har påtagit sig deklarationsskyldigheten och den faktiska förvaltningen av fastigheten för övriga delägares räkning.
>
> Ett liknande betraktelsesätt skall göras vid föreläggande att komma in med deklaration eller att komplettera densamma (prop. 1993/94:1 s. 70).

Eftergiftsgrunder

Grunderna för eftergift av förseningsavgift svarar i huvudsak mot motsvarande grunder vid inkomsttaxeringen. Enligt 18 kap. 42 § FTL kan förseningen framstå som ursäktlig med beaktande av

1. den deklarationsskyldiges
   - ålder
   - sjukdom
   - bristande erfarenhet
   - liknande förhållande eller
2. särskilda omständigheter eller
3. att debiteringen är uppenbart oskälig

RSV har i sina alltjämt gällande rekommendationer om förseningsavgift vid fastighetstaxeringen (RSV S 1996:24) behandlat eftergiftsgrunderna. Till att börja med lämnar RSV

följande rekommendationer om förseningsavgift i de fall anstånd inte meddelats men hade kunnat lämnas.

Anståndsskäl

RSV rekommendationer > Fastighetsägare, som inte ansökt om anstånd, bör inte påföras förseningsavgift, om skäl att medge anstånd enligt 18 kap. 9 a § FTL kan anses ha förelegat. Vid bedömning av avgiftsfrågan i sådant fall bör även beaktas den anståndstid som normalt skulle medgetts om ansökan hade skett. Har allmän fastighetsdeklaration lämnats efter utgången av denna tid bör förseningsavgift påföras.

Fråga om eftergift av förseningsavgift bör bedömas efter förhållandena den dag, då deklarationen egentligen skulle ha lämnats. <

Ålder

RSV har lämnat följande rekommendation angående eftergiftsgrunden ålder vid fastighetstaxeringen (RSV S 1996:24 p. 4.1).

RSV rekommendationer > Med ålder bör förstås både hög och låg ålder. Eftergiftsgrunden ålder bör i detta sammanhang tillämpas endast beträffande fall där åldern kan antas ha ett samband med förseningen eller underlåtenheten. För deklarationsskyldig som vid deklarationstidpunkten fyllt 65 år eller uppburit förtidspension kan ålder i regel antas ha haft samband med förseningen eller underlåtenheten. Förseningsavgift bör därför i sådana fall efterges utan skriftväxling och särskild prövning. Framgår det av deklarationsmaterialet eller av vad som förekommit i ärendet att åldern kan ha haft samband med deklarationsförsummelsen även för en person som är några år yngre skall myndigheten utreda om avgift bör påföras.

En ekonomiskt aktiv person bör i princip ansvara fullt ut för deklarationsförsummelse.

För en deklarationsskyldig som skall lämna deklaration första gången kan åldern antas ha haft samband med förseningen eller underlåtenheten. Eftergiftsgrunden ålder kan i sådant fall sammanfalla med grunden bristande erfarenhet (jfr 4.3). <

Sjukdom

RSV har utfärdat följande rekommendationer om eftergiftsgrunden sjukdom vid fastighetstaxeringen (RSV S 1996:24 p. 4.2):

RSV rekommendationer > Med sjukdom bör förstås både fysisk och psykisk sjukdom hos den deklarationsskyldige som kan antas ha menligt påverkat hans möjligheter att avlämna deklaration inom föreskriven tid.

För eftergift bör erfordras att det föreligger ett direkt samband mellan sjukdomen och den deklarationsskyldiges underlåtenhet att lämna deklaration i tid.

Sjukdomen bör således ha utgjort hinder för den deklarationsskyldige att fullgöra sin skyldighet. Deklarationsskyldig, som på grund av sjukdom inte kunnat lämna deklarationen i rätt tid, bör inte påföras förseningsavgift om deklarationen kommit in inom 14 dagar efter det att sjukdomstillståndet upphört.

Om hänsyn skall tas till deklarationsmedhjälpares sjukdom får avgöras från fall till fall. Vid bedömningen av ursäktligheten beträffande sjukdom hos deklarationsmedhjälpare bör särskild vikt fästas vid om den deklarationsskyldige har varit beroende av viss sak-

kunnig medhjälpare för att kunna fullgöra sin deklarationsskyldighet. Så får normalt anses vara fallet då fastighetsbeståndet är så komplicerat eller verksamhetens omfattning så betydande att sakkunnig hjälp erfordras.

Denna eftergiftsgrund kan tillämpas även för juridiska personer om sjukdom föreligger hos firmatecknare och deklarationsskyldigheten inte kunnat fullgöras av annan behörig firmatecknare. <

Bristande erfarenhet

RSV har rekommenderat följande angående eftergiftsgrunden bristande erfarenhet vid fastighetstaxeringen (RSV S 1996:24 p. 4.3).

RSV rekommendationer > Eftergiftsgrunden bristande erfarenhet kan tillämpas för eftergift av förseningsavgift då den deklarationsskyldiges erfarenhet av deklarationsförfarande är obetydlig. Eftergift bör således kunna meddelas invandrare eller utländsk medborgare som har bristfällig kännedom om det svenska deklarationsförfarandet. <

Liknande förhållande

För eftergiftsgrunden som mot bakgrund av ovan angivna eftergiftsgrunder betecknats ”liknande förhållande” har RSV lämnat följande rekommendationer (RSV S 1996:24 p. 4.3):

RSV rekommendationer > Till förhållande som är jämförbart med ålder, sjukdom och bristande erfarenhet bör räknas inträffad yttre omständighet som erfarenhetsmässigt brukar påverka en persons handlingsförmåga, t.ex. skilsmässa, närståendes sjukdom eller dödsfall. Kan den inträffade omständigheten antas ha påverkat den deklarationsskyldiges möjlighet att lämna deklaration i rätt tid bör alltså eftergift medges. <

Särskilda omständigheter

RSV har i RSV S 1996:24 p. 4.5 anfört och rekommenderat följande i fråga om eftergiftsgrunden ”särskilda omständigheter”:

Deklarationsplikt föreligger inte för en eller flera byggnader på annans mark då basvärdet (anm. numera taxeringsvärdet) understiger 50 000 kr. Det är fastighetsägaren själv som får göra denna bedömning.

RSV rekommendationer > Allt för stort krav bör dock inte i dessa fall ställas på fastighetsägaren. Skulle byggnadsvärde uppgå till högst 100 000 kr bör förseningsavgiften efterges i dessa svårbedömda fall.

Reglerna om en fastighets fastighetsrättsliga förhållanden är tekniskt komplicerade och inte helt lätta att sätta sig in i. Skulle fastighetsägaren ha misstagit sig i detta hänseende kan en fastighets basvärde påverkas kraftigt. Även i dessa fall bör förseningsavgift efterges då fastighetsägare misstagit sig och av det skälet inte lämnat fastighetsdeklaration. <

Uppenbar oskälighet

RSV framhåller i sina rekommendationer några situationer då uppenbar oskälighet skulle kunna anses föreligga (RSV S 1996:24 p.4.6):

> *RSV rekommendationer* > Deklarationer från deklarationsskyldiga i utlandet kommer många gånger in för sent. Om det föreligger särskilda omständigheter som beror på utlandsvistelsen, t.ex. att den deklarationsskyldige inte haft tillgång till deklarationsblanketter i tid eller att postgången fungerat otillfredsställande, kan förseningen anses ursäktlig. Förseningsavgift bör efterges, om det kan antas att förseningen berott på omständigheter över vilka den deklarationsskyldige inte kunnat råda.
>
> I vissa fall kan det inträffa att förseningen med att lämna deklaration inte kan anses vara ursäktlig men att det ändå skulle framstå som orimligt att ta ut avgift. Dessa situationer, som är svåra att konkretisera, tar sikte främst på de fall där eftergiftsgrunden är tänkt att fungera som en ”ventil” när andra eftergiftsgrunder inte är tillämpliga. Påföljden står i dessa fall inte i rimlig proportion till den försummelse som den deklarationsskyldige gjort sig skyldig till eller också framstår det av annan anledning som stötande att ta ut avgiften. Oskäligheten kan ha sin grund i den situation den deklarationsskyldige befann sig i då deklarationen skulle ha lämnats. <

4.4 Utredningen

4.4.1 Allmänt

Målet vid fastighetstaxeringen är enligt FTL att taxeringarna ska bli likformiga och rättvisa.

> **1 kap. 2 § FTL**
>
> Vid fastighetstaxeringen skall iakttas att taxeringarna blir överensstämmande med föreskrifterna om fastighetstaxering samt likformiga och rättvisa.

För att få ett så gott underlag för taxeringsbesluten som möjligt måste i vissa fall en komplettering göras av de uppgifter som vid taxeringsarbetets början finns registrerade i taxeringsregistret i FTR. För utredningsarbetet svarar Skatteverket.

> **20 kap. 3 a § första stycket FTL**
>
> Skatteverket skall se till att ärendena blir tillräckligt utredda.

Kompletterande utredning aktualiseras sällan då det gäller taxeringsenheter för vilka taxeringsförslag sänts till fastighetsägarna och påpekanden därefter inte kommit in. Utredningsarbetet avser i stället i allt väsentligt de taxeringsenheter för vilka fastighetsdeklarationer lämnats eller borde ha lämnats och de enheter för vilka påpekanden gjorts efter utsända taxeringsförslag.

I sitt utredningsarbete har Skatteverket att iaktta föreskrifter om handläggningen i RF och FL. Enligt 1 kap. 9 § RF ska allas likhet inför lagen beaktas samt saklighet och opartiskhet iakttas. I 7 § första meningen FL stadgas att varje ärende där någon enskild är part ska handläggas så enkelt, snabbt och billigt som möjligt utan att säkerheten eftersätts.

FL:s krav på enkel, snabb och billig handläggning tillgodoses påtagligt genom förfarandet vid den registerbaserade fastighetstaxeringen. Utredningsarbetet kommer normalt att inriktas mot endast en mindre del av det fastighetsbestånd som ska taxeras. Övriga taxeringar där taxeringsförslag sänts ut och påpekanden inte kommit in handhas vid den registerbaserade taxeringen enkelt, snabbt och med stor säkerhet

Handläggningsreglerna i FL och systemet med en sakprocess vid taxeringen (se avsnitt 5.3.2) leder bl.a. till att utredningsarbetet koncentreras och inriktas på de omständigheter – fakta – som bedöms ha betydelse för de sakfrågor som är avgörande vid den enskilda taxeringen. Till sådana sakfrågor räknas vid fastighetstaxeringen i stort sett frågor som avser

- fastighetsbegreppet
- skattepliktsförhållanden
- indelningen i
  - byggnadstyp
  - ägoslag
  - taxeringsenhet
  - värderingsenhet
- värdefaktorer
- justering för säregna förhållanden

4.4.2 Utredningens gång

Skatteverkets utredning i ett fastighetstaxeringsärende inleds normalt med att en förfrågan ställs till fastighetsägaren muntligen per telefon eller skriftligen. Efter eventuella ytterligare förfrågningar, egna utredningar och eventuellt personligt sammanträffande med fastighetsägaren meddelar Skatteverket sitt beslut, såvida inte ett övervägande krävs. Ett övervägande som tillställs fastighetsägaren innefattar Skatteverkets preliminära ställningstagande, dvs. verkets tilltänkta beslut.

Med tillämpning av systemet Bild & Skriv för handläggningsstöd, vilket ingår i Skatteverkets Fastighetstaxeringssystem, kan handläggaren genom användning av textkoder ta fram redigerbara förfrågningar, överväganden och meddelanden. Under utredningsarbetet har handläggaren vidare tillgång till den i Fastighetstaxeringssystemet ingående databasen Taxeringskartan, där aktuella uppgifter om fastigheternas geografiska belägenhet och sammansättning enligt uppgifter i taxeringsregistret i FTR finns liksom riktvärdekartor m.m.

Under utredningsarbetet kan även konsulent för fastighetstaxering medverka. Utredningen i fastighetstaxeringsärenden ska vara slutförd innan grundbesluten fattas.

Om en fastighetsägare inte avgett deklaration eller infordrade handlingar eller eljest inte svarat på förfrågan från Skatteverket, finns enligt FTL möjlighet att tillgripa åtgärderna föreläggande, vitesföreläggande och besiktning, se beträffande dessa åtgärder i avsnitt 4.4.4–4.4.6.

4.4.3 Utredningsprinciper m.m.

Enligt FL, FTL och förvaltningsrättslig praxis gäller ett antal grundläggande utredningsprinciper främst för att den enskilda partens rättigheter ska iakttas. Det gäller bl.a. rätten att få tillfälle att framlägga sina synpunkter muntligen för handläggare och beslutsfattare i ärenden – som t.ex. fastighetstaxeringen – som enligt den tillämpade huvudregeln handläggs genom ett skriftligt förfarande.

För att den enskilde ska ha möjlighet att sätta sig in i ett förvaltningsärende som rör honom, t.ex. fastighetstaxeringen av hans hus, föreligger det en skyldighet för myndigheten att hålla honom informerad om ärendet och ärendets gång samt även att hjälpa honom. Det finns därför främst i FL en betydande reglering som gäller myndigheternas dokumentations-, service- och kommunikationsskyldighet.

Dokumentationsskyldighet

15 § FL

Uppgifter som en myndighet får på annat sätt än genom en handling och som kan ha betydelse för utgången i ärendet skall antecknas av myndigheten om ärendet avser myndighetsutövning mot någon enskild.

Motiven för denna bestämmelse torde huvudsakligen vara att trygga den enskildes möjligheter att ta del av uppgifter, som lämnats av annan än honom själv och att, för den händelse beslutet skulle överklagas eller omprövas, tillförsäkra över-

prövande instans tillgång till det material som legat till grund för beslutet.

Tjänsteanteckning

Dokumentationsskyldigheten omfattar såväl muntliga uppgifter från den skattskyldige som muntliga uppgifter från andra personer och myndigheter. Dokumentationsskyldigheten fullgörs normalt genom tjänsteanteckningar. I formellt avseende finns inga krav på utformningen av en tjänsteanteckning. Anteckningarna bör dateras och undertecknas av den tjänsteman som gjort dem. Vidare bör anges vem som tagit initiativet till samtalet eller besöket och, i förekommande fall, skälet till att initiativet togs.

I den ADB-redovisning av varje taxeringsenhet som ingår i taxeringsregistret i FTR, finns ett dagboksblad på vilket den påfordrade dokumentering bör noteras. Dagboksbladet avser tiden t.o.m. grundbeslutet fattats. Anteckningarna, som hos skattekontoret läggs till deklarationshandlingarna för taxeringsenheten scannas även in i den elektroniska akt som läggs upp för taxeringsenheten i Skatteverkets Fastighetstaxeringssystem.

Då ett taxeringsärende övergått till att vara ett omprövningsärende bildas hos skattekontoret en särskild akt för ärendet, vilken innehåller samtliga inkomna pappershandlingar. De uppgifter som enligt ovan ska dokumenteras i ärendet får föras in på det registerblad som finns i omprövningsakten eller på annat betryggande sätt föras in i akten.

Foton

Foton kan tas och tillföras fastighetstaxeringsärenden, främst i samband med besiktningar. För lagringen av fotografier gäller att de alltid ska skrivas ut på en papperskopia och biläggas ärendet. Utskriften ska göras på godkänt papper och med beständigt bläck som uppfyller arkivkraven. Foton ska i övrigt behandlas som annat material som finns bilagt i akter, dvs. innehållet i akterna gallras enligt 2 kap. 5 § FTF normalt efter tolv år.

Serviceskyldighet

I FL finns åtskilliga regler som direkt eller indirekt berör myndighets serviceskyldighet.

Skatteverkets serviceskyldighet gentemot fastighetsägaren aktualiseras allt som oftast under utredningen i ett taxeringsärende.

> **4 § FL**
>
> Varje myndighet skall lämna upplysningar, vägledning, råd och annan sådan hjälp till enskilda i frågor som rör myndighetens verksamhetsområde. Hjälpen skall lämnas i den utsträckning som är

lämplig med hänsyn till frågans art, den enskildes behov av hjälp och myndighetens verksamhet.

Frågor från enskilda skall besvaras så snart som möjligt.

Om någon enskild av misstag vänder sig till fel myndighet skall myndigheten hjälpa honom till rätta.

5 § FL

Myndigheterna skall ta emot besök och telefonsamtal från enskilda. Om särskilda tider för detta är bestämda, skall allmänheten underrättas om dem på lämpligt sätt.

Myndigheterna skall också se till att det är mjöligt för enskilda att kontakta dem med hjälp av telefax och elektronisk post och att svar kan lämnas på samma sätt.

En myndighet skall ha öppet under minst två timmar varje helgfri måndag−fredag för att kunna ta emot och registrera allmänna handlingar och för att kunna ta emot framställningar om att få ta del av allmänna handlingar som förvaras hos myndigheten. Detta gäller dock inte om en sådan dag samtidigt är midsommarafton, julafton eller nyårsafton.

De grundläggande reglerna i FL om myndighets serviceskyldighet återfinns i 4 och 5 §§ som anger att myndigheterna ska hjälpa enskilda att ta till vara sin rätt i förvaltningsärenden. Rent konkret innebär denna serviceskyldighet att Skatteverket ska vara tillgängligt för besök och telefonsamtal från allmänheten i så stor utsträckning som möjligt och att man har en skyldighet att lämna upplysningar, vägledning, råd och annan sådan hjälp till enskilda i frågor som ligger inom Skatteverkets verksamhetsområde.

Till serviceskyldigheten kan också hänföras FL:s regler om anlitande av tolk; se avsnitt 3.6.

Skyldigheten att ge hjälp åt enskilda gäller oberoende av om den enskilde begärt hjälp eller ej. Serviceskyldigheten är dock inte helt obegränsad. Den begränsas dels av sekretesslagens regler om sekretess dels av det faktum att det i 4 § FL anges att hjälp ska lämnas endast i den utsträckning som är lämplig med hänsyn till frågans art, den enskildes behov av hjälp och myndighetens verksamhet. Generellt kan sägas att Skatteverkets serviceskyldighet inte är lika framträdande då frågan är komplicerad eller då fastighetsägaren företräds av jurist eller värderingssakkunnig.

Kommunikationsskyldighet

De grundläggande reglerna om serviceskyldigheten kan sägas vara 2 kap. 1 § tryckfrihetsförordningen och 15 kap. 4 § sekretesslagen där det slås fast att myndighet är skyldig att lämna ut uppgifter ur allmänna handlingar.

För att kunna uppfylla kravet på offentlighet ska enligt huvudregeln i 15 kap. 1 § sekretesslagen ((1980:100) allmänna handlingar registreras så fort de kommit in till myndigheten. Detsamma gäller fax och e-post. För massärenden, dit fastighetstaxeringsärenden hör, får enligt 15 kap. 1 § sekretesslagen och 5 § sekretessförordningen (1980:657) undantag göras från registreringsskyldigheten. Detta gäller för handlingar som avser taxering, fastställande av skatt eller anstånd m.m. Vid fastighetstaxeringen behandlas ärenden som avser grundbeslut som massärenden.

De allmänna reglerna om kommunikationsskyldighet finns i 16 och 17 §§ FL. 16 § reglerar den enskildes generella rätt att ta del av vad som tillförts hans ärende och 17 § en skyldighet för myndigheten att informera den enskilde om uppgifter som tillförts ärendet av annan och att ge den enskilde tillfälle att yttra sig över sådan uppgift.

FL

16 § FL

En sökande, klagande eller annan part har rätt att ta del av det som har tillförts ärendet, om detta avser myndighetsutövning mot någon enskild. Rätten att ta del av uppgifter gäller med de begränsningar som följer 14 kap. 5 § sekretesslagen (1980:100).

17 § FL

Ett ärende får inte avgöras utan att den som är sökande, klagande eller annan part har underrättats om en uppgift som har tillförts ärendet genom någon annan än honom själv och han har fått tillfälle att yttra sig över den om ärendet avser myndighetsutövning mot någon enskild. Myndigheten kan dock avgöra ärendet utan att så har skett.

1. om avgörandet inte går parten emot, om uppgiften saknar betydelse eller om åtgärderna av någon annan anledning är uppenbart obehövliga.

---

3. om det kan befaras att det annars skulle bli avsevärt svårare att genomföra beslutet i ärendet, eller

4. om avgörandet inte kan uppskjutas

Myndighet bestämmer om underrättelsen skall ske muntligt, genom vanligt brev, genom delgivning eller på annat sätt.

Underrättelseskyldigheten gäller med de begränsningar som följer av 14 kap. 5 § sekretesslagen (1980:100).

Fastighetstaxeringslagstiftningen innehåller inte några kompletterande regler om kommunikation under utredningen före fastighetstaxeringsbeslutet.

Av 17 § FL framgår att myndigheten har att kommunicera med den enskilde de uppgifter som lämnats av annan än honom. Den regeln gäller givetvis även för fastighetstaxeringen. Hur

kommunikationsplikten ska fullgöras beror på omständligheterna och kan ske på olika sätt.

FTL

I departementschefsuttalandet i prop. 1993/94:1 som avser organisationen vid fastighetstaxeringen anfördes bl.a. följande om kommunikation (s. 58).

> I TL stadgas om en omfattande kommunikationsplikt. Den skattskyldige skall beredas tillfälle att yttra sig innan hans ärende avgörs, om det inte är onödigt (3 kap. 2 § TL). En kommunikationsskyldighet föreligger även för de fall ett ärende visserligen inte tillförts uppgifter genom någon annan än den skattskyldige, men skattemyndigheten t.ex. ifrågasätter att avvika från de uppgifter den skattskyldige lämnat i sin självdeklaration (prop. 1989/90: 74 s. 284).
>
> Vid fastighetstaxering innefattar en stor del av besluten bedömningar som i viss utsträckning är av skönsmässig karaktär. Exempelvis kan nämnas att justering för säregna förhållande vanligtvis innefattar en skönsmässig bedömning av vilken värdeinverkan det säregna förhållandet har på marknadsvärdet för fastigheten.
>
> Fastighetsägaren kan i dessa fall ha yrkat ett justeringsbelopp, men vanligtvis åberopas enbart det säregna förhållandet. Den utredning som vidtas i dessa fall syftar till att få ett tillräckligt underlag för den skönsmässiga bedömningen. Om uppgifter erhållits från någon annan än fastighetsägaren sker givetvis en kommunicering i enlighet med FL:s regler. Om däremot uppgifterna som erhållits från fastighetsägaren är tillräckliga för att kunna göra en bedömning av justeringsbeloppets storlek torde för närvarande normalt inte någon kommunikation ske med fastighetsägaren, även om TN inte justerar med det belopp fastighetsägaren begärt. Ett kommunikationsförfarande skulle i de flesta sådana fall bli administrativt betungande utan att för den skull uppnå någon däremot svarande fördel för fastighetsägaren. Fastighetsägaren kommer nämligen med de omfattande möjligheter till omprövning som jag senare kommer att föreslå att inom fem år efter taxeringsåret kunna begära omprövning av beslutet. Därigenom får fastighetsägaren mycket stora möjligheter att bemöta skattemyndighetens ställningstagande genom att begära omprövning av beslutet.

Mot bakgrund härav bör enligt min mening några bestämmelser om kommunikation avvikande från FL:s reglering inte införas.

För inkomsttaxeringens del har i RSV:s nyssnämnda handledning (s. 93) bestämmelsen i 3 kap. 2 § TL om att kommunikation ska ske, om det inte är onödigt, sammanfattningsvis bedömts så att kommunikation innan taxeringsbeslut meddelas kan underlåtas endast när det är fråga om uppenbara fel i deklarationsmaterialet. Som typexempel anges felräkningar, misskrivningar, felöverföringar och andra liknande förbiseenden från den skattskyldiges sida (jfr prop. 1989/90:74 s. 289). Till sådana fel anses också kunna hänföras uppenbart felaktiga rättsliga bedömningar som den skattskyldige gjort. Som framgår av departementschefsuttalandet ovan gäller emellertid inte samma omfattande kommunikationsplikt vid fastighetstaxeringen som vid inkomsttaxeringen.

Förfrågan/ övervägande

De former för kommunikation med fastighetsägarna som används är förfrågan och överväganden, eventuellt i kombination med varandra. Det är givet att någon kommunikation på det hela taget inte förekommer i de allra flesta fall vid en allmän fastighetstaxering, då taxeringen åsatts i enlighet med ett taxeringsförslag, på vilket det inte lämnats några påpekanden, eller enligt en avgiven deklaration. I de fall Skatteverket beträffande den återstående delen av taxeringsobjekten, behöver klarläggande uppgifter om fastigheten eller avser att avvika från fastighetsägarens uppgifter bör detta kommuniceras med fastighetsägaren, om det kan ske med hänsyn till arbetets gång. Om kommunikation ska ske genom en separat förfrågan eller en förfrågan kombinerad med ett övervägande (dvs. ett meddelande om Skatteverkets tilltänkta beslut) eller ett separat övervägande får avgöras med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet.

Skatteverket har i en informationsskrivelse avseende förfarandefrågor vid fastighetstaxeringen betecknad dokument ID TNER-6JUCP5 (dnr 131 665319-05/111) lämnat ett antal exempel på i vilka fall överväganden bör sändas ut före taxeringsbeslutet.

Exempel

1. Fråga: Fastighetsägaren har i hyreshusdeklarationen inte redovisat utgående hyra. Skatteverket påför genomsnittshyra utan att först skicka ett övervägande, I en del

fall är förfrågan utsänd men ej besvarad av fastighetsägaren.

Svar: Övervägande ska skickas ut före beslutet. Övervägandet kan kombineras med förfrågan. Man anger att om något svar inte lämnas sker taxering med ledning av genomsnittshyra.

2. Fråga: Bostadsrättsförening har i hyreshusdeklarationen inte redovisat utgående hyra. Skatteverket påför genomsnittshyra utan att först skicka ett övervägande.

Svar: Övervägande ska skickas ut innan beslut.

3. Fråga: Justering för buller har yrkats av fastighetsägaren. Av taxeringskartan (och ibland även av handläggarens egen lokalkännedom) framgår att småhuset ligger vid en liten väg med lite trafik (inga bullermätningar gjorda av Vägverket) varför det klart framgår att buller som medför justering inte kan bli aktuell.

Svar: Övervägande ej nödvändigt om det är uppenbart att justering inte kan medges. Det ska framgå av texten i taxeringsbeslutet att justering inte har medgetts eftersom det är uppenbart att detta inte kan komma ifråga.

4. Fråga: Justering för buller har yrkats av fastighetsägaren. Av Vägverkets bullermätningar framgår att bullret inte uppgår till sådan nivå att justering kan bli aktuell.

Svar: Samma som vid punkt 3 om det är uppenbart. Vid tveksamma fall bör ett övervägande sändas med uppgift om t.ex. att uppmätt bullernivå ligger nära gränsen för justering. Fastighetsägaren kan kanske åberopa egen mätning.

5. Fråga: Justering för närhet till kraftledning har yrkats av fastighetsägaren. Av tillgängliga uppgifter hos Skatteverket framgår att den kraftledning som avses inte uppfyller de krav som gäller för justering eller att kraftledningen enligt karta ligger för långt ifrån byggnaden för att justering kan bli aktuell.

Svar: Samma som vid punkterna 3 och 4.

6. Fråga: Justering för t.ex. buller, kraftledning eller radon yrkas av fastighetsägaren. I samband med granskningen kan det konstateras att justering för

säregna förhållanden inte kan bli aktuellt eftersom kraven på 3 procent enligt 7 kap. 5 § FTL inte kan uppfyllas även om förutsättningarna för justering i övrigt är uppfyllda. Är övervägande före beslut i sådana ärenden nödvändiga?

Svar: Ej övervägande. Lagen har satt en gräns. Oavsett vilka argument som fastighetsägaren åberopar kan inte lagen frångås.

Skönstaxering

I fråga om kommunikation vid skönstaxering i avsaknad av deklaration vid inkomsttaxeringen konstateras i RSV:s handledning för taxeringsförfarandet (s. 94−95) att 3 kap. 2 § första stycket TL föreskriver en kommunikationsplikt även i dessa fall. RSV anför att i det fall man överväger att skönstaxera en skattskyldig i avsaknad av deklaration så ska den skattskyldige normalt ges tillfälle att yttra sig över den tänkta skönstaxeringen.

Även i Skatteverkets nyssnämnda informationsskrivelse avseende förfarandet vid fastighetstaxeringen behandlas frågan om kommunikation vid skönstaxering då fastighetsägaren inte deklarerat. Skatteverkets grundinställning, som det framgår av skrivelsen, är att om några nya uppgifter tillförts i förhållande till uppgifter som framkommit vid tidigare taxeringar, ska ett övervägande sändas fastighetsägaren. Följande exempel lämnas i skrivelsen.

Exempel

Fråga: Ska beslut om skönstaxering (fastighetsägaren har inte deklarerat) alltid föregås av ett övervägande? I de flesta fall har uppgifter som ligger till grund för skönstaxeringen hämtats från fastighetsägarens tidigare deklarationer. Uppgifter har således inte tillförts ärendet av någon annan än honom själv. Är det någon skillnad om fastigheten har bytt ägare mellan deklarationstillfällena?

Svar: Övervägande behövs ej om gamla uppgifter ligger till grund för beslutet. Om tidigare inte kända uppgifter tillförts krävs ett övervägande.

Verkan av att inte fullgöra den i TL föreskrivna kommunikationsplikten har prövats av RR. I rättsfallet RÅ 1995 ref. 27 har RR slagit fast att en sådan brist kan medföra att taxeringsbeslutet saknat laga verkan.

Muntlighet

Huvudprincipen för taxeringsförfarandet är att detta är skriftligt. I FTL finns bestämmelser om muntlighet vid fastighetstaxeringen endast i 20 kap. 3 a § i fråga om skattenämndens handläggning; se vid 5.2.5. För handläggningen i övrigt av fastighetstaxeringen hos Skatteverket gäller i princip de regler om muntlighet som finns i 14 § FL.

> **14 § FL**
>
> Vill en sökande, klagande eller annan part lämna uppgifter muntligt i ett ärende som avser myndighetsutövning mot någon enskild skall han få tillfälle till det, om det kan ske med hänsyn till arbetets behöriga gång.
>
> I andra fall bestämmer myndigheten om handläggningen skall vara muntlig. Myndigheten skall särskilt beakta att muntlig handläggning kan underlätta för enskilda att ha med den att göra.

Muntliga uppgifter till tjänsteman

Enligt 14 § första stycket FL kan en begäran om att få lämna uppgifter muntligt avslås endast om begäran inte kan medges med hänsyn till arbetets behöriga gång. Arbetets behöriga gång lägger sällan hinder i vägen för en tjänsteman att tillåta ett sammanträffande eller en telefonkontakt med den enskilde. De allmänna reglerna i FL om myndigheternas serviceskyldighet aktualiseras också i detta sammanhang; se ovan i detta avsnitt om serviceskyldigheten. Omfattande och komplicerade frågor torde dock vara mindre väl lämpade att avhandlas per telefon.

I 14 § andra stycket FL finns en regel av innebörd att myndigheten ska se till att handläggningen vid behov blir muntlig även om den skattskyldige inte har begärt det. Myndigheten ska särskilt beakta att muntlig handläggning kan underlätta för den enskilde att ha med myndigheten att göra, att muntlighet ofta innebär ett förbättrat beslutsunderlag och att muntlighet, i enlighet med riktlinjerna i 7 § FL, kan leda till en snabb och enkel handläggning.

Ett beslut att vägra en begäran om muntligt förfarande ska fattas av handläggande tjänsteman om tjänstemannen är behörig att fatta beslut i det ifrågavarande taxeringsärendet. Ett sådant beslut torde vanligtvis kunna ske i form av att tjänstemannen muntligen underrättar den enskilde om beslutet och samtidigt bereder honom tillfälle att skriftligen inkomma med ytterligare uppgifter.

Beslut att vägra en begäran om personlig inställelse får inte överklagas särskilt utan endast i samband med överklagande av beslutet i sakfrågan.

Ombud, biträde

9 § första stycket FL

Den som för talan får anlita ombud eller biträde. Den som har ombud skall dock medverka personligen, om myndigheten begär det.

Den enskilde äger rätt att ha med sig ombud eller biträde till ett sammanträffande med vederbörande tjänsteman. Han har också rätt att låta sig helt representeras av ett ombud. Ombudet ska i sådana fall kunna styrka sin behörighet genom en skriftlig fullmakt. Rätten att låta sig representeras enbart av ett ombud är emellertid inte obegränsad. Skatteverket kan med stöd av 9 § första stycket FL begära att den som har ombud ska medverka personligen. En sådan begäran kan vara motiverad om det t.ex. framstår som sannolikt att det endast är den enskilde själv som kan lämna de upplysningar som bedöms vara av värde i ärendet.

4.4.4 Föreläggande

I de fall fastighetsägaren inte lämnat föreskrivna uppgifter till utredningen i ett fastighetstaxeringsärende har Skatteverket rätt att utfärda föreläggande för fastighetsägaren att lämna uppgiften i fråga. Föreläggandet kan förenas med vite.

De uppgifter som fastighetsägare enligt bestämmelser i 18 kap. FTL har att lämna är

- fastighetsdeklaration eller annan föreskriven uppgift (1 §) och
- upplysningar till ledning för taxeringen om annat än vad som anges i deklarationen (6 §).

Vidare kan fastighetsägare föreläggas

- att avge deklaration för fastighet för vilken den generella deklarationsplikten inte föreligger, t.ex. för en skattefri fastighet (1 §),
- att uppvisa alla handlingar som behövs för kontroll av hans fastighetsdeklaration (7 §) och
- att lämna upplysningar om andra förhållanden än dem som anges i deklarationsformuläret eller taxeringsförslaget (6 §).

Föreläggande ska i vissa fall delges fastighetsägaren (25 §). Svaret på föreläggandet ska inom angiven tid lämnas till den som utfärdat föreläggandet (23 §).

Behörig att förelägga

22 § första meningen FTL

Föreläggande får utfärdas av Skatteverket eller konsulent för fastighetstaxering.

Ett föreläggande får utfärdas dels av tjänsteman som bemyndigats göra detta i Skatteverkets och de regionala skattekontorens arbetsordningar, dels av konsulent. Konsulent får dock enligt andra meningen i bestämmelsen inte förelägga någon att lämna deklaration. Han får inte heller utfärda vitesföreläggande.

Deklarations- och uppgiftsskyldig

18 kap. 14 § FTL

En uppgiftspliktig person, som inte har lämnat in allmän eller förenklad fastighetsdeklaration eller annan uppgift inom föreskriven tid, får föreläggas att lämna sådan deklaration eller uppgift.

Om deklarationen eller uppgiften inte är upprättad i enlighet med denna lag, får den uppgiftspliktige föreläggas att avhjälpa bristen.

Bestämmelsen avser fastighetsägare för vilken den generella deklarationsskyldigheten enligt 18 kap. 1 § första stycket FTL gäller. Enligt föreläggandet kan för sådan deklarationsskyldig såväl deklaration som kompletterande uppgifter infordras i ett föreläggande.

Det är inte bara mot fastighetsägare som föreläggande enligt 18 kap. 14 § kan tillgripas utan det gäller också var och en som enligt föreskrift är uppgiftspliktig, t.ex. byggnadsnämnder (11 §), fastighetsregister och fastighetsbildningsmyndigheter samt inskrivningsmyndigheter. Även brandförsäkringsanstalt är i vissa fall uppgiftsskyldig avseende försäkringsvärden (12 §).

Även fastighetsägare som inte är generellt deklarationsskyldig enligt 18 kap. 1 § första stycket kan enligt fjärde stycket i bestämmelsen föreläggas att lämna deklaration.

18 kap. 1 § fjärde stycket FTL

Efter föreläggande är också den som inte på grund av första stycket har deklarationsskyldighet, skyldig att lämna fastighetsdeklaration.

Föreläggande kan således enligt bestämmelsen avse deklaration för en icke deklarationspliktig fastighet.

Upplysningar

18 kap. 6 § andra stycket FTL

Efter föreläggande är en fastighetsägare skyldig att till ledning vid fastighetens taxering lämna upplysningar också om andra förhållanden än dem som anges i deklarationsformuläret eller förslaget till fastighetstaxering. Upplysningarna skall lämnas skriftligen om annat inte har sagts i föreläggandet.

Bestämmelsen ger Skatteverket rätt att i ett föreläggande ålägga fastighetsägaren att lämna upplysningar som har betydelse för taxeringen, även om de inte direkt efterfrågas i deklarationsformuläret, t.ex. om servitut och liknande.

> **18 kap. 7 § FTL**
>
> Den som är deklarationsskyldig skall efter föreläggande visa alla handlingar som behövs för kontroll av egen fastighetsdeklaration, såsom skogsbruksplan eller annan uppskattningshandling som avser skog på fastigheten, byggnadsritningar eller köpeavtal.

Skyldigheten att efter föreläggande förete handlingar som behövs för kontroll av deklarationen diskuterades vid införandet. Tidigare hade endast skogsbruksplaner och andra uppskattningshandlingar avseende skogen omfattats av motsvarande bestämmelse. Nu gäller det alla handlingar som behövs för kontroll vid taxeringen, t.ex. byggnadsritningar och köpeavtal. Att observera är att skyldigheten endast avser fastighetsägarens egna handlingar och endast kontrollen av hans egen fastighetsdeklaration.

Mottagare
Tidsfrist

> **18 kap. 23 § första stycket FTL**
>
> Fastighetsdeklaration eller annan uppgift skall efter föreläggande lämnas till den som utfärdat föreläggandet, inom viss efter omständigheterna lämpad tid, minst fem dagar efter mottagandet.

Svaret på föreläggandet, som nästan alltid ska vara skriftligt, ska lämnas till den som utfärdat föreläggandet. Denne ska uppge sin adress i föreläggandet. Är det tidsbrist t.ex. inför slutet av taxeringsperioden, kan svaret komma att lämnas per telefon. Svar per fax eller e-mail som inkommer inom utsatt tidsfrist bör också godtas.

För svaret ska det i föreläggandet anges en tidsfrist. Den kortaste fristen är enligt bestämmelsen fem dagar från mottagandet. En normal tidsfrist torde vara 10−14 dagar.

Delgivning

> **18 kap. 25 § FTL**
>
> Finner man, beträffande föreläggande eller annan i denna lag avsedd handling, att det är betydelsefullt att få bevis för att handlingen kommer den deklarationsskyldige eller annan till handa, skall handlingen delges honom, om det inte är känt att han inte kan anträffas.

Reglerna om delgivning finns i delgivningslagen (1970:428) och delgivningsförordningen (1979:428). Delgivning av föreläggande enligt 18 kap. 25 § FTL ombesörjs av Skatteverket.

Delgivning kan ske i fem olika former:

1. *Ordinär delgivning* som kan ske genom brev med portofritt delgivningskvitto, bud med sådant kvitto eller rekommenderat brev med mottagningsbevis. Den kan också, där så är lämpligt, ske genom *förenklad delgivning* då handlingen sänds med posten till den sökte som minst en dag senare tillställs ett meddelande om att handlingen sänts.

2. *Särskild postdelgivning*, då delgivningen sker genom postbefordringsföretag. Denna form av delning får användas av Skatteverket; se SFS 1993:1716.

3. *Telefondelgivning* för kallelser och meddelanden som läses upp vid telefonsamtal med den sökte, som därefter tillställs handlingen med posten.

4. *Stämningsmannadelgivning* som används i huvudsak när andra former av delgivning bedöms utsiktslösa. Delgivningen utförs av särskilt förordnad stämningsman eller annan som har särskilt förordnande.

5. *Kungörelsedelgivning* används främst då den sökte saknar känd hemvist.

Behörig ställföreträdare är mottagare av delgivning med juridisk person. För dödsbo, samfällighet, sammanslutning eller gruva finns särskilda regler.

Enskild ska delges personligen eller med behörig ställföreträdare.

Surrogatdelgivning kan användas vid särskild postdelgivning och stämningsmannadelgivning. Om den sökte är en enskild och inte anträffas, får delgivningen därvid ske med annan vuxen i hushållet, med portvakt eller till någon på kontor där den sökte arbetar. Surrogatdelgivning av juridisk person kan i vissa fall ske med anställd på kontor där den juridiska personen driver rörelse. Vid surrogatdelgivning ska lösbrev med meddelande om delgivning även sändas med posten till den sökte, då delgivningen annars är ogiltig. Anteckning om att delgivning har skett ska göras i register, diarium, särskild förteckning e.d.

4.4.5 Vite

18 kap. 24 § FTL

Ett föreläggande som utfärdas av Skatteverket får förenas med vite utom i fall som sägs i 7 §.

Föreläggande att fullgöra deklarations-, uppgifts- och upplysningsskyldighet vid fastighetstaxeringen kan förenas med vite. Däremot kan vitesföreläggande enligt paragrafen inte riktas mot den som enligt 18 kap. 7 § FTL kan föreläggas att visa upp kontrollhandlingar.

Vitesföreläggande vid fastighetstaxeringen förekommer sällan. Har fastighetsägaren upprepade gånger brustit i sin uppgiftsplikt kan det dock vara påkallat att utfärda vitesföreläggande.

Behörig att förelägga vite, m.m.

Vitesföreläggande utfärdas av behörig tjänsteman vid Skatteverket.

Förelägganden som utfärdas av konsulent får inte förenas med vite.

Lagen om viten

Utöver 18 kap. 24 § FTL finns i samma kapitel regler om vite i 26–28 §§ som avser delgivning av vite, förbud att rikta vitesföreläggande mot staten m.fl. respektive uttagande av vite. Dessa regler har företräde framför dem som finns i lagen (1985:206) om viten. I 1 § denna lag föreskrivs att lagen inte ska tillämpas i den mån annat följer av vad som är särskilt föreskrivet. Lagen om vite är således subsidiär till bestämmelserna om vite i FTL. Enligt lagen om viten gäller utöver vad som föreskrivs i FTL att ett nytt vitesföreläggande i en sak inte får utfärdas innan ett tidigare vitesföreläggande i samma sak vunnit laga kraft (2 §). Vidare ska i de fall ett vite föreläggs flera personer gemensamt ett särskilt belopp fastställas för var och en av dem (3 §).

Vitets storlek

Vitet storlek ska vid fastighetstaxeringen anges i föreläggandet. Av föreläggandet ska tydligt framgå vilken uppgift e.d. som efterfrågas. Är föreläggandet oklart döms enligt rättspraxis vitet inte ut.

Det finns inte någon bestämmelse i FTL eller TL om till hur högt belopp vitet ska bestämmas. I 3 § lagen om vite stadgas att vitet ska fastställas till ett belopp som med hänsyn till vad som är känt om adressatens ekonomiska förhållanden och till omständigheterna i övrigt kan antas förmå honom att följa det föreläggande som är förenat med vitet. Vitet ska enligt bestämmelsen fastställas till ett bestämt belopp om det inte enligt 4 § ska bestämmas som löpande vite, vilket knappast torde förekomma vid fastighetstaxeringen.

Några bestämda belopp för viten anges således inte vare sig i lagen om vite eller i FTL. I förarbetena till TL (prop. 1989/90:74 s. 397) anfördes bl.a. att det bör anförtros skatte-

myndigheten och RSV att själva bestämma lämpliga vitesbelopp utifrån de allmänna riktlinjer som lagstiftaren meddelat.

För storleken av viten vid fastighetstaxeringen har inga anvisningar eller rekommendationer meddelats. I numera upphävda första stycket i 18 kap. 27 § fastställdes vitesbeloppet till lägst 500 kr.

Delgivning

18 kap. 26 § FTL

Om ett föreläggande har förenats med vite, skall föreläggandet delges den som avses med detta.

Ett vitesföreläggande ska alltid delges. Delgivningslagens bestämmelser ska därvid tillämpas (se vid avsnitt 4.4.4). Har vitet inte delgivits enligt delgivningslagens regler kan det inte tas ut.

Vite för staten m.fl.

18 kap. 27 § FTL

Vite får inte föreläggas staten, kommun eller tjänsteman i tjänsten.

De myndigheter som oftast har att lämna uppgifter vid fastighetstaxeringen är byggnadsnämnder och andra nämnder inom det kommunala plan- och byggnadsväsendet, lantmäterimyndigheterna, länsstyrelser samt fastighetsregister-, fastighetsbildning- och inskrivningsmyndigheter. Med hänsyn till deras författningsbundna skyldighet att lämna de ifrågavarande uppgifterna, har vite ansetts vara onödiga för dem.

Överklagande

Enligt 21 kap. 2 § FTL får ett beslut om föreläggande vid vite inte överklagas.

Utdömande av vite

18 kap. 28 § FTL

Vid prövning av ansökan om utdömande av vite får även vitets lämplighet bedömas.

6 § lagen om viten

Frågor om utdömande av viten prövas av länsrätt på ansökan av den myndighet som har utfärdat vitesföreläggandet eller, om detta skett efter överklagande i fråga om vitesföreläggande, av den myndighet som har prövat denna fråga i första instans. Ansökan om utdömande görs hos den länsrätt inom vars domkrets myndigheten är belägen. --- Prövningstillstånd krävs vid överklagande till kammarrätten. ---

Skatteverket utfärdar vitesföreläggande och är därför den som enligt 6 § första stycket första ledet i första meningen ska ansöka om utdömande av vitet. Andra ledet i samma mening om ansökan efter överklagande av vitesföreläggandet är inte aktuell då vitesföreläggande enligt 21 kap. 2 § FTL inte får överklagas.

Ansökan om utdömande av vite görs i enlighet med vad som föreskrivits i arbetsordningen för det skattekontor där ärendet handläggs. Ansökningen ställs till och avgörs av den länsrätt inom vars domkrets skattekontoret är beläget.

Till ansökningen ska fogas de handlingar som formellt krävs såsom handlingen med föreläggandet, delgivningsbevis m.m. samt därutöver uppgifter om den uppgiftsskyldiges ekonomi, vitesbeloppets skälighet m.m.

4.4.6 Besiktning

Regler om besiktning vid fastighetstaxeringen finns i 18 kap. 8 § FTL, som avser frivillig besiktning och i 18 kap. 29–40 § om tvångsbesiktning.

Frivillig besiktning

18 kap. 8 § FTL

Besiktning av fastighet får göras vid förfarande enligt 19 kap. 3 § och vid taxering, om Skatteverket kommer överens med fastighetsägaren om sådan besiktning.

Regeln om frivillig besiktning av taxeringsenhet vid förberedelsearbetet och vid taxeringen infördes i den ursprungliga lydelsen av FTL till 1981 års allmänna fastighetstaxering. Frivillig besiktning genomförs efter fastighetsägarens samtycke.

Skatteverket har i en informationsskrivelse, betecknad med dokument ID ERYD-6W6JBY, anfört följande om de frivilliga besiktningarna:

> *Allmänt*
>
> Enligt 18 kap. 8 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152), FTL, får besiktning av fastighet göras om Skatteverket kommer överens med fastighetsägaren om detta, s.k. frivillig besiktning. Därutöver finns möjlighet att genomföra s.k. områdesorientering eller områdesinventering som inte tar sikte på en specifik fastighet. Det har framkommit att gränsen mellan besiktning enligt 18 kap. 8 § FTL och sådan områdesorientering i vissa fall är oklar. I dokumentet klargörs skillnaden mellan dessa olika slag av informationsinhämtning.
>
> *Områdesorientering*
>
> Områdesorientering är ett sätt att skaffa översiktlig information, under såväl förberedelsearbetet som vid genomförandet av taxeringen, om förhållandena inom ett värdeområde. Det kan gälla strandzonens beskaffen-

het, trafikförhållanden, topografin etc. Sådan informationsinhämtning får avse endast allmän mark och kan ske utan att någon fastighetsägare kontaktas. Däremot får uppgifter om förhållandena på en specifik fastighet inte till någon del hämtas in på detta sätt. Om behov av sådana uppgifter föreligger måste i stället reglerna för besiktning tillämpas.

Iakttagelserna vid en områdesorientering bör dokumenteras.

Frivillig besiktning (18 kap. 18 § FTL)

Bestämmelserna om besiktning grundad på frivillig överenskommelse infördes fr.o.m. den allmänna fastighetstaxeringen 1981 med de s.k. taxeringsbesöken enligt reglerna för inkomsttaxering som förebild. Eftersom besiktning får göras endast efter överenskommelse med fastighetsägaren har reglerna inte någon högre detaljeringsgrad.

Besiktning får således göras endast om Skatteverket kommer överens med fastighetsägaren om en sådan besiktning. Det är därför viktigt att fastighetsägaren, när fråga väckts om eventuell besiktning, informeras om att denna typ av besiktning bygger på frivillig grund och således får göras endast om han samtycker därtill. Det får alltså inte förekomma att Skatteverket gör en s.k. frivillig besiktning av en fastighet utan att överenskommelse skett med fastighetsägaren och denne har kännedom om och medverkar vid besiktningen.

S.k. frivillig besiktning av fastighet får göras vid såväl förberedelsearbetet som vid genomförandet av taxeringen.

Vad som framkommit vid en besiktning bör regelmässigt dokumenteras och kommuniceras med fastighetsägaren. Det är lämpligt att upprätta ett protokoll över besiktningen. Av detta bör framgå följande:

- Tidpunkt för besiktningen
- Fastighetens identitet
- Fastighetsägare
- Tjänstemän som utfört besiktningen

- Närvarande utöver dessa
- Vem som tagit initiativ till besiktningen
- Syftet med besiktningen
- Iakttagelser vid besiktningen

Dessutom är det ofta lämpligt att använda kamera för att dokumentera t.ex. fuktskador och liknande. Fastighetsägaren måste dock godkänna att fotografering sker.

Det är viktigt att de uppgifter som dokumenteras kommuniceras med fastighetsägaren så att överensstämmelse råder om innehållet i protokollet.

Tvångsbesiktning

Möjlighet att besiktiga fastighet i andra fall än vid frivillig besiktning, s.k. tvångsbesiktning – infördes till 1981 års taxering. Motiveringen till tvångsbesiktning och reglerna om den i 18 kap. 29−40 §§ FTL lämnades av departementschefen i prop. 1980/81:111 (s. 27). Han anförde bl.a.

> Det är ostridigt att det i vissa fall finns ett behov av att kunna tvångsbesiktiga en fastighet. Sådana möjligheter finns också i dag, men endast när en taxering överklagats. Det ligger emellertid ett stort värde i att redan i första instans, taxeringsnämnderna, ha tillgång till sådana uppgifter som är erforderliga för ett riktigt taxeringsresultat. Ökade möjligheter till besiktning på detta stadium bör kunna bidra till att strävan efter likformiga och rättvisa taxeringar bättre kan tillgodoses (s. 27).

Skatteverket anförde i sin ovan nämnda informationsskrivelse (ERYD-6W6JBY) följande.

> Under vissa förutsättningar får Skatteverket också göra besiktning av fastighet utan överenskommelse med fastighetsägaren, s.k. tvångsbesiktning. Det gäller under förutsättning att
>
> - uppgift som behövs för att taxera en fastighet saknas eller det finns grundad anledning att anta att uppgift som fastighetsägaren lämnat är felaktig eller ofullständig,
> - tillförlitliga uppgifter inte utan allvarlig olägenhet kan erhållas på annat sätt och att
> - uppgiften är av väsentlig betydelse för taxeringen.

Förutsättningar

18 kap. 29 § FTL

Skatteverket får besiktiga en fastighet även i annat fall än som avses i 8 §, om uppgift som behövs för att taxera en fastighet saknas eller det finns grundad anledning anta att uppgift som fastighetsägaren lämnat är felaktig eller ofullständig. Besiktning får dock ske endast om tillförlitlig uppgift inte utan avsevärd olägenhet kan fås på annat sätt och uppgiften är av väsentlig betydelse för att åsätta en riktig taxering. I fråga om besiktning enligt denna paragraf gäller 30–40 §§.

I prop. 1980/81:111 uttalas att tvångsbesiktning ska utnyttjas endast i undantagsfall. Om förutsättningarna för tvångsbesiktning anförs bl.a. att med uttrycket i lagtexten ”inte utan avsevärd olägenhet” avses att beslutsfattaren i första hand ska utnyttja tillgängliga upplysningskällor, t.ex. olika register och frivillig besiktning. Felaktigheter i uppgifterna för taxeringen ska vidare vara väsentliga.

I 29 § sista meningen anges att 30–40 §§ med förfarandebestämmelser gäller för tvångsbesiktningen. Dessa regler avser

- beslut och framställning om tvångsbesiktning (30 §)
- innehåll i beslutet och delgivning (31 §)
- återkallelse av framställning (32 §)
- upphävande av beslut efter återkallelse (33 §)
- närvarorätt (34 §)
- vittne (35 §)
- utförande (36 §)
- besiktning i bostadsutrymme (37 §)
- verkställande (38 §)
- bevis (40 §)

Beslutsinstans, sökande

18 kap. 30 § FTL

Den länsrätt inom vars domkrets fastigheten är belägen beslutar om besiktning på framställning av Skatteverket.

Länsrätten beslutar om tvångsbesiktning efter framställning av Skatteverket. Tjänsteman vid det skattekontor som ombesörjer taxeringen av fastigheten gör – i överensstämmelse med delegationsregler i skattekontorets arbetsordning – framställning hos länsrätten om tvångsbesiktning. Den länsrätt, som ska ta emot framställningen och besluta om besiktningen är den inom vars domkrets fastigheten ligger.

Innehåll i beslut
Delgivning

18 kap. 31 § FTL

I beslut om besiktning skall redovisas vad denna skall avse. Om det finnes påkallat får även tid för besiktningen bestämmas.

Beslutet skall senast vid förrättning för verkställighet mot bevis lämnas till fastighetsägaren och annan, hos vilken verkställighet sker. Kan beslutet inte överlämnas vid förrättningen skall det snarast därefter delges genom försorg av den som verkställt förrättningen.

Länsrättens beslut liksom framställningen om besiktning ska klart ange vad besiktningen ska avse. Länsrätten kan också besluta om tidpunkt för besiktningen. Beslutet ska delges; i paragrafens andra stycke anges hur det ska gå till.

Återkallelse av framställning

18 kap. 32 § FTL

Om Skatteverket har gjort framställning om besiktning och åtgärden inte längre behövs skall verket genast anmäla detta till länsrätten.

Upphävande efter återkallelse

18 kap. 33 § FTL

Länsrätten skall omedelbart upphäva beslut om besiktning när anmälan enligt 32 § har skett.

Närvarorätt

18 kap. 34 § FTL

Innan beslut om besiktning verkställs skall fastighetsägaren beredas tillfälle att inställa sig till förrättningen. Detsamma gäller nyttjanderättshavare som berörs av åtgärden.

Kan den som avses i första stycket inte utan nämnvärt uppskov kallas till förrättningen eller inställa sig vid denna, får verkställighet ändå ske under förutsättning att särskilt tillkallat vittne är närvarande. Är den, hos vilken besiktning av bostadsutrymme skall ske, inte närvarande, får dock förrättningen genomföras endast om det kan antas att fastighetsägaren eller annan söker förhala besiktningen eller att den av annat skäl kommer att försenas.

Fastighetsägare och nyttjanderättshavare har rätt att närvara vid besiktningen. De ska kallas men om förhinder föreligger kan besiktningen ändå ske om särskilt vittne är närvarande. Vid besiktningen i bostadsutrymme ska den boende vara närvarande om han inte håller sig undan e.d.

Vittne

18 kap. 35 § FTL

Fastighetsägaren och annan hos vilken verkställighet sker har rätt att tillkalla vittne. Förrättningen får dock inte i onödan uppehållas i väntan på att vittne skall inställa sig.

I bestämmelsen slås fastighetsägarens och nyttjanderättshavarens rätt att kalla vittne fast.

Utförande av besiktning

18 kap. 36 § FTL

Besiktning skall verkställas så att den innebär minsta möjliga olägenhet för den som berörs av besiktningen. Skada får inte förorsakas på egendom. Lås och annan stängningsanordning får dock brytas.

Huvudregeln är att besiktningen ska utföras så att den medför minsta möjliga olägenhet och skada. Måste lås brytas – om ägaren är borta eller inte vill öppna – ska detta göras av tjänsteman hos KFM.

Tid för besiktning i bostad

18 kap. 37 § FTL

Verkställighet av besiktning i bostadsutrymme får inte utan medgivande av den som berörs därav påbörjas mellan kl. 19 och kl. 8.

Särskilda regler för att minimera olägenheterna vid besiktning i bostadsutrymmen har föreskrivits. Besiktning där under tiden 19.00-08.00 ska över huvud taget undvikas.

Verkställare

18 kap. 38 § FTL

Skatteverket eller en konsulent verkställer beslut om besiktning. Åtgärd som avses i 36 § sista meningen skall verkställas av kronofogdemyndigheten.

Tjänsteman vid Skatteverket, som enligt för skattekontoret gällande arbetsordning har befogenhet, eller konsulent för fastighetstaxering ska verkställa besiktningen. Lås och annan stängningsanordning får dock endast brytas av tjänsteman hos KFM.

Upplysningsplikt

18 kap. 39 § FTL

Vid besiktning är fastighetsägaren skyldig att lämna de upplysningar som behövs för besiktningens verkställande samt att lämna tillträde till fastigheten och dess byggnader.

I bestämmelsen anges fastighetsägarens skyldighet att lämna upplysningar vid besiktningen. Det finns inte något tvångsmedel anknutet till denna skyldighet.

Bevis

18 kap. 40 § FTL

Angående verkställighet av beslut om besiktning skall utfärdas bevis. Vad i 31 § andra stycket föreskrivs rörande beslut om besiktning skall i tillämpliga delar gälla även bevis om verkställighet. Är den som skall erhålla bevis inte närvarande vid förrättningen, skall bevis lämnas även till någon som kan anses företräda honom, om sådan person är närvarande.

Bevis om verkställd besiktning ska vid förrättningen lämnas till ägaren eller innehavaren. Går inte detta ska beviset delges.

4.5 Bevisningen

4.5.1 Allmänt

I fastighetstaxeringsärenden, som inte redan från början är ostridiga, ingår bevisningen och bevisvärderingen dels som en integrerad del i utredningen under taxeringsarbetet, dels som en avgörande del i beslutsfattandet. Det gäller både om

taxeringsärendet avgörs genom ett grundbeslut av tjänsteman vid Skatteverket eller av skattenämnd och om det är ett beslut i ett omprövningsärende. Är alla fakta klara och ostridiga kommer ärendet uteslutande att handla om hur det med föreliggande fakta ska bedömas från rättslig synpunkt.

När fakta inte är ostridiga i ett fastighetstaxeringsärende och det gäller att få klarhet i de faktiska förhållandena beträffande en fastighet t.ex. läge eller storlek, eller om ett visst förhållande verkligen existerar, t.ex. ett servitut, kommer frågan om bevisningen in i arbetet med utredningen i ärendet och i beslutsfattandet. Det gäller då för fastighetsägaren och även Skatteverket att tillföra ärendet bevis om att de omständigheter och grunder som stöder partens ställningstagande i sakfrågan är de som är de tyngst vägande.

4.5.2 Sakfrågan

I 20 kap. 4 § FTL anges vad ett beslut om fastighetstaxering ska redovisa. Bestämmelsen är i allt väsentligt oförändrad sedan tillkomsten av FTL (tidigare 20 kap. 12 §).

> **20 kap. 4 § första stycket FTL**
>
> I Skatteverkets beslut om fastighetstaxering skall redovisas
>
> 1. fastighetens indelning i taxeringsenheter,
> 2. typ av taxeringsenhet och taxeringsenhetens skattepliktsförhållande
> 3. skattepliktig enhets taxeringsvärde och däri ingående delvärde samt värde av varje värderingsenhet
> 4. storleken av sådan värdefaktor som särskilt anges i 8−15 kap.
> 5. storleken av riktvärde samt
> 6. storlekskorrektion enligt 7 kap. 4 a §, säreget förhållande enligt 7 kap. 5 § eller annat förhållande som har föranlett ändring av riktvärde.

Före den ändring som gjordes till 1994 års fastighetstaxering (prop. 1993/94:1) av förfarandet och processen för fastighetstaxeringen från en beloppsprocess till en s.k. sakprocess var – förutom skatteplikts- och indelningsfrågor – i allt väsentligt de beloppsmässigt angivna värdena det som utgjorde sakfrågan i ärendena och målen om fastighetstaxering. Däremot var skälen – eller grunderna som de tidigare betecknats – för det beslutade värdet – oftast någon värdefaktor eller ett säreget förhållande – inte det som var tvistefrågan.

Genom övergången 1994 till sakprocess har det tidigare förhållandet ändrats. Saken är därefter just vad som tidigare betecknades grunden för ett vid fastighetstaxeringen fattat beslut om fastighetens värde t.ex. en värdefaktor eller skälen

för skatteplikt eller något annat beslut med rättsliga följder. De förhållanden, som har betydelse för saken benämns i sakprocessen normalt grunder eller omständigheter. En grund för värdefaktorn storlek, då denna är sakfrågan i ärendet, kan vara ett mätintyg från LMV. Flera grunder eller omständigheter i form av bevisfakta som kartor m.m. kan åberopas till stöd för partens inställning i sakfrågan.

Hur saken, dvs. tvisteföremålet, definieras är i varje ärende eller mål beroende på vilka ställningstaganden som görs av fastighetsägaren och Skatteverket och vilka yrkanden som framförs. Syftet med den åberopade bevisningen är för parten att styrka hans ställningstagande i sakfrågan genom att tillföra klarläggande grunder och omständigheter. För beslutsfattaren ska den tillförda bevisningen genom en omsorgsfull bevisvärdering tjäna syftet att leda till en riktig och rättvis taxering.

Beträffande kvittning, taleändring, res judicata, litis pendens och andra frågor vid sakprocessen, se avsnitt 5.3.2 och 5.3.3.

4.5.3 Föremål för bevisningen

Rättssatser

Bevisningen styrs av innehållet i de rättssatser, dvs. regler för fastighetstaxeringen, som ska tillämpas. Rättssatsen beskriver vilka grunder (rättsfakta) som ska föreligga för att det beslut i saken ska fastställas som följer av reglerna om fastighetstaxeringen (rättsföljd). Av grundläggande betydelse blir därför hur rättssatserna (reglerna) i FTL och FTF samt Skatteverkets föreskrifter är uppbyggda. Som exempel kan tas följande rättssatser.

Rättsföljd	*Rättsfakta*
Ny taxering enligt 16 kap. 3 § FTL	Obebyggd fastighet har bebyggts
Klass för flerårsreglering enligt 15 kap. 4 §	Regleringsmagasinens volym m.m.
Särskild värderingsenhet enligt 6 kap. 3 §	Bostäder i ett lokalhyreshus
Skattefri byggnad enligt 3 kap. 2 §	Specialbyggnad
Specialbyggnad enligt 2 kap. 3 §	Kulturbyggnad
Skogsimpediment enligt	Mark som bär skog men inte är lämplig för skogs-

Rättsföljd	*Rättsfakta*
2 kap. 4 §	produktion
Klass för fastighetsrättsliga förhållanden enligt 8 kap. 3 §	Självständig fastighet

Rättssatserna förutsätter för sin tillämpning att de rättsfakta, dvs. rättsligt kvalificerade fakta, som anges som relevanta för rättsföljden verkligen är för handen. Bevisningen kommer på detta sätt att helt samla sig kring det som rättssatsen uppställer som rättsfakta.

Presumtionsregler i rättssatserna

Till rättssatserna i författningarna om fastighetstaxering är ibland fogade presumtionssatser, som verkar styrande på bevisningen. En presumtionssats är vanligen formulerad enligt modellen ”skall anses, om inte” eller ”medges, om inte”. Som exempel kan tas vad som enligt 17 § SKVFS 2007:7 ska förstås med medelstor lantbruksenhet vid bestämmande av storlekskorrektion.

4.5.4 Bevisfakta

Allt som åberopas till bevis kallas *bevisfakta.*

FL, FTL och TL innehåller inte några förfaranderegler om bevisningen. Skatteverket kan därför formellt endast luta sig mot de fåtaliga bevisregler som finns i den materiella skatte- och fastighetstaxeringslagstiftningen. För domstolsprocessen finns emellertid en hel del allmänna regler rörande bevisning. Även om dessa regler inte formellt är tillämpliga i taxeringsförfarandet torde det av allmänna rättsgrundsatser följa att de reglerna kan och bör tillämpas också i detta förfarande.

För domstolsprocessen gäller följande.

Bevisningen är fri i svensk process. Alla tänkbara fakta får framföras och åberopas som bevisfakta. Denna frihet är uttryckligen föreskriven i 35 kap. 1 § RB.

> **35 kap. 1 § första stycket RB**
>
> Rätten skall efter samvetsgrann prövning av allt, som förekommit, avgöra, vad i målet är bevisat.

I 35 kap. RB finns också vissa andra grundregler som är av intresse i all process. En sådan regel utsäger att om en part underlåter att besvara en för utredningen framställd fråga, så ska rätten, med hänsyn till allt som förekommit, pröva vilken verkan som bevis detta har. En annan regel säger att om part erkänner viss omständighet, så ska detta i princip gälla mot

honom. Återkallar han erkännandet så får rätten pröva vilken verkan som bevis detta har. Det föreskrivs vidare att för omständighet, som är allmänt veterlig, s.k. notoriska fakta, krävs inte bevis. Slutligen finns en regel om skönsuppskattning. Enligt denna får rätten uppskatta en skada till skäligt belopp, när full bevisning om skadan inte alls eller allenast med svårighet kan föras.

Vanligt förekommande bevisfakta

Bevis som ofta förekommer i fastighetstaxeringsärenden är t.ex.

- uppgifter i fastighetsägarens deklaration om ytor, standard m.m.,
- andra uppgifter om fakta som fastighetsägaren lämnar som svar på frågor eller som förklaring,
- iakttagelser vid en besiktning,
- uppgifter i intyg eller vittnesmål,
- uppgifter i sakkunnigyttranden,
- uppgifter i skriftliga handlingar, t.ex. bouppteckningar, testamenten, avtal, verifikationer, brev, stadgar eller protokoll samt
- notoriska fakta, dvs. vad som är allmänt vederlagt.

4.5.5 Bevismedel

Bevismedlen

Bevisfakta tillförs genom de tre bevismedel som kan användas vid fastighetstaxeringen. Bevisningen kan ha form av skriftlig handling, muntlig uppgift eller besiktning.

I motsats till vad som gäller enligt förvaltningsprocesslagen (1971:291, FPL) finns det varken i FL, TL eller FTL någon uttrycklig regel av innebörd att taxeringsförfarandet ska vara skriftligt. Det ligger dock i sakens natur att skriftliga handlingar är det vanligaste bevismedlet i taxeringsförfarandet. Utöver olika former av inlagor kan det röra sig om deklarationer med bilagor, vilka handlingar för övrigt kan sägas vara de grundläggande bevismedlen i taxeringsförfarandet. Härutöver förekommande skriftliga handlingar kan t.ex. vara värderingsinstrument avseende fastigheter, intyg och sakkunnigutlåtanden. Bevisfakta kan också komma fram t.ex. genom muntliga uppgifter och vid besiktning.

4.5.6 Bevisbörda

4.5.6.1 Allmänt

Terminologi

En term som ofta förekommer i bevisningssammanhang är termen bevisbörda. Denna term används i två skilda betydelser, nämligen en subjektiv bevisbörda och en objektiv bevisbörda.

Den subjektiva bevisbördan tar sikte på vem av Skatteverket respektive fastighetsägaren som bär risken av att rättsfaktum inte har visats föreligga och som därför normalt måste vara beredd att skaffa fram bevisning för sin ståndpunkt. Skatteverket respektive fastighetsägaren har också en bevisbörda i den meningen att man måste vara beredd att motbevisa det som i annat fall den andre för fram och som kan utgöra fullgod bevisning.

Den objektiva bevisbördan tar sikte på rättssatsens uppfyllelse och den innebär att så länge inte tillgängliga bevisfakta övertygar om att erforderliga rättsfakta är för handen så kan beslut om rättsföljden inte meddelas. Den objektiva bevisbördan anger hur mycket som måste vara utrett eller, med andra ord, vilket mått av bevisning som krävs för att rättssatsen ska tillämpas. Däremot ger den inte något svar på frågan om vem av Skatteverket respektive fastighetsägaren som är skyldig att åstadkomma den utredning som behövs och den är således helt neutral i förhållande till parterna.

4.5.6.2 Subjektiv bevisbörda m.m.

Den normala utgångspunkten för arbetet med utredningen och bevisningen är att fastighetsägaren till Skatteverket gett in en deklaration eller påpekanden med anledning av ett taxeringsförslag. Vad gäller sådana fall då fastighetstaxeringsförfattningarna inte ger något svar på frågan hur ansvaret i bevishänseende ska fördelas, har i praxis slagits fast att utgångspunkten är att den som har lättast att prestera bevisning också ska ta på sig det ansvaret. Detta har lett till en huvudregel av innebörd att det ligger på det allmänna att vid fastighetstaxeringen påvisa fakta som innebär avvikelser från fastighetsägarens uppgifter medan fastighetsägaren anses bära risken i frågan om sina uppgifter i deklarationen och i sina påpekanden.

Skönstaxering

Beslut om skönstaxering av fastighet kan inte inpassas i det mönster för den subjektiva bevisbördans fördelning mellan Skatteverket och fastighetsägaren. Generellt torde dock kunna sägas att den subjektiva bevisbördan för sådana beslut, oavsett om fråga är om en skönsmässig avvikelse från en deklaration

eller en skönstaxering i avsaknad av deklaration och oavsett om beslutet aktualiseras i det ordinära taxeringsförfarandet eller eftertaxeringsvis, åvilar Skatteverket.

Eftertaxering

Den bevisregel som innebär att den som har lättast att prestera bevisning också ska ta på sig det ansvaret gäller bara i det ordinära taxeringsförfarandet. Om Skatteverket genom eftertaxering avser att ändra t.ex. den tidigare beslutade indelningen i taxeringsenhet av en fastighet gäller en omvänd bevisbörda och bevisbördan ligger på Skatteverket.

4.5.6.3 Objektiv bevisbörda m.m.

Vilket mått av bevisning krävs

Den objektiva bevisbördan tar sikte på rättsatsens uppfyllelse. Så länge inte tillgängliga bevisfakta övertygar om att alla de rättsfakta är för handen som rättsföljden förutsätter, kan beslut om rättsföljden inte meddelas. Den objektiva bevisbördan beskriver således vilket mått av bevisning som krävs för ett beslut om rättsföljden.

Sannolikhetsmått

Det är vedertaget att man mäter bevisningens styrka med sannolikhetsmått och det gäller då att ha klart för sig vad som läggs in i de olika begreppen på denna måttskala.

Sannolikhets-stegen

Man kan teckna en sannolikhetsstege av följande utseende.

Faktum existerar	——	Visshet
	——	Till visshet gräsande sannolikhet
	——	Mycket sannolikt
	——	Sannolikt
Faktum kan lika gärna existera som inte existera	——	Antagligt
	——	Sannolikt
	——	Mycket sannolikt
	——	Till visshet gränsande sannolikhet
Faktum existerar inte	——	Visshet

Tillräckligt bevis

Skatteverket ska vid sitt beslutsfattande avgöra vad som är bevisat i ärendet. För att något ska anses bevisat krävs att den förebringade bevisningen, efter att hänsyn tagits till eventuell motbevisning, har en sådan tyngd att den grad av sannolikhet som gäller som tillräckligt bevis är uppnådd. Räcker det med att rättsfaktum gjorts sannolikt och kan bevisningen anses göra faktum i fråga sannolikt så är därmed bevisat att faktum föreligger. Är det däremot inte tillräckligt att faktum gjorts

sannolikt utan måste det göras mycket sannolikt så är faktum inte bevisat bara för att det gjorts sannolikt. Det behövs då ytterligare bevisfakta som förstärker sannolikheten så att den når upp till ”mycket sannolikt”.

En genomgång av praxis och doktrin ger vid handen att kravet på tillräckligt bevis normalt är högre när det gäller eftertaxering än vid ett ordinärt taxeringsbeslut. Hur stora är då beviskraven vad gäller ett ordinärt taxeringsbeslut respektive ett beslut om eftertaxering på grund av oriktig uppgift. För att få ett svar på denna fråga kan det vara lämpligt att utgå från ett rättsfall som visar beviskravet i en ordinär process, vilket är identiskt med beviskravet i det ordinära taxeringsförfarandet. Som exempel kan tas RÅ 1983 Aa 39. Här har RR satt den nedre gränsen för när en driftkostnad ska anses bevisad vid ”sannolikt”. Den visade driftskostnaden utgör rättsfakta som förutsatts för rätten till avdrag för omkostnader som således är rättsföljden (sakfrågan). Rättsfallet kan ses som ett uttryck för en allmänt vedertagen uppfattning av innebörd att större krav på bevisningen vid det ordinära förfarandet inte bör eller behöver ställas än att det som utgör en relevant förutsättning för en yrkad rättsföljd gjorts sannolikt.

På motsvarande sätt bör i det ordinära taxeringsförfarandet vid fastighetstaxeringen graden av bevisning av grunden, t.ex. om en byggnad är en vårdbyggnad (rättsfakta) för sakfrågan, i detta fall rättsföljden skatteplikt, vara att det är sannolikt att byggnaden i fråga är en vårdbyggnad.

Som nämnts ovan ställs det högre krav på bevisningens styrka för beslut om eftertaxering än för ett ordinärt taxeringsbeslut. Hur mycket större beviskrav som gäller för beslut om sådan eftertaxering är i viss mån oklart. Så mycket är dock klart att bevisstyrkan inte behöver nå upp till graden ”till visshet gränsande sannolikhet”. Följaktligen ligger beviskravet för beslut om eftertaxering någonstans mellan graderna ”sannolikt” och ”till visshet gränsande sannolikhet”. För en sådan grad av sannolikhet har valts uttrycket ”mycket sannolikt”.

För ordinära taxeringsbeslut kan beviskravet således sättas vid ”sannolikt” medan beviskravet för beslut om eftertaxering kan sättas vid ”mycket sannolikt” för den oriktiga uppgiften. Högre krav på bevisning uppställs aldrig.

Skönstaxering

Om Skatteverket kunnat visa att det föreligger förutsättningar för skönstaxering respektive skönsmässig eftertaxering, torde beviskravet ”sannolikt” respektive ”mycket sannolikt” inte

behöva uppnås. Hur högt man måste nå för att bevisningen ska anses tillräcklig för en viss skönsmässig ändring går inte att utläsa av rättspraxis.

4.5.7 Bevisvärdering/bevisvärde

Bevisvärdering

När rätten i en domstolsprocess ska avgöra vad i målet är bevisat ska rätten, som det sägs i 35 kap. 1 § RB, företa en samvetsgrann prövning av allt som förekommit. Detsamma gäller för Skatteverkets del. Denna samvetsgranna prövning av alla bevisfakta brukar kallas bevisvärdering. Det som ska bevisas är de rättsfakta som krävs för den rättsföljd som aktualiseras.

Vid all värdering kommer subjektiva moment in. Hur noga en beslutsfattare än är med att förhålla sig objektiv och neutral kan subjektiva inslag knappast undvikas.

Antalet tänkbara olika bevisfakta i ett fastighetstaxeringsärende är stort. Nästan undantagslöst föreligger det dessutom flera bevisfakta i ett och samma ärende. De tänkbara kombinationsmöjligheterna mellan olika bevisfakta är många. Det torde inte vara möjligt att slå fast något exakt värde på olika bevis. Det kan dock finnas skäl att något beröra det ungefärliga bevisvärdet av vissa vanliga skriftliga bevis.

En grundläggande fråga vid bevisvärderingen i ett ärende om fastighetstaxering är om de faktiska uppgifter som lämnats i deklarationen har något bevisvärde och i så fall hur stort detta värde är. I doktrinen anses allmänt att sådana uppgifter har betydande bevisvärde. Bevisvärdet av deklarationsuppgifter varierar emellertid med hänsyn till hur trovärdiga de förefaller vara. Är t.ex. deklarationen i ett sådant skick att det föreligger förutsättningar för skönstaxering torde uppgifterna i deklarationen inte ha något bevisvärde alls. Uppgifter, som inte bär trovärdighetens prägel, har ett mycket begränsat bevisvärde. Sådana uppgifter liksom konstaterade felaktigheter beträffande t.ex. mätuppgifter förtar ibland trovärdigheten av deklarationen i dess helhet.

Som nämnts ovan uppkommer inte några bevisproblem om de faktiska uppgifterna i deklarationen är ostridiga. Den rättsliga kvalificeringen av lämnade sakuppgifter i deklarationen liksom den rättsliga bedömningen av dessa vilar på Skatteverket.

Formbundna handlingar, värderingsintyg m.m.

Bevisvärdet av olika skriftliga handlingar är varierande. Skriftliga handlingar som ska upprättas i viss form, t.ex. testamenten, bouppteckningar, fastighetskontrakt m.m. tillerkänns ett stort bevisvärde. En uppgift om att ett visst legat utgått till en arvinge eller att en överlåtelse av fast egendom skett viss dag till viss person kan, genom de nämnda handlingarnas existens, få ett synnerligen betydande bevisvärde. Samma förhållande gäller tillstånd, föreläggande och andra handlingar utfärdade av myndighet. Kontoutdrag, kvitton och liknande handlingar har normalt också ett betydande bevisvärde. Så är även fallet vad avser de i fastighetstaxeringsärendena förekommande värderingsintygen i den mån de belyser själva sakfrågan och grunderna för denna och inte endast fastighetens värde.

Andra skriftliga handlingars bevisvärde får bedömas enligt gängse regler för bl.a. avtalstolkning. Det kan gälla hyresavtal eller köpeavtal. Förhållandena vid avtalets tillkomst och fastighetsägarens intresse i saken kan ofta ge ledning vid bedömningen av en sådan handlings bevisvärde.

Avtal m.m.

Handlingar som utfärdats av fastighetsägaren själv eller av någon med vilken denne är i intressegemenskap torde normalt ha ett lägre bevisvärde än handlingar som utfärdats av annan. Med hänsyn till att ett avtal normalt har ett betydande bevisvärde såvitt avser existensen av fakta i enlighet med avtalet måste den som gör gällande att ett avtal har en annan innebörd än vad som framgår av avtalet prestera omfattande bevisning för att få gehör för sin ståndpunkt.

5 Taxeringsbesluten

5.1 Allmänt

5.1.1 Olika slag av beslut

Skatteverket ska enligt reglerna i FTL varje år fatta beslut om fastighetstaxeringen av alla fastigheter i landet. Det sker vid den allmänna, förenklade och särskilda fastighetstaxeringen.

Särskild fastighetstaxering

Enligt 1 kap. 8 § FTL ska särskild fastighetstaxering verkställas varje år enligt bestämmelserna i 16 kap. Särskild fastighetstaxering sker dock inte av taxeringsenhet som taxeras genom allmän eller förenklad fastighetstaxering. För den särskilda fastighetstaxeringen ska enligt 16 kap. 1 § nästföregående års taxering fastställas oförändrad om inte ny taxering enligt 16 kap. 2−5 §§ ska ske. Beslut om oförändrad särskild fastighetstaxering sker genom automatisk överföring av de tidigare taxeringsuppgifterna till årets taxeringsregister i FTR.

Allmän och förenklad fastighetstaxering

Fr.o.m. 1994 års taxering, då organisationen och förfarandet vid fastighetstaxeringen genomgripande förändrades (prop. 1994/95:83) finns reglerna om besluten vid den allmänna och den förenklade fastighetstaxeringen i 20 kap. FTL. Dessa ansluter till den kronologiska ordningen för beslutsfattandet.

Nytaxering

För nytaxering vid särskild fastighetstaxering gäller motsvarande regler.

Grundläggande beslut

> **20 kap. 1 § FTL**
>
> Beslut om fastighetstaxering är grundläggande beslut om fastighetstaxering, omprövningsbeslut och beslut om taxeringsåtgärder efter domstols beslut.

Grundläggande beslut om fastighetstaxering (i fortsättningen betecknat grundbeslut) är Skatteverkets första taxeringsbeslut beträffande en taxeringsenhet och det ska meddelas senast den 15 juni under taxeringsåret. Det kan fattas i överensstämmelse med utsänt taxeringsförslag eller ingiven fastighetsdeklaration eller efter verkställd utredning med avvikelse från deklarationen eller påpekanden med anledning av ett taxeringsförslag

och även i avsaknad av deklaration. I sistnämnda fallet sker skönstaxering.

Omprövnings-beslut

Omprövningsbeslut innebär främst omprövning av tidigare fattat grundbeslut eller omprövningsbeslut. Men det kan också fattas om någon fastighet inte blivit taxerad tidigare eller vid eftertaxering om någon lämnat oriktig uppgift i deklarationen m.m.

Beslut om taxeringsåtgärder

Beslut om taxeringsåtgärder fattas av Skatteverket sedan domstol beslutat i en fastighetstaxeringsfråga. Domstolen har i sitt avgörande enbart tagit ställning till sakfrågan, t.ex. värdefaktorer som närhet till strand och typ av bebyggelse för ett småhus, bonitet för skogsmark osv. Ett beslut om taxeringsåtgärder ska därefter fattas med det fastställande av taxeringsenhetens indelning, skatteplikt resp. värde som domen föranleder.

Övriga beslut

Under taxeringsarbetet har Skatteverket att fatta andra slag av beslut än taxeringsbeslut. Det är för det första beslut som nära anknyter till taxeringsbesluten såsom de särskilda fördelningsbesluten enligt 20 kap. 6 § FTL beslut om särskilt uppskattningsvärde enligt lagen (1971:171) om särskilt uppskattningsvärde på fastighet och beslut om förseningsavgifter samt andra i FTL föreskrivna beslut, t.ex. beslut om föreläggande.

Vidare fattar Skatteverket under taxeringsarbetet administrativa beslut som rör arbetets gång. Besluten klassificeras inte som allmänna handlingar och är inte offentliga; de kan inte överklagas. Slutligen gäller att Skatteverket under taxeringsförfarandet fattar olika formella beslut. Det gäller främst beslut om avvisning och avskrivning.

5.1.2 Beslutens innehåll; allmänna regler

Utformningen och innehållet i myndigheters beslut regleras fram till årsskiftet 2007−2008 i verksförordningen (1995:1322) och i FL. Några undantag från dessa regler har inte föreskrivits i SKVI. I FTL finns därutöver regler om uppgifter avseende fastigheterna som ska tas in i taxeringsbesluten. Med tillämpning av 3 § FL ska även reglerna i FTL om beslutens innehåll gälla. Fr.o.m. den 1 januari 2008 ersätts verksförordningen av myndighetsförordningen (2007:515).

I 31 § verksförordningen föreskrivs att myndighetsbeslut ska återges i en handling som utvisar

- dagen för beslutet
- beslutets innehåll

- vem som fattat beslutet
- vem som varit föredragande och
- vem som i övrigt varit med om den slutliga handläggningen utan att delta i avgörandet.

Motsvarande bestämmelse finns intagen i 21 § myndighetsförordningen.

Motivering

Av 20 § FL framgår att myndigheten ska motivera sina beslut. I vissa fall kan dock skälen för ett beslut utelämnas helt eller delvis. Så är t.ex. fallet om beslutet inte går den enskilde emot eller om det av anan anledning är uppenbart obehövligt.

> **20 § FL**
>
> Ett beslut varigenom en myndighet avgör ett ärende skall innehålla de skäl som har bestämt utgången, om ärendet avser myndighetsutövning mot någon enskild. Skälen får dock utelämnas helt eller delvis.
>
> 1. om beslutet inte går någon part emot eller om det av någon annan anledning är uppenbart obehövligt att upplysa om skälen,
>
> ---
>
> 4. om ärendet är så brådskande att det inte finns tid att utforma skälen, eller
>
> 5. om ärendet gäller meddelande av föreskrifter som avses i 8 kap. regeringsformen och det inte är fråga om prövning i högre instans efter överklagande.
>
> Har skälen utelämnats, bör myndigheten på begäran av den som är part om möjligt upplysa honom om dem i efterhand.

Disposition

Det är allmänt vedertaget att ett beslut ska följa en viss disposition. Enligt denna bör beslutet inledas med själva avgörandet åtföljt av sakframställning, motivering och eventuellt överklagandehänvisning.

De olika leden i beslutet bör tydligt hållas isär. I sakframställningen eller i själva avgörandet bör således inte nämnas något som är hänförligt till motiveringen.

Beslutsdag

Förutom innehållet i själva beslutet och sedvanliga identifieringsuppgifter som fastighetsägarens namn och adress och taxeringsenhetens beteckning ska enligt 21 § myndighetsförordningen även dagen för beslutet framgå av beslutsdokumentet. Därmed avses den dag då beslutet *meddelades* och inte den dag då beslutet *fattades*, dvs. då ställningstagandet i sakfrågan gjorts. Beslutet anses inte meddelat förrän handlingen (beslutsdokumentet) undertecknats och överlämnats för expedition, som normalt omfattar kuvertering och postbefordran. Grundbesluten vid fastighetstaxering ska enligt

20 kap. 2 § FTL meddelas senast den 15 juni under taxeringsåret och de fattas således genomgående dessförinnan.

Undertecknande

Enligt huvudregeln ska ett beslut undertecknas av beslutsfattaren. Motsvarande gäller för avvikande mening.

Fastighetstaxeringsbeslut

Vid den årliga fastighetstaxeringen med taxeringsperioden fram till den 30 juni under taxeringsåret ska en stor mängd grundbeslut fattas. Särskilda regler gäller för hantering och beslut i dessa ärenden. De innebär bl.a. att grundbesluten och underrättelserna inte behöver vara undertecknade; se vidare vid 5.2.1 och 2. Övriga taxeringsbeslut ska vara undertecknade av beslutsfattaren.

Det stora flertalet av grundbesluten fattas enligt 20 kap. 2 a § FTL genom ADB. Grundbesluten liksom omprövningsbeslut, beslut om taxeringsåtgärder och beslut om föreläggande och förseningsavgift får enligt bestämmelse i FTF sättas upp i form av ett elektroniskt dokument.

4 kap. 3 § FTF

Beslut enligt 18 kap. fastighetstaxeringslagen (1979:1152) om föreläggande och om förseningsavgift samt beslut enligt 20 kap. samma lag får sättas upp i form av ett elektroniskt dokument.

Med elektroniskt dokument avses upptagning som har gjorts med hjälp av automatiserad behandling och vars innehåll och utställare kan verifieras genom ett visst tekniskt förfarande.

För andra beslut än grundbesluten finns inte några regler som medger elektroniskt beslutsfattande. Däremot får sådana beslut som sägs i 4 kap. 3 § FTF sättas upp elektroniskt.

5.1.3 Underrättelser m.m.

FL

Den för myndigheterna gällande allmänna regeln om underrättelse om beslut finns i 21 § FL.

21 § FL

En sökande, klagande eller annan part skall underrättas om innehållet i det beslut varigenom myndigheten avgör ärendet, om detta avser myndighetsutövning mot någon enskild. Parten behöver dock inte underrättas, om det är uppenbart obehövligt.

Om beslutet går parten emot och kan överklagas, skall han underrättas om hur han kan överklaga det. Han skall då också underrättas om sådana avvikande meningar som avses i 19 § eller som har antecknats enligt särskilda bestämmelser.

Myndigheten bestämmer om underrättelsen skall ske muntligt, genom vanligt brev, genom delgivning eller på något annat sätt. Underrättelsen skall dock alltid ske skriftligt, om parten begär det.

Denna paragraf tillämpas också när någon annan som får överklaga beslutet begär att få ta del av det.

Grundbesluten

För fastighetstaxeringen finns särskilda regler om Skatteverkets underrättelseplikt. Verket är då det gäller de grundbesluten om allmän och förenklad fastighetstaxering enligt 20 kap. 5 a § FTL skyldig att senast den 30 juni under taxeringsåret underrätta fastighetsägaren om innehållet i beslutet, vilka ska vara fattade och meddelade senast den 15 juni, och om vad som gäller för omprövning och överklagande. (Motsvarande gäller enligt 28 kap. 4 § vid nytaxering).

20 kap. 5 a § FTL

Skatteverket skall senast den 30 juni under taxeringsåret underrätta fastighetsägaren om

1. innehållet i Skatteverkets grundläggande beslut om fastighetstaxering

2 att ägaren kan begära omprövning av beslutet,

3. vad som skall iakttas av den som vill begära omprövning av eller överklaga beslutet.

Övriga beslut

För övriga slag av beslut gäller de i 21 § FL fastlagda reglerna för vad underrättelsen ska innehålla. Bl.a. gäller att parten ska på samma sätt som gäller enligt 20 kap. 5 a § FTL underrättas om hur han kan överklaga beslutet. De generella reglerna för överklagande finns i 23 § FL.

23 § första−tredje styckena FL

Ett beslut överklagas skriftligt. I skrivelsen skall klagande ange vilket beslut som överklagas och den ändring i beslutet som han begär.

Skrivelsen ges in till den myndighet som har meddelat beslutet. Den skall ha kommit in dit inom tre veckor från den dag då klaganden fick del av beslutet.

Om klagande är en part som företräder det allmänna och beslutet överklagas till en länsrätt eller kammarrätt, skall överklagandet dock ha kommit in inom tre veckor från den dag då beslutet meddelades.

För överklagande av Skatteverkets taxeringsbeslut och formella beslut i anslutning till dem finns i 21 kap. FTL särskilda tidsfrister i stället för den enligt 23 § FL regelmässiga överklagandefristen i förvaltningsärenden om tre veckor. Överklagandet ska enligt 21 kap. 1 § FTL ske hos den länsrätt inom vars domkrets den taxeringsenhet som överklagandet avser är belägen; se avsnitt 6.

Överklagbara beslut

En grundläggande regel beträffande förvaltningsärendenas överklagbarhet slås fast i 22 § FL.

22 § FL

Ett beslut får överklagas av den som beslutet angår, om det har gått honom emot och beslutet kan överklagas.

För överklagande av Skatteverkets taxeringsbeslut till länsrätten gäller emellertid – till skillnad mot regeln i 22 § FL − enligt 21 kap. 1 § FTL att fastighetsägaren får överklaga beslutet även om det inte gått honom emot.

Det finns vidare i FTL regler som innebär att vissa typer av beslut inte får överklagas. Detta gäller för vitesförelägganden.

Regleringen av överklagbarheten och ordningen för överklagande, då det gäller andra typer av beslut än taxeringsbeslut som fattas av Skatteverket, dvs. beslut under handläggningen och vissa slutliga formella beslut är inte enhetlig, se vidare vid avsnitt 6.

5.2 Grundläggande beslut (grundbeslut)

5.2.1 Beslutens innehåll och utformning

Innehåll

Det grundläggande beslutet om fastighetstaxering (här betecknat grundbeslut) är det första taxeringsbeslutet som Skatteverket fattar för en taxeringsenhet under en arbetsperiod, betecknad taxeringsperiod. Denna varar fram till den 30 juni under taxeringsåret. Definitionen av ett taxeringsbeslut finns i 1 kap. 1 § FTL. Det avser fastighetens skattepliktsförhållanden och indelning i taxeringsenhet och typ av taxeringsenhet samt taxeringsvärde för skattepliktiga fastigheter. Taxeringsbesluten ska enligt 20 kap. 4 § redovisa samtliga dessa moment. Enligt samma bestämmelse ska ett antal däri uppräknade grunder för beräkningen av fastighetens värde redovisas i taxeringsbeslutet, främst de s.k. värdefaktorerna.

20 kap. 4 § FTL

I Skatteverkets beslut om fastighetstaxering skall redovisas

1. fastighetens indelning i taxeringsenheter,
2. typ av taxeringsenhet och taxeringsenhetens skattepliktsförhållande,
3. skattepliktig enhets taxeringsvärde och däri ingående delvärde samt värde av varje värderingsenhet,
4. storleken av sådan värdefaktor som särskilt anges i 8−15 kap.,
5. storleken av riktvärde samt
6. storlekskorrektion enligt 7 kap. 4 a §, säreget förhållande enligt 7 kap. 5 § eller annat förhållande som har föranlett ändring av riktvärde.

Värdet av en enskild värderingsenhet anges i fulla tusental kronor. Avrundning sker så att överstigande belopp, som inte uppgår till fullt tusental kronor, faller bort. Regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer får föreskriva om de ytterligare avrundningsregler som behövs.

De avrundningsregler som anges i bestämmelsen kommenteras i Skatteverkets Handledning för fastighetstaxering 2007 s. 100 f.

I taxeringsbeslutet ska vidare taxeringsenhetens areal redovisas på sätt anges i 20 kap. 5 §.

20 kap. 5 § FTL

I beslutet skall vidare anges taxeringsenhetens totala, enskilt innehavda landareal. För lantbruksenhet skall den anges i hektar och för övriga enheter i kvadratmeter.

Totalarealen för lantbruksenhet skall delas upp på olika ägoslag. Har åkermark delats in i flera värderingsenheter skall arealen anges för varje sådan enhet. Avrundning av arealen för ägoslag eller värderingsenhet skall ske till hela hektar. Areal som understiger 0,5 hektar skall inte redovisas särskilt.

För tomtmark som ligger på lantbruksenhet skall arealen anges i såväl hektar som kvadratmeter.

ADB-beslut

Grundbesluten vid fastighetstaxeringen är en masshantering som har rationaliserats i ett antal omgångar. Inför 1994 års taxering ansåg departementschefen i prop. 1993/94:1 s. 64 att den omfattande beslutsdokumentationen borde kunna förenklas. Han framhöll att taxeringsbesluten i större utsträckning borde dokumenteras på ADB-mässigt framställda beslutsförteckningar med motiveringarna redovisade i form av koder.

Därefter framlades i prop. 1998/99:109 förslaget att grundbesluten får fattas genom ADB och att särskild beslutshandling ska upprättas bara vid avvikelse som skulle motiveras särskilt. Förslaget godtogs och bestämmelsen om detta togs in i 20 kap. FTL.

20 kap. 2 a § FTL

Grundläggande beslut om taxering av en fastighet får fattas genom automatisk databehandling i det fall skälen för beslutet enligt 20 § första stycket 1 förvaltningslagen (1986:223) får utelämnas.

Bestämmelsen anknyter till en regel i 20 § FL där det föreskrivs i vilka fall skälen för ett beslut kan utelämnas. I punkten 1 i paragrafen anges att detta kan ske om beslutet inte går någon part emot eller om det av någon annan anledning är uppenbart obehövligt att upplysa om skälen. Bestämmelsen har återgivits och kommenterats vid 5.1.2.

Vid den registerbaserade taxeringen avser ca 90 procent av grundbesluten fall där synpunkter inte lämnats på taxeringsförslag eller där fastighetsdeklarationen följts. Besluten fattas i dessa fall ADB-mässigt i enlighet med de uppgifter som funnits i taxeringsförslagen och deklarationerna.

Manuella beslut

Övriga grundbeslut, som tillkommit efter utredning med eventuella förfrågningar och överväganden, fattas av den handläggare som har hand om fastighetens taxering eller av skattenämnd om det vid handläggningen ansetts att skäl föreligger för det.

Utformning m.m.

För innehållet i och utformningen av taxeringsbeslutet gäller i princip de generella regler för disposition, motivering, identifieringsuppgifter m.m. som sägs i avsnitt 4.2.

Beslutsförteckning

Grundbesluten förtecknas därefter genom ADB på beslutförteckningar för de olika värdeområdena. Förteckningarna upprättas för alla typer av taxeringsenheter och sänds, oftast buntvis, till vederbörande skattekontor. Där signeras förteckningarna av den tjänsteman som bemyndigats till detta.

5.2.2 Taxeringsperiod/arbetsperiod

Grundbesluten ska enligt 20 kap. 2 § första stycket FTL ha meddelats senast den 15 juni under taxeringsåret.

Arbetet med fastighetstaxeringen sker efter omläggning av förfarandet och omorganisation 1994 kontinuerligt. Inför en allmän fastighetstaxering ökar arbetsinsatsen under året före taxeringen avseende den fastighetstyp som ska taxeras. Den ökade arbetsinsatsen avser dels det särskilda förberedelsearbetet enligt 19 kap. FTL, dels det arbete som föregår utskicket av taxeringsförslag och deklarationer senast 15 oktober året före taxeringsåret. Härtill kommer sorteringsarbete m.m. i samband med inlämningen av deklarationer och påpekanden senast den 1 november. Arbetet med grundbesluten ska därefter vara avklarat till den 30 juni under taxeringsåret då underrättelser om besluten ska ha sänts ut. Den egentliga taxeringsperioden/arbetsperioden kan därför sägas pågå under tiden från den 15 oktober året före taxeringsåret till den 30 juni under taxeringsåret.

Härefter pågår emellertid arbetet med ett års taxering även tiden framöver med möjlighet till omprövning av besluten till i princip utgången av femte året efter taxeringsåret.

Då rätten till omprövning infördes till 1994 års taxering anförde departementschefen beträffande den femåriga omprövnings- och överklagandefristen bl.a. att fastighetsägaren då har möjlighet att begära omprövning under hela den *löpande taxeringsperioden,* med andra ord från en allmän fastighetstaxering till en annan (prop. 1993/94:1 s. 73 f). Den löpande taxeringsperioden, som närmare definieras i 1 kap. 3 §

har numera i de fall förenklad fastighetstaxering sker kortats ner till tre år. Den löpande taxeringsperioden ska skiljas från begreppet taxeringsperiod, då det används för arbetsperioden 15 oktober året före taxeringsåret – 30 juni taxeringsåret.

5.2.3 Underrättelser

Enligt 20 kap. 5 a § FTL ska Skatteverket senast den 30 juni underrätta fastighetsägaren om grundbeslutet samt om möjligheten att få det omprövat och om hur begäran om omprövning och överklagande ska ske.

Underrättelserna om grundbesluten framställs ADB-mässigt och sänds i vanligt brev till fastighetsägaren. Underrättelserna undertecknas inte utan Skatteverket ansvarar för att de överensstämmer med myndighetens beslut enligt 20 kap. 4 och 5 §§ och eventuell särskild motivering av beslutet.

5.2.4 Skattenämndens grundbeslut

Kriterier

I 20 kap. 3 § FTL finns regler om fördelningen mellan Skatteverkets handläggande tjänstemän och skattenämnden av den prövning som föregår grundbesluten.

> **20 kap. 3 § FTL**
>
> Taxeringsärende avgörs i skattenämnd, om ärendet
>
> 1. ---
> 2. avser en skälighets- eller bedömningsfråga av väsentlig ekonomisk betydelse för fastighetsägaren eller
> 3. av någon annan särskild anledning bör prövas i nämnden.

Den handläggande tjänstemannen ska avgöra om ett ärende ska hänskjutas till skattenämnden för avgörande. Två kriterier är därvid föreskrivna då det gäller grundbesluten. De är att taxeringsärendet innefattar

- en skälighets- eller bedömningsfråga av väsentlig betydelse för ägaren eller
- någon annan särskild anledning

Beträffande det sistnämnda kan nämnas frågor som har betydelse för ett stort antal fall, s.k. pilotärenden. Beträffande det första kriteriet kan nämnas att då det gäller fastighetstaxering inte enbart de åsatta värdena kan ha en väsentlig betydelse för ägaren utan också t.ex. skatteplikts- och arealfrågor samt klassificering av byggnader och mark.

SKV info-skrivelse

Skatteverket har i en informationsskrivelse den 1 januari 2006 betecknad dokument ID PHUG-6PEHDJ (dnr 132 271 197-

06/111) uttalat sig i frågan om avgörande i skattenämnd av skälighets- eller bedömningsfrågor fr.o.m. taxeringsår 2006. Skatteverket anför:

> Ett ärende om fastighetstaxering som avser en skälighets- eller bedömningsfråga av väsentlig ekonomisk betydelse ska avgöras i skattenämnd (SN), enligt punkt 2 i 20 kap. 3 § FTL.
>
> Bestämmelsen tar inte bara sikte på taxeringsvärdets påverkan på fastighets- eller förmögenhetsskatt. Även andra omständigheter som kan ha stor ekonomisk betydelse för fastighetsägaren bör beaktas.
>
> Innehåller ett ärende även andra frågor, och dessa inte i sig kvalificerar för avgörande i SN, ska ändå hela ärendet avgöras i nämnden.
>
> Till ledning för vad som ska anses vara fråga av väsentlig ekonomisk betydelse lämnar Skatteverket följande riktlinjer. Angivna beloppsgränser är inte absoluta utan bör ses som en ”tumregel”. Samråd vid behov med SN:s ordförande.
>
> **A. Väsentlig ekonomisk betydelse för fastighetsägaren**
>
> **Al. Skattepliktiga fastigheter till fastighets- eller förmögenhetsskatt**
>
> <u>Småhusenhet och Småhus med tomtmark på lantbruksenhet</u>
>
> – höjning av taxeringsvärdet med minst 10 %, dock minst 300 000 kr
>
> – höjning av taxeringsvärdet med minst 10 %, dock minst 3 miljoner kr
>
> <u>Hyreshusenhet (lokaler)</u>
>
> – höjning av taxeringsvärdet med minst 10 %, dock minst 1 miljon kr
>
> <u>Industrienhet (inkl. täkt)</u>
>
> – höjning av taxeringsvärdet med minst 10 %, dock minst 1 miljon kr.

Elproduktionsenhet

- Vattenkraftverk: höjning av taxeringsvärdet med minst 10 %, dock minst 300 000 kr.
- Övriga: höjning av taxeringsvärdet med minst 10 %, dock minst 1 miljon kr.

Frånsett höjningar av taxeringsvärdet, kan en skälighets- eller bedömningsfråga även vara av väsentlig ekonomisk betydelse för fastighetsägaren när det gäller

- indelning i typ av taxeringsenhet, eller
- indelning i ägoslag och byggnadstyper, eller
- skattepliktsförhållande, eller
- ifrågasättande av riktvärden i vissa fall, som när fastighetsägaren har lagt fram ett konstruktivt och utarbetat underlag som alternativ till Skatteverkets allmänna råd.

A2. Inte skattepliktiga fastigheter till fastighets- eller förmögenhetsskatt

Lantbruksenhet och Specialenhet

Skälighets- eller bedömningsfråga av väsentlig ekonomisk betydelse för fastighetsägaren när det gäller

- skattepliktsförhållande, eller
- indelning i typ av taxeringsenhet, eller
- indelning i ägoslag och byggnadstyper, eller
- ifrågasättande av riktvärden i vissa fall, som när fastighetsägaren har lagt fram ett konstruktivt och utarbetat underlag som alternativ till Skatteverkets allmänna råd.

B. Annan, särskild anledning för prövning i skattenämnd

Enligt punkt 3 i 20 kap. 3 § FTL ska ett taxeringsärende avgöras i skattenämnd om det finns särskild anledning till det.

Exempel på sådan särskild anledning:

- ärende som innehåller flera skälighets- eller bedömningsfrågor, som inte var för sig men sammantaget avser ett väsentligt belopp,
- s.k. pilotärenden - frågor som i och för sig inte är så kvalificerade att de av det skälet kräver skattenämndens medverkan, men som har betydelse för ett stort antal andra taxeringsbeslut.

C. Rättsliga grunder

Vad som närmare ska förstås med begreppet ”väsentlig ekonomisk betydelse” är föga mer än antytt i lagstiftningen. I förarbetena till reglerna i FTL om skattenämnd (prop. 1993/94:1 s. 56, 106) hänvisas till taxeringslagen (TL) och förarbetena till denna (se prop. 1989/90:74 s. 280, 393).

Den beloppsgräns för fastighetstaxering som nämns tar i första hand sikte på ett sammanlagt uttag av fastighets- och förmögenhetsskatter på cirka 5 000 kr i dåvarande (1989 års) penningvärde. Detta belopp menar man är anpassat till en fastighetsägare som är en ”normal löntagare”. Om fastighetsägaren i stället är ett större företag, krävs ett mångdubbelt högre belopp. När vi bedömer väsentligheten, ska vi beakta att dessa skatter kommer att utgå under hela den löpande fastighetstaxeringsperioden. Dvs. under 3 år för småhus, lantbruk och hyreshus, och under 6 år för övriga typer.

För att syftet med den i propositionen nämnda beloppsgränsen inte ska riskera att urholkas vid höga inkomstlägen, har Skatteverket när det gäller inkomsttaxeringen förordat tillämpningen av en 10 %-gräns. För att avgöras i SN bör en fråga, utöver beloppsgränsen på 5 000 kr, också avse cirka 10 % av den skattskyldiges inkomst (Handledning för taxeringsförfarandet, RSV 615 utgåva 1, s. 69). Motsvarande bör tillämpas också vid fastighetstaxering.

Av praktiska skäl måste vi anpassa beloppsgränserna till motsvarande förändring av taxeringsvärdet

5.2.5 Muntlig handläggning m.m. hos skattenämnd

Verksamheten hos skattenämnd vid arbetet med fastighetstaxeringen är knapphändigt reglerad. I 20 kap. 3 a § FTL finns

emellertid regler om muntlig handläggning inför skattenämnden.

> **20 kap. 3 a § andra stycket FTL**
>
> Vill fastighetsägaren lämna upplysningar muntligt inför skattenämnden i ett fastighetstaxeringsärende som angår honom och som skall avgöras i nämnden, skall han få tillfälle till det om inte särskilda skäl talar emot det.

De villkor som ska uppfyllas för rätten till muntlig handläggning hos skattenämnden är

- dels att det är en fastighetsägare som begär att få företräda och att ärendet angår honom och hans fastighet
- dels att skäl inte talar mot muntligheten

För att en fastighetsägare ska förvägras muntlig handläggning krävs starka skäl. Det kan röra svåra och omfattande frågor som inte är lämpade för muntlig förhandling eller t.ex. att fastighetsägaren redan tidigare muntligen framfört sin syn på saken.

SKV anvisning

Den muntliga handläggningen hos skattenämnden har behandlats i en utförlig informationsskrivelse från Skatteverket den 25 november 2005 med anvisningar till skattenämndens ordförande och vice ordförande (dokument CWIH-6JFH4J). Anvisningarna avser i princip inkomst- och förmögenhetstaxeringen. Samma regler gäller dock för skattenämnden vid fastighetstaxeringen. Anvisningarna innehåller kapitel om bl.a. förberedelser och genomförande av skattenämndssammanträde med avsnitt om beslutsfattande/omröstning, avvikande mening, jäv, straffansvar och muntlig handläggning. Vidare finns bl.a. kapitel om protokoll med avsnitt om formulär, protokollföring, diarieföring och sekretess.

Flera av dessa frågor behandlas också utförligt i publikationen Rätt handlagt 2004.

Sekretess

I samband med skattenämndens muntliga handläggning uppkommer också frågor om sekretess vid taxeringen. Regleringen av denna sekretess kan även aktualiseras i andra sammanhang i fastighetstaxeringsärenden. Denna reglering har behandlats i Skatteförvaltningens publikation Offentligt eller hemligt, till vilken hänvisas.

I det följande redovisas kortfattat vad som anförs i anvisningarna den 25 november 2005 och i publikationen Rätt handlagt 2004 dels allmänt om skattenämnds sammanträden,

dels om omröstning, avvikande mening och protokoll vid nämndens sammanträden och jäv.

Avgörande i skattenämnd

När det gäller ett ärende som ska avgöras i skattenämnden ska beslutet alltid föregås av föredragning. Föredragningen bör normalt skötas av den tjänsteman som berett ärendet, dvs. skött utredningen och kommuniceringen med fastighetsägaren.

FL:s regler om omröstning och avvikande mening (1 och 19 §§ FL), jäv, protokollföring, m.m. gäller för skattenämndens sammanträden och beslut. Skattenämndens beslut ska skrivas under av föredraganden eller ordföranden.

Omröstning

Hur beslutsfattandet ska gå till regleras i 18 § FL. Dessa regler förutsätter att beslut normalt fattas med acklamation, dvs. utan att omröstning behöver företas, och det sker i princip formlöst. Föreligger fler förslag till beslut anger ordföranden, med ledning av hur ledamöterna röstat, vilket förslag som omfattas av flertalet ledamöter. Är beslutsförslagen fler än två gäller särskilda omröstningsregler. Vid lika röstetal har ordföranden utslagsröst.

Ledamot som deltar i skattenämndens beslut har rätt att reservera sig mot själva beslutet eller mot enbart beslutsmotiveringen (se 19 § FL). En avvikande mening ska anmälas innan beslutet tillkännages. Även föredraganden får anmäla avvikande mening. Genom reservation mot beslutet fritas ledamot som varit närvarande, då beslutet fattades, från ansvar för beslutet. Fastighetsägaren ska underrättas om avvikande mening och reservation.

Skattenämndens beslut är offentliga liksom Skatteverkets beslut i övrigt i fastighetstaxeringsärendena. Det gäller också till beslutet fogade reservationer.

Protokoll

Protokoll ska föras vid skattenämndens sammanträden. Det ska upprättas på av Skatteverket fastställda formulär. Protokollet ska föras av ordföranden eller vice ordföranden. De närvarande ska antecknas i protokollet liksom de ärenden som föredras. Två ledamöter ska justera protokollet. Avvikande mening antecknas i protokollet. Skrivelse med reservation bifogas deklarationen eller annan handling där nämndens beslut antecknas. Vid personlig inställelse antecknas fastighetsägarens namn och hans eventuella ombud eller biträde. Sammanträdet ska diarieföras senast då protokollet justeras. Protokollet sparas för all framtid i särskild akt.

Jäv

Jävsreglerna gäller för alla som deltar i handläggningen av ett ärende både den som beslutar och den som bereder eller föredrar ärendet. I FL finns reglerna om jäv i 11 och 12 §§. I 11 § anges under fem punkter de olika jävsgrunderna. Dessa är följande.

Punkt 1. Sakägar-, intresse- och släktskapsjäv.

a. *Sakägarjäv* gäller för beslutande och handläggare eller närstående om ”saken angår honom själv”, dvs. om han har ett rättsligt intresse i saken.

b. *Intressejäv* föreligger om ärendets utgång kan medföra synnerlig nytta eller skada för beslutande eller handläggare eller närstående.

c. *Släktskapsjäv* gäller vid jäv enligt punkt 1 a. och b. om närstående påverkas; med närstående avses make, förälder, barn, syskon eller annan närstående t.ex. svåger eller sambo.

Punkt 2. *Ställföreträdarjäv* föreligger för den beslutande eller handläggaren om han eller någon närstående är ställföreträdare för den som saken angår eller som kan vänta synnerlig nytta eller skada av ärendets utgång; det gäller t.ex. när handläggaren företräder en juridisk person som berörs av ärendet.

Punkt 3. *Tvåinstansjäv* föreligger när beslutande eller handläggare i en högre instans deltagit i ärendets slutliga handläggning i en lägre instans; tvåinstansjäv gäller dock inte för den som deltagit i ärendets beredning i lägre instans.

Punkt 4. *Ombuds- och biträdesjäv* föreligger för den som i ärendet varit ombud eller som mot ersättning biträtt i saken.

Punkt 5. *Grannlagenhet- eller delikatessjäv* gäller om det i övrigt finns någon omständighet som är ägnad att rubba förtroendet för den beslutandes eller handläggarens opartiskhet i ärendet, t.ex. ovänskap eller ekonomiskt beroende.

Handläggning av jävsfråga

Enligt 12 § FL får den som är jävig inte handlägga ärendet. Han får inte besluta i ärendet eller bereda det. Då i undantagsfall någon annan inte kan besluta eller bereda ärendet utan att det förorsakar olägligt uppskov, får den som är jävig handlägga ärendet.

Den som känner till omständighet som kan antas utgöra jäv mot honom ska själv anmäla det. Myndigheten ska snarast avgöra jävsfrågan. Beslut om jäv får överklagas tillsammans med det slutliga beslutet i ärendet.

5.3 Omprövningsbesluten

5.3.1 Allmänt

I 27 och 28 §§ FL finns generella regler om skyldighet för förvaltningsmyndighet att ompröva beslut. För taxeringen gäller särskilda regler för omprövning av Skatteverkets taxeringsbeslut.

Möjligheten att få grundbesluten omprövade av den dåvarande beslutsfattaren i första instans, skattemyndigheten, infördes år 1994 vid fastighetstaxeringen efter förebild av reglerna för inkomsttaxeringen. Bestämmelserna om omprövning vid fastighetstaxeringen finns i 20 kap. 7−19 §§ FTL.

Skäl för att införa omprövningsförfarandet var främst önskemål om att få en så stor andel som möjligt av taxeringsärendena avgjorda utan domstolsprövning. Ett annat skäl var ökad rättssäkerhet för fastighetsägarna bl.a. genom förlängd klagotid.

Omprövningsbeslut innebär främst att Skatteverket omprövar sina tidigare grundbeslut för en taxeringsenhet. Omprövning kan också ske då något grundbeslut inte fattats för en fastighet eller då skäl för eftertaxering föreligger. Omprövning kan också göras av ett tidigare fattat omprövningsbeslut. Omprövning ska vidare ske då ett grundbeslut eller ett tidigare meddelat omprövningsbeslut överklagas.

Beslutsbehörig

Behörig att fatta beslut i taxeringsärende som avser omprövning är den tjänsteman vid Skatteverket som handlägger ärendet.

Skattenämnd

Undantag härifrån föreskrivs i 20 kap. 3 § FTL som gäller skattenämnds medverkan då grundbeslut och omprövningsbeslut om fastighetstaxering fattas. Skattenämnds medverkan vid grundbeslut har behandlats vid avsnitt 5.2.6.

> **20 kap. 3 § FTL**
>
> Taxeringsärende avgörs av skattenämnd, om ärendet
>
> 1. avser omprövning av en tvistig fråga och nämnden inte tidigare prövat de omständigheter och bevis fastighetsägaren åberopar ---
>
> 3. av någon annan anledning bör prövas i nämnden.

Det torde krävas att fastighetsägaren kommer in med nya omständigheter och bevis för att ärendet ska hänskjutas till skattenämnden för omprövning enligt punkt 1. Omprövning enligt punkt 3 avser speciella ärenden, t.ex. pilotfall.

Bedömningen av om ett taxeringsärende ska avgöras av handläggande tjänsteman eller av skattenämnd beslutas av tjänste-

mannen. Hans beslut i detta avseende är ett sådant beslut under handläggningen som inte kan överklagas.

Omprövnings-skyldighet

Skatteverkets omprövningsskyldighet läggs fast i 20 kap. 7 § FTL. Där anges också de olika slag av ärenden som kan bli föremål för omprövning.

> **20 kap. 7 § FTL**
>
> Skatteverket skall ompröva ett beslut om fastighetstaxering om fastighetsägaren begär det eller om det finns skäl för det. Att omprövning skall ske när fastighetsägare överklagat ett beslut om fastighetstaxering framgår av 21 kap. 5 §.
>
> Om något grundläggande beslut om fastighetstaxering inte har fattats får taxering ske genom omprövning.
>
> Skatteverket får avstå från att på eget initiativ ompröva ett beslut, om omprövningen skulle avse endast ett mindre belopp.

De olika typerna av omprövningsärenden som enligt reglerna i 7 § kan tas upp till omprövning är omprövning som sker på

- fastighetsägarens begäran, regleras i 9−10 §§,
- Skatteverkets initiativ, då det finns skäl, regleras i 12−13 §§ och då grundbeslut saknas (7 §),
- Skatteverkets initiativ vid eftertaxeringsskäl, regleras i 14−19 §§,
- fastighetsägarens överklagande, regleras i 21 kap. 5 §.

Beslut och underrättelse

Beslut i omprövningsärende ska på samma sätt som ett grundbeslut innehålla en redovisning av de i 20 kap. 4 och 5 § i FTL angivna förhållandena, dvs. enhetens skatteplikt, indelning, värden, värdefaktorer, säregna förhållanden m.m. I övrigt ska omprövningsbeslutet sättas upp manuellt enligt vedertagen disposition med – efter beslutet – yrkande, sakframställning, motivering och upplysning om möjlighet till omprövning och besvärshänvisning. Beslutet ska undertecknas av handläggaren (behörig beslutfattare). Fastighetsägaren ska enligt 21 § FL underrättas om beslutet, som avfattas manuellt och förvaras i en för omprövningsärendet upprättad särskild pappersakt hos skattekontoret. Underrättelsen ska ske snarast (jfr 4 kap. 1 § TL).

Omprövningsärenden är inte såsom ärenden om grundbeslut hänförliga till massärenden. De särskilda regler som finns för att underlätta hanteringen av massärenden gäller därför inte för omprövningsärenden. De allmänna regler om diarieföring och registrering som finns i sekretesslagen och myndighetsförordningen ska därför följas i omprövningsärendena.

5.3.2 Sakprocess och kvittning

Sakprocess

Det utvidgade omprövningsförfarandet hänger nära samman med den övergång från beloppsprocess till sakprocess som samtidigt med omprövningsförfarandet för fastighetstaxeringens del infördes till 1994 års taxering. Omprövningen bl.a. i överklagandefallen (obligatorisk omprövning) har inneburit ett större beaktande i taxeringsärendena, särskilt omprövningsärendena, av de processuella principer som gäller i förvaltningsprocessrätten.

I avsnitt 4.5.2 har övergången till sakprocess berörts. Syftet med sakprocessen är att begränsa prövningen till den fråga som yrkandet om prövning avser. Normalt torde det inte finnas några svårigheter att bestämma vad som utgör saken i ett fastighetstaxeringsärende.

I prop. 1993/94:1 om organisationen vid fastighetstaxeringen (s. 90−91) anförde departementschefen bl.a. följande i fråga om sakprocessen:

> Det karaktäristiska för sakprocessen är följande:
>
> – En enskild sakfråga utgör processföremål.
>
> – Yrkanden och grunder som klaganden angett inom (överklagande)tiden utgör processens ram.
>
> – Fritt byte av grund är inte tillåten. Däremot kan nya omständigheter åberopas om frågan som är föremål för prövning därigenom inte ändras. Dessutom kan ett nytt yrkande framställas om det stödjer sig på väsentligt samma grund.
>
> – Äkta kvittningsinvändningar är inte tillåtna.
>
> ---
>
> Fastighetsägaren torde inte ha några större svårigheter att ange saken i målet. Om tveksamhet råder torde skattemyndigheten klargöra detta redan vid omprövningen. I praktiken omfattar fastighetstaxeringsmål avgränsade frågor som vid en ändring medför vissa enligt reglerna om fastighetstaxering bestämda konsekvenser för övriga delar av beslutet om fastighetstaxering. Mer sällan sker en omprövning av fastighetstaxeringsbeslutet i alla dess delar.
>
> ---

> Någon risk för att sakprocessen skulle minska möjligheterna till materiell rättvisa kan inte heller anses föreligga. --- Fastighetsägaren kan således få nya frågor prövade av skattemyndigheten genom omprövning utan hinder av att andra frågor är eller har varit föremål för prövning i domstol. Även skattemyndigheten har denna möjlighet.

Kvittning

Departementschefen pekar i propositionen på att möjligheten att framställa kvittningsinvändningar förändrats genom övergången från beloppsprocess till sakprocess. I sakprocessen är, framhåller han, äkta kvittningsinvändningar inte tillåtna, vilket även gäller i första instans.

Äkta kvittningsinvändning

Med äkta kvittningsinvändningar avses sådana invändningar som hänför sig till en annan fråga än den som fastighetsägaren begärt omprövning av eller överklagat. Har fastighetsägaren vid en småhustaxering begärt ändring av tomtens areal och värdefaktorn storlek kan kvittningsvis inte yrkas ändring av värdefaktorn närhet till strand. Förhållanden som gäller klassificeringen av en byggnad, kan inte ligga till grund för ett yrkande då prövningen gäller servitut avseende marken.

Oäkta kvittningsinvändning

Oäkta kvittningsinvändningar får däremot göras i en sakprocess. I propositionen har följande exemplifiering gjorts av vad som är en tillåten oäkta kvittningsinvändning (s. 78). Det första exemplet avser invändningar som ligger inom värderingsgrunden (rättsföljden) justering för säregna förhållanden. Det andra avser i sin första del klassificering av en och samma värdefaktor och i den andra klassificering av en annan värdefaktor än den som utgör sakfrågan i ärendet.

> Fastighetsägaren kan exempelvis yrka en sänkning av taxeringsvärdet på grund av att tomten är osedvanligt kuperad. Till grund för yrkandet åberopas således de topografiska förhållandena. Mot detta borde då kunna åberopas att tomten på andra sätt, exempelvis genom att den är högt belägen, inte bör ha ett lägre värde än det som åsatts.
>
> Till grund för kvittningsinvändning kan även åberopas t.ex. en felaktig klassificering av en värdefaktor. Har denna felklassificerade värdefaktor inte något samband med den fråga som skall prövas torde detta utgöra exempel på en äkta kvittningsinvändning, som således inte är tillåten.

Sammanfattningsvis är således s.k. äkta kvittningar inte tillåtna i sakprocessen vilket däremot oäkta kvittningar är.

5.3.3 Res judicata, ändrad rättstillämpning m.m.

Förvaltningsrätten och förvaltningsprocessen har i fråga om de generella processuella principerna anknutit alltmer till vad som gäller för civilrätten och enligt reglerna i RB.

Res judicata

Sedan länge har regeln om negativ rättskraft – res judicata – tillämpats i förvaltningsrätten. Den grundläggande bestämmelsen finns i RB.

> **17 kap. 11 § första och tredje styckena RB**
>
> Dom äge, sedan tid för talan utgått, rättskraft, såvitt därigenom avgjorts den sak, varom talan väckts.
>
> Ej må fråga, som sålunda avgjorts, ånyo upptagas till prövning.

Principen om res judicata, dvs. att en sak som har avgjorts genom en lagakraftvunnen dom inte får prövas igen (s.k. negativ rättskraft) har utan särskilda föreskrifter tillämpats inom förvaltningsprocessen. Före 1994 års ändring av fastighetstaxeringen från beloppsprocess till sakprocess hade den negativa rättskraften en helt annan omfattning än vad som är fallet i sakprocessen. Förutom då det gällde skattepliktsfrågor och vissa indelningsfrågor var det i beloppsprocessen taxeringsvärdet som var processföremålet. En dom avseende ett fastighetstaxeringsvärde innebar före 1994 således att ordinär talan därefter inte kunde föras mot detta taxeringsvärde eller delar därav. I prop. 1993/94:1 anför departementschefen bl.a. (s. 94–95).

> När ett beslut om fastighetstaxering har vunnit laga kraft innebär detta för närvarande normalt att det inte kan överklagas. Hela taxeringen har vunnit rättskraft. Detta kan medföra rättsförluster för fastighetsägarna i vissa fall. Som en ventil finns emellertid möjligheterna till besvär i särskild ordning.
>
> Principerna om rättskraft vid fastighetstaxering behöver inte ändras vid införandet av en sakprocess. De får däremot en annan omfattning. Det är normalt enbart en avgränsad fråga, inte hela taxeringen, som prövas. Det är alltså denna som omfattas av domens rättskraft och som inte kan prövas på nytt när domen har vunnit laga kraft. Fastighetsägaren kan således få andra frågor prövade inom den femåriga omprövningsperioden.
>
> ---

> Genom domens rättskraft prekluderas alla grunder (omständigheter) som skulle ha kunnat åberopas av fastighetsägaren till stöd för hans talan. Fastighetsägaren kan således inte föra en ny talan med samma yrkande under åberopande av andra grunder. Även omständigheter som inte åberopats vid en tidigare prövning av sakfrågan mister alltså sin rättsliga betydelse.
>
> Med omständigheter avses normalt de faktiska omständigheter (sakförhållanden) som åberopats till stöd för talan och som därigenom legat till grund för att bestämma processföremålet.---
>
> Det råder vanligtvis ett nära samband mellan olika delfrågor vid fastighetstaxering. Domens prekluderande verkan bör endast omfatta den rättsföljd målet gällt. Den bör inte sträcka sig längre än vad som kunnat förutses i rättegången. En ny talan skall således kunna väckas över en annan fråga än den som varit föremål för prövning även om det råder ett nära samband mellan frågorna.
>
> Har en domstol t.ex. tagit ställning till frågan om en värdefaktors storlek skall en talan om indelning i byggnadstyper således inte avvisas. Vid prövningen av indelning i byggnadstyper kommer alltså prövningen att avse de förutsättningar på vilka den tidigare domen vilar.

I 20 kap. 8 § FTL skrevs 1994, då omprövningen infördes vid fastighetstaxeringen, en erinran in i FTL om den negativa rättskraften vid omprövningen av en domstolsdom (res judicata).

> **20 kap. 8 § FTL**
>
> En fråga som avgjorts av allmän förvaltningsdomstol får inte omprövas av Skatteverket enligt 7 §.

I författningskommentaren till 8 § (prop. 1993/94:1 s. 108) anges först anledningen till att erinran om res judicata tagits in i paragrafen.

> Eftersom skattemyndigheterna nu får befogenhet och skyldighet att ompröva sina egna beslut om fastighetstaxering görs i paragrafen en erinran om att domstols dom vinner s.k. negativ rättskraft och att omprövning således inte kan ske av en fråga som domstol avgjort.

Av allmänna rättsprinciper liksom av skrivningar i propositionen är det klart att endast domstols dom och inte Skatteverkets beslut medför negativ rättskraft (res judicata).

Frågan om rättskraft vid fastighetstaxeringen behandlas också i författningskommentaren. Där berörs även de vid bedömningen betydelsefulla frågorna om litis pendens (dvs. en fråga är föremål för domstolsprövning men ännu inte färdigbehandlad) och facta superveniens (dvs. nytillkommande omständigheter). Efter att ha framhållit verkan av res judicata anförs bl.a. (s. 108−109)

Litis pendens

> Omprövning skall inte heller ske sedan en fråga efter överklagande har överlämnats till domstol för prövning (litis pendens). Detta är huvudregeln i förvaltningsprocessen och behöver inte sägas särskilt.
>
> Rättskraften gäller endast den rättsföljd det varit frågan om i målet. Bestämmelsen hindrar omprövning av t.ex. en fråga om huruvida en fastighet skall ha lägre taxeringsvärde på grund av höga radonvärden om detta prövats av domstol. Däremot är skattemyndigheten oförhindrad att ompröva frågor som visserligen har samband med den av domstolen prövade men som ändå inte avser samma sak. Domstolens dom kan naturligtvis ändå ha avgörande betydelse för utgången i omprövningsärendet.

Facta superveniens

> Nytillkommande omständigheter (facta superveniens) kan medföra att omprövning får ske. Omständigheten skall inte ha kunnat åberopas i målet utan måste vara ny och inte bara ha blivit känd för parterna efter domen.

Med facta superveniens (nytillkommande omständigheter) avses således omständigheter som faktiskt inträffat efter en dom eller ett beslut. Sådana omständigheter kan aldrig omfattas av domens eller beslutets rättskraft utan kan åberopas vid en ny prövning av samma sakfråga. Däremot prekluderas (utesluts) genom den föregående processen och avgörandet i den alla omständigheter som då existerat och kunnat åberopas.

Ändrad rättstillämpning

Ett undantag från regeln om res judicata har tagits in i 20 kap. 11 § FTL. Enligt denna bestämmelse får Skatteverket ompröva en fråga som avgjorts av domstol om avgörandet avviker från en dom som RR därefter meddelat.

20 kap. 11 § FTL

Trots bestämmelsen i 8 § får en fråga som har avgjorts av länsrätt eller kammarrätt genom beslut som vunnit laga kraft omprövas, om beslutet avviker från rättstillämpningen i ett regeringsrättsavgörande som har meddelats därefter.

Bestämmelsen har enligt förarbetena införts av rättviseskäl (prop. 1994/95:1 s. 74). Där anförs bl.a.

> En fråga som prövats av domstol vinner laga kraft och kan således inte omprövas därefter. I praktiken kan detta --- leda till att en och samma fråga som för en fastighetsägare avgjorts av länsrätt eller kammarrätt för en annan fastighetsägare avgörs av Regeringsrätten och dessutom vid en senare tidpunkt. I detta fall kan de fastighetsägare som tidigare inte fått sin fråga prövad begära omprövning medan länsrättens eller kammarrättens beslut som inte överklagats vunnit laga kraft. Av rättviseskäl bör det även vid fastighetstaxering för dessa fall införas en möjlighet att begära omprövning när avgörandet i länsrätt eller kammarrätt avviker från rättstillämpningen i Regeringsrätten.

5.3.4 Omprövning på begäran av fastighetsägare

Allmänt

I 20 kap. 7 § FTL föreskrivs att Skatteverket är skyldigt att ompröva ett beslut om fastighetstaxering, dvs. både ett grundbeslut och ett tidigare omprövningsbeslut om fastighetsägaren begär det. Undantag från regeln gäller endast om det föreligger res judicata.

Enligt bestämmelsen behöver fastighetsägaren inte ange skälen till att han vill ha taxeringsbeslutet omprövat. Har fastighetsägaren inte något godtagbart rättsligt intresse eller annat rimligt skäl för sin begäran om omprövning, bör hans begäran dock avvisas om han inte åtföljt ett föreläggande att på ett godtagbart sätt komplettera handlingarna.

Form
Tidsfrist

I 20 kap. 9 och 10 §§ FTL lämnas regler för hur och när en fastighetsägares begäran om omprövning ska göras.

20 kap. 9 § FTL

Vill fastighetsägaren begära omprövning av ett beslut, skall han göra detta skriftligt. Begäran skall ha kommit in till Skatteverket före utgången av det femte året efter taxeringsåret.

Om fastighetsägaren gör sannolikt att han inte inom två månader före utgången av den tid som anges i första stycket fått kännedom om ett beslut om fastighetstaxering som är till hans nackdel, får han ändå

begära omprövning. Begäran skall ha kommit in inom två månader från den dag han fick sådan kännedom.

Har fastighetsägaren inom den tid som anges i första eller andra stycket lämnat in skrivelsen med begäran om omprövning till en allmän förvaltningsdomstol, får ärendet ändå prövas. Skrivelsen skall då omedelbart översändas till Skatteverket med uppgift om den dag då handlingen kom in till domstolen.

20 kap. 10 § FTL

Om en begäran om omprövning inte är egenhändigt undertecknad av fastighetsägaren eller hans ombud, får Skatteverket utfärda föreläggande om att undertecknande skall ske med påföljd att omprövning annars inte görs.

Undertecknande

Enligt 9 § ska begäran om omprövning göras skriftligen. Av 10 § framgår att begäran ska vara egenhändigt undertecknad av fastighetsägaren eller hans ombud. Om så inte är fallet kan fastighetsägaren eller ombudet föreläggas att underteckna sin begäran. Har undertecknande ändå inte skett inom i föreläggandet angiven tidsfrist, ska begäran om omprövning avvisas. Begäran per telefax eller e-post kan inte anses egenhändigt undertecknad utan måste skriftligen bekräftas med föreskrivet undertecknande.

5-årsfrist

I 9 § första och andra styckena lämnas vidare regler om de tidsfrister som gäller för fastighetsägarens begäran om omprövning. Enligt huvudregeln i första stycket ska begäran ha kommit in till Skatteverket före utgången av femte året efter taxeringsåret. Har begäran kommit in för sent ska den avvisas. Avvisningsbeslutet kan överklagas.

I prop. 1993/94:1 anförde departementschefen att den femåriga fristen, dvs. den femåriga överklagandefristen efter taxeringsåret, överensstämde med taxeringscykeln för de allmänna fastighetstaxeringarna och att grundbeslut och omprövningsbeslut skulle komma att gälla under den sexåriga löpande perioden mellan två taxeringar. Den löpande taxeringsperioden har därefter kortats ned till tre år i de fall förenklad fastighetstaxering sker. I förarbetena anfördes beträffande den femåriga överklagandefristen att den även borde gälla vid den särskilda fastighetstaxeringen (prop. 1993/94:1 s. 73). Där berördes också omprövningsbeslutens betydelse vid den särskilda fastighetstaxeringen.

En förlängning av den femåriga omprövningstiden bör inte kunna åstadkommas genom att fastighetsägaren begär omprövning av den särskilda fastighetstaxeringen om inte ny taxering verkställts eller när omprövningen avser att Skatteverket inte

tagit upp fastigheten för ny taxering. Ett beslut om ny taxering får dock givetvis omprövas.

Ny ägare

Frågan om vem som har rätt att begära omprövning av och att överklaga ett fastighetstaxeringsbeslut då fastigheten fått en ny ägare under den löpande taxeringsperioden regleras i 24 kap. 1 § FTL och har också berörts i förarbetena.

> **24 kap. 1 § FTL**
>
> Rätt att begära omprövning eller att överklaga som enligt 20–22 kap. gäller för ägare av fastighet, tillkommer den som vid ingången av taxeringsåret är ägare av fastighet liksom den som därefter, dock senast före ingången av femte året efter taxeringsåret, har blivit ägare av fastigheten. ---
>
> En ny ägare har rätt att begära omprövning eller att överklaga endast när ärende avser senaste allmänna eller förenklade fastighetstaxering eller ny taxering avseende taxeringsenheten som därefter skett genom särskild fastighetstaxering.

I fråga om omprövningsfristen då en fastighet bytt ägare anförde departementschefen bl.a. (s. 74).

> Även den nye ägaren bör därför ha möjlighet att begära omprövning under fem år efter utgången av taxeringsåret. Den nye ägaren bör emellertid enligt min mening inte ha omprövningsrätt om det efter detta taxeringsår men före den nye ägarens förvärv har verkställts en allmän fastighetstaxering eller en ny taxering vid särskild fastighetstaxering eftersom den förstnämnda taxeringen då inte har betydelse för honom.

Det framhålls vidare i propositionen att omprövningsbeslut kan fattas efter utgången av femårsperioden och att det inte finns någon tidsgräns inom vilken beslut i anledning av fastighetsägarens begäran om omprövning ska fattas. Att omprövningsbeslut ska behandlas så snabbt som möjligt ligger i sakens natur.

Ventil

I 9 § andra stycket finns en ventil för de fall då fastighetsägaren inte inom två månader före femårsperiodens utgång fått kännedom om ett taxeringsbeslut till hans nackdel. Fastighetsägaren har då möjlighet att komma in med en begäran om omprövning inom två månader från den dag han fick kännedom om beslutet. Med fastighetsägare bör här avses den eller de som var ägare till fastigheten när beslutet fattades.

Beslutmyndighet

I första stycket av 9 § föreskrivs att det är till Skatteverket som en fastighetsägare inom fem år efter taxeringsåret ska ge in sin begäran om omprövning. Enligt tredje stycket ska det förhållande att fastighetsägaren har gett in en begäran om

omprövning inom omprövningsfristen till en förvaltningsdomstol inte hindra att omprövning görs även om begäran överlämnats till beslutsmyndigheten först efter omprövningsperiodens utgång.

5.3.5 Omprövning på initiativ av Skatteverket

Allmänt

Omprövning på initiativ av Skatteverket får enligt 20 kap. 7 § FTL ske om

1. det finns skäl för det (och det inte rör sig om de i 14 § reglerade eftertaxeringsfallen) eller
2. något grundbeslut inte fattats.

Tidsfrister

Omprövningen kan i båda fallen vara till *fastighetsägarens nackdel*. Omprövningsbeslutet i ett sådant ärende måste enligt 20 kap. 13 § meddelas senast *ett år* efter taxeringsåret. Finns det däremot skäl för en omprövning som är till *fastighetsägarens fördel* får omprövningsbeslutet enligt 12 § meddelas senast *fem år* efter taxeringsåret.

Vid omprövning på grund av eftertaxeringsskäl ska omprövningsbeslutet ha meddelats inom *fem år* efter taxeringsåret.

Det finns ett antal ytterligare tidsbestämningar av när omprövning kan ske, främst i samband med följdändringar. Dessa redovisas i det följande.

Omprövning till fördel

Omprövning på initiativ av Skatteverket till fördel för fastighetsägaren regleras i 20 kap. 12 § FTL.

> **20 kap. 12 § FTL**
>
> Omprövar Skatteverket självmant ett beslut om fastighetstaxering, får omprövningsbeslut som är till fastighetsägarens fördel meddelas före utgången av det femte året efter taxeringsåret.
>
> Ett sådant omprövningsbeslut får meddelas även efter utgången av det femte året efter taxeringsåret, om det föranleds av Skatteverkets beslut om fastighetstaxering eller allmän förvaltningsdomstols beslut i mål om fastighetstaxering avseende ett annat taxeringsår eller en annan taxeringsenhet.

Ett beslut till fördel för fastighetsägaren i enlighet med bestämmelserna i 20 kap. 7 § initieras av Skatteverket om det finns skäl för det. Sådana skäl föreligger t.ex. om det i ett fall kommit fram nya omständigheter som ger anledning till omprövning.

Med hänsyn till de olika uppfattningar som kan finnas om en sänkning av ett taxeringsvärde eller en indelning av en fastighet är till fördel eller nackdel för fastighetsägaren bör Skatte-

verket kommunicera med denne och försäkra sig om att han anser att den tilltänkta ändringen är till fördel för honom.

Mindre belopp

I 7 § sista stycket anges att Skatteverket får avstå från att på eget initiativ ompröva ett beslut, om omprövningen skulle avse endast ett mindre belopp.

Rör det sig om omprövning till fördel för fastighetsägaren bör dock det belopp eller den ändring i övrigt som är tilltänkt vara bagatellartad för att Skatteverket ska avstå från omprövning.

Tidsfrist

I 20 kap. 12 § anges huvudregeln för tidsfrist – då det gäller beslut på initiativ av Skatteverket – för omprövning till fastighetsägarens fördel. Den är som angetts ovan fem år efter taxeringsåret. Enligt paragrafens andra stycke får omprövning i form av följdbeslut till ett annat avgörande avseende taxering av fastigheten i fråga meddelas även efter femårsperiodens utgång. Någon yttersta tidsgräns för ett sådant omprövningsbeslut finns inte. Omprövningsbeslutet kan meddelas, även om avgörandet till grund för detta, inte vunnit laga kraft.

Omprövning till nackdel

Omprövning till nackdel för fastighetsägaren kan enligt 20 kap. 7 § FTL förekomma om det finns skäl för det eller om grundbeslut om fastighetstaxering inte fattats. Vidare kan omprövning till nackdel för fastighetsägaren ske genom eftertaxering.

Ej eftertaxeringsskäl

20 kap. 13 § FTL

Ett omprövningsbeslut som är till nackdel för fastighetsägaren får, utom i fall som avses i andra stycket samt 15 och 16 §§, inte meddelas efter utgången av året efter taxeringsåret.

Har fastighetsägaren inte gett in allmän eller förenklad fastighetsdeklaration i rätt tid, får ett omprövningsbeslut som är till hans nackdel meddelas efter utgången av den tid som anges i första stycket. Ett sådant omprövningsbeslut får meddelas inom ett år från den dag deklarationen kom in till Skatteverket, dock senast före utgången av det femte året efter taxeringsåret.

På samma sätt som då omprövning till fastighetsägarens fördel initieras av Skatteverket, ska det för omprövning till fastighetsägarens nackdel normalt krävas att nya omständigheter framkommit som gör att det tidigare beslutet framstår som felaktigt. Det kan t.ex. röra sig om följdändringar till andra taxeringsbeslut.

Tidsfrist

Tidsfristen för omprövningsbeslut till fastighetsägarens nackdel är ett år då det inte rör sig om eftertaxeringsgrunder. Som skäl för den ettåriga perioden hänvisade departementschefen i prop. 1994/95:1 (s. 76) till att en motsvarande period införts

vid inkomsttaxeringen främst med motivet att taxeringsförfarandet borde handläggas av skattemyndigheterna och inte av länsrätterna. Samma motiv gällde för fastighetstaxeringen.

I andra stycket i 13 § har en förlängd tidsfrist för omprövningsbesluten till fastighetsägarens nackdel tagits in för de fall då deklaration inte avlämnats i rätt tid. Omprövningsbesluten får då meddelas inom ett år från den dag då deklarationen kom in, dock senast fem år efter taxeringsåret. Som skäl för denna regel anfördes i prop. 1994/95:1 (s. 76).

> Denna särregel har införts för att undvika att de som inte fullgör sin deklarationsskyldighet i rätt tid behandlas förmånligare än andra och att skattemyndigheternas reella möjligheter att ändra taxeringar till nackdel inskränks.

Eftertaxeringsskäl

Den generella regeln för omprövning på grund av eftertaxeringsskäl finns i 2 kap. 14 § FTL.

> **20 kap. 14 § FTL**
>
> Skatteverket får meddela ett omprövningsbeslut som är till nackdel för fastighetsägaren efter utgången av den tid som anges i 13 § första stycket under de förutsättningar och på det sätt som anges i 15–20 §§ (*eftertaxering).*

Eftertaxeringsreglerna finns i 20 kap. 15–19 §§ FTL. I 15 § anges de egentliga eftertaxeringsgrunderna som avser främst oriktiga och bristfälliga uppgifter. I 16 § regleras bl.a. misstagstaxeringar och i 17 § undantag från eftertaxering vid mindre belopp och oskälighet. 18 och 19 §§ innehåller regler om tidsfrister för omprövning vid eftertaxeringsgrunder.

Före omläggningen av taxeringsförfarandet 1994 fick den, som var berättigad att överklaga, göra det till utgången av femte året efter taxeringsåret, om det förelåg sådana extra ordinära skäl som krävdes för besvär i särskild ordning. Vad gäller fastighetsägarens rätt att anföra besvär i särskild ordning har den i de 1994 införda reglerna ersatts med hans rätt till att begära omprövning till och med det femte året efter taxeringsåret. Även det allmänna (taxeringsintendenten) hade före 1994 rätt att enligt samma regler anföra besvär i särskild ordning. Det kunde bl.a. ske om taxeringen av misstag eller förbiseende blivit felaktig eller om fastigheten åsatts väsentligt annorlunda taxering än som bort ske på grund av felaktigt eller ofullständigt underlag för taxeringen eller om det eljest förelåg sådana omständigheter, som bort föranleda väsentligt annorlunda taxering och särskilda skäl förelåg för prövning. I prop. 1993/94:1 (s. 79) anförde departementschefen bl.a.

Fastighetstaxeringen omfattar ett betydande material och kan således karaktäriseras som massärendehantering. Detta i kombination med den korta arbetsperioden medför att vissa beslut kan bli oriktiga i ett eller annat avseende. Fel kan även uppstå vid t.ex. registreringen av besluten.

De grunder som för närvarande finns för besvär i särskild ordning medför i regel inte några större tillämpningsproblem. ---

De möjligheter som enligt gällande lagstiftning finns att korrigera felaktiga beslut bör enligt min mening vad gäller korrigering till fastighetsägarens nackdel, i huvudsak överföras till eftertaxeringsinstitutet.

Eftertaxeringsgrunder

De grunder som 1994 överfördes från tidigare särskild besvärsrätt för taxeringsintendenten till skäl för omprövning på eftertaxeringsgrund har tagits in i 20 kap. 15 och 16 §§ FTL.

20 kap. 15 § FTL

Eftertaxering får ske om fastighetsägaren

1. i fastighetsdeklaration eller på annat sätt under förfarandet lämnat oriktig uppgift till ledning för taxeringen,
2. lämnat oriktig uppgift i mål om fastighetstaxering eller
3. underlåtit att lämna fastighetsdeklaration, uppgift eller infordrad upplysning trots att han är deklarationsskyldig eller uppgiftspliktig.

Vad som nu sagts gäller om den oriktiga uppgiften eller underlåtenheten medfört att ett beslut om fastighetstaxering blivit felaktigt eller inte fattats.

Orsakssamband

En förutsättning för att eftertaxering ska kunna ske är enligt andra stycket i paragrafen att den oriktiga uppgift som fastighetsägaren lämnat eller den uppgift han utelämnat lett till ett felaktigt taxeringsbeslut. Ett sådant samband föreligger inte om fastighetsägaren lämnat korrekta uppgifter men Skatteverket bedömt dem felaktigt och t.ex. åsatt för låg taxering. Eftertaxering kan då inte ske.

Oriktig och bristfällig uppgift

Det handlande från fastighetsägarens sida som kan medföra eftertaxering anges vid de tre punkterna i paragrafens första stycke.

1. Oriktig uppgift i deklarationen eller under förfarandet
2. Oriktig uppgift i mål om fastighetstaxering
3. Underlåtet uppgiftslämnande

Orsakssambandet mellan den oriktiga eller utelämnade uppgiften och det felaktiga taxeringsbeslutet ska framgå klart. I den mån uppgiftslämnandet är beroende av fastighetsägarens värderingar t.ex. om åkermark är tillfredsställande eller otillfredsställande dränerad kan som regel – då uppgiften inte är uppenbart felaktig – inte utgöra grund för eftertaxering.

Felaktigheten i faktiska uppgifter som arealstorlekar, vilka normalt kunnat mätas utan problem, torde däremot kunna leda till eftertaxering. Det saknar betydelse om en oriktig uppgift lämnats uppsåtligt eller ej. Detsamma gäller för ett utelämnande av en uppgift.

Den oriktiga eller bristfälliga uppgiften kan ha lämnats i deklaration, påpekanden med anledning av taxeringsförslag, i skriftliga eller muntliga uppgifter efter förfrågningar eller vid personliga sammanträffanden under taxeringsförfarandet eller i domstol.

Fastighetsägarens underlåtenhet att lämna uppgifter anges särskilt som eftertaxeringsgrund vid punkt 3 i 15 §. Detsamma torde gälla då oriktig uppgift lämnats.

20 kap. 16 § FTL

Eftertaxering får också ske

1. vid rättelse av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende,
2. när en ändring i ett beslut om fastighetstaxering föranleds av beslut som avses i 12 § andra stycket.

16 § reglerar frågan om rättelse av felräkning, misskrivning eller uppenbart förbiseende som lett till fastighetsägarens fördel. Felaktigheter kan i sådant fall rättas till genom omprövning på eftertaxeringsgrund om felet vid taxeringen uppenbart är beroende av förbiseendet och inte på en felbedömning av beslutsfattaren. Felets storlek saknar betydelse för tillämpningen av paragrafen.

Motsvarande uppenbara fel, som inträffat vid taxeringen och är fastighetsägaren till nackdel, kan rättas genom omprövning på begäran av fastighetsägaren eller enligt 20 kap. 12 § FTL efter Skatteverkets initiativ.

Enligt punkt 2 i 16 § får eftertaxering också ske när en ändring föranleds av beslut som avses i 12 § andra stycket, dvs. ett beslut om fastighetstaxering av Skatteverket eller allmän förvaltningsdomstol angående ett annat taxeringsår eller en annan

taxeringsenhet. Det ska röra sig om ett rent följdbeslut till det senare avgörandet och vara en omedelbar konsekvens av detta.

Belopp

> **20 kap. 17 § FTL**
>
> Eftertaxering enligt 15 § samt 16 § får ske endast om den avser belopp av någon betydelse.
>
> Eftertaxering får inte ske om beslutet med hänsyn till omständigheterna skulle framstå som uppenbart oskäligt eller om Skatteverket tidigare fattat beslut om eftertaxering i samma fråga.

I paragrafen anges två fall då omprövning inte bör göras även om eftertaxeringsgrunder föreligger. Det ena anknyter till eftertaxeringens beloppsmässiga storlek och den andra till eftertaxeringens skälighet.

Eftertaxering ska endast ske om den avser belopp av någon storlek. Då bestämmelsen infördes 1994 hänvisades till motsvarande bestämmelse för inkomsttaxeringen och de belopp som kunde vara aktuella för denna. I prop. 1993/94:1 (s. 80) anfördes bl.a.

> Vid bedömningen av om eftertaxering avser ett belopp av någon betydelse bör förändringen av taxeringsvärdet ställas i relation till de ekonomiska konsekvenser det får i andra sammanhang. Den ambitionsnivå som valts för inkomst- och förmögenhetstaxeringen bör analogt kunna användas även för fastighetstaxeringen enligt min mening.

I propositionen framhålls vidare (s. 111) att det inte är höjningen som är avgörande i sig utan de konsekvenser särskilt i fråga om beskattningen som den medför. Det är det sammanlagda beloppet av flera eftertaxeringsgrunder som ska vägas in liksom det förhållande att den åsatta taxeringen har ekonomisk betydelse för flera år. I propositionen angavs bl.a. att den årliga skattekonsekvens, som mot bakgrund av hur motsvarande belopp beräknats vid inkomsttaxering, kunde bedömas som en gräns för eftertaxering vid inkomsttaxeringen var 2 000 kr. Beloppet var beräknat för förhållandena 1994 och bör 2007 anses vara 5 000 kr.

Uppenbart oskäligt

Andra stycket i 17 § innehåller ett förbud mot ett beslut om eftertaxering om det med hänsyn till omständigheterna skulle framstå som uppenbart oskäligt. Bestämmelsen är en ventil för mycket speciella fall och ska tillämpas restriktigt. Det kan gälla en uppgift som varit svår att beräkna och ta fram och som vid tidigare taxeringar blivit godtagen. Någon gång kan också

en fastighetsägares sjukdom göra att en eftertaxering framstår som oskälig.

Enligt 20 kap. 14 § FTL får som anförts omprövningsbeslut till nackdel för fastighetsägaren meddelas efter den i 13 § angivna ettårsperioden om det föreligger förutsättningar för eftertaxering. Senaste tidpunkt för sådana beslut anges i 18 §.

Tidsfrist

20 kap. 18 § FTL

Skatteverkets beslut om eftertaxering skall meddelas före utgången femte året efter taxeringsåret om inte annat följer av 19 och 20 §.

I paragrafen anges den senaste tidpunkt som omprövning på eftertaxeringskäl (eftertaxering) får ske. Denna är utgången av femte året efter taxeringsåret om det inte föreligger sådana undantagsfall som sägs i 19 och 20 §§.

Undantag avseende tidsgränsen

20 kap. 19 § FTL

Beslut om eftertaxering enligt 16 § 2 får meddelas även efter den tid som anges i 18 § men senast sex månader efter det beslut som föranleder ändringen.

Beslut om eftertaxering på grund av oriktig uppgift i omprövningsärende eller mål om fastighetstaxering får meddelas efter den tid som anges i 18 § men senast inom ett år från utgången av den månad då Skatteverkets eller domstolens beslut i ärendet eller målet vunnit laga kraft.

19 § innehåller två undantag från regeln om senaste tidpunkt för beslut om eftertaxering, dvs. utgången av femte året efter taxeringsåret.

Enligt första stycket förlängs den tidsperiod under vilken eftertaxeringsbeslut får fattas som följdbeslut till Skatteverkets och domstols avgöranden till att vara sex månader efter sådant avgörande.

Har oriktig uppgift lämnats i ett omprövningsärende eller ett fastighetstaxeringsmål hos domstol får enligt andra stycket i 19 § eftertaxering ske inom ett år från den månad Skatteverket eller domstolens beslut vunnit laga kraft.

5.3.6 Omprövning efter överklagande – obligatorisk omprövning

Allmänt

Ett av de främsta syftena med de ändringar som gjordes inför 1994 års taxering av förfarandet och organisationen för fastighetstaxeringen var att få en så stor andel av fastighetstaxeringsärendena avgjorda utan domstolsprövning.

En väsentlig nyhet för att nå detta mål var införandet av obligatorisk omprövning av fastighetsägarnas överklaganden.

Definition

Med obligatorisk omprövning vid fastighetstaxeringen avses den omprövning som Skatteverket enligt 21 kap. FTL ska göra då fastighetsägare överklagar verkets taxeringsbeslut. Det gäller överklagande av såväl grundbeslut och omprövningsbeslut som beslut om taxeringsåtgärder.

Förfarandet med obligatorisk omprövning regleras i 21 kap. FTL. Huvudbestämmelsen om obligatorisk omprövning finns i kapitlets femte paragraf där det slås fast att Skatteverket ska ompröva det överklagade beslutet. Bestämmelsen svarar mot den i 27 § FL föreskrivna skyldigheten att ompröva beslut som överklagas.

Förfarandet

Överklagandet ska göras hos länsrätten inom den domkrets där den aktuella taxeringsenheten ligger och ges in till Skatteverket före utgången av femte året efter taxeringsåret (jfr 21 kap. 1 och 3 §§). Om beslutet meddelats efter den 30 juni femte året efter taxeringsåret förlängs överklagandefristen (jfr 3 §). Har överklagandet getts in till länsrätt eller annan allmän förvaltningsdomstol i stället för till Skatteverket ska det sändas över till Skatteverket (jfr 4 §). Fastighetsägarens överklagande ska vara skriftligt och han får överklaga även om Skatteverkets fastighetstaxeringsbeslut inte gått honom emot (jfr 3 §).

Rättidsprövning, avvisning

Senaste tidpunkt då fastighetsägare kan överklaga Skatteverkets grundbeslut och omprövningsbeslut är enligt huvudregeln fem år efter taxeringsåret. Reglerna finns i 21 kap. 3 § FTL.

> **21 kap. 3 § första stycket FTL**
>
> Fastighetsägares överklagande skall vara skriftligt och ha kommit in före utgången av femte året efter taxeringsåret. Om beslut om fastighetstaxering har meddelats efter den 30 juni femte året efter det taxeringsår som beslutet avser och fastighetsägaren har fått del av beslutet efter utgången av oktober samma år, får överklagandet dock komma in inom två månader från den dag han fick del av beslutet.

Skatteverkets handläggning av ett inkommet överklagande inleds med en prövning av om överklagandet kommit in till Skatteverket i rätt tid.

> **21 kap. 4 § FTL**
>
> Skatteverket skall pröva om överklagandet har kommit in i rätt tid. Har överklagandet kommit in för sent, skall verket avvisa det, om inte annat följer av andra eller tredje stycket.

> Överklagandet skall inte avvisas, om förseningen beror på att Skatteverket har lämnat fastighetsägaren en felaktig underrättelse om hur man överklagar.
>
> Överklagandet skall inte heller avvisas, om det inom överklagandetiden kommit in till en allmän förvaltningsdomstol. Överklagandet skall då omedelbart översändas till Skatteverket med uppgift om den dag då handlingen kom in till domstolen.

Har överklagandet inkommit för sent ska Skatteverket med vissa undantag avvisa det. Överklagandet ska inte avvisas, om förseningen beror på att Skatteverket har lämnat fastighetsägare en felaktig underrättelse om hur man överklagar. Överklagandet ska inte heller avvisas, om det inom överklagandetiden kommit in till en allmän förvaltningsdomstol. Överklagandet ska då omedelbart översändas till Skatteverket med uppgift om den dag då handlingen kom in till domstolen.

Det är enbart för sent inkomna överklaganden som kan avvisas av Skatteverket. Bristande sakprövningsförutsättningar, res judicata eller litis pendens utgör inte grund för avvisning. Ett avvisningsbeslut kan överklagas av fastighetsägaren, se vidare avsnitt 6.

Om ärendet inte avvisas såsom för sent inkommit ska Skatteverket snarast ompröva beslutet, om inte hinder mot omprövning föreligger.

Omprövningen

> **21 kap. 5 § FTL**
>
> Skatteverket skall snarast ompröva det överklagade beslutet. Detta gäller dock inte om överklagandet skall avvisas enligt 4 § eller om en omprövning strider mot 20 kap. 8 §.
>
> Ett överklagande förfaller, om Skatteverket ändrar beslutet så som fastighetsägaren begär.
>
> Om verket ändrar beslutet på annat sätt än fastighetsägaren begär, skall överklagandet anses omfatta det nya beslutet. Finns det skäl för det, får Skatteverket lämna fastighetsägaren tillfälle att återkalla överklagandet.

I fråga om vem inom Skatteverket som ska ompröva beslutet gäller enligt bestämmelserna i 20 kap. 3 §, dvs. att skattenämnd ska pröva tvistiga frågor där ny bevisning åberopas. Att omprövning ska ske snarast får inte medföra att Skatteverket underlåter att företa den utredning som behövs för att få ett gott beslutsunderlag.

I paragrafens andra stycke slås det fast att om Skatteverket ändrar sitt beslut i enlighet med en fastighetsägares begäran förfaller hans överklagande. Bestämmelsen motsvarar 28 § FL.

Tredje stycket, som också motsvarar 28 § FL, anger att för det fall Skatteverket genom omprövningsbeslutet ändrar sitt tidigare beslut anses överklagandet avse omprövningsbeslutet.

I tredje stycket anges att Skatteverket kan ge fastighetsägaren tillfälle att återkalla sitt överklagande, om det finns skäl för det. Det kan gälla fall då fastighetsägaren i omprövningsbeslutet fått en utförlig motivering eller i det närmaste fått bifall till sitt yrkande.

Överlämnande till LR

Då ärendet är färdigbehandlat och omprövningsbeslut fattat ska enligt 20 kap. 6 § FTL överklagandet och samtliga handlingar som rör det omtvistade fastighetstaxeringsärendet, dvs. Skatteverkets akt med dokumenten avseende grundbeslut och omprövningen, överlämnas till LR.

> **20 kap. 6 § FTL**
>
> Om överklagandet inte avvisas enligt 4 § eller förfaller enligt 5 §, skall Skatteverket överlämna överklagandet, sitt omprövningsbeslut och övriga handlingar i ärendet till länsrätten. Om det finns särskilda skäl får överklagandet överlämnas till länsrätten utan föregående omprövning.

Överklagandet och omprövningsakten ska överlämnas till LR för vidare handläggning om överklagandet enligt 4 § inte avvisats som för sent inkommet eller, enligt 5 §, förfallit då fastighetsägarens yrkande i överklagandet bifallits.

Enligt andra meningen i paragrafen får ett överklagande som har kommit in i rätt tid i vissa fall överlämnas till länsrätten utan föregående omprövning. Det ska finnas särskilda skäl för ett sådan överlämnande, t.ex. när Skatteverket inte har lyckats komplettera överklagandet (fullmakt eller underskrift saknas eller inget yrkande kan utläsas) så att omprövning kan ske.

5.3.7 Skattenämndens medverkan vid omprövning

I FTL finns särskilda föreskrifter om skattenämnds medverkan i omprövningsärenden.

> **20 kap. 3 § FTL**
>
> Taxeringsärende avgörs i skattenämnd, om ärendet
>
> 1. avser omprövning av en tvistig fråga och nämnden inte tidigare prövat de omständigheter och bevis fastighetsägarna åberopar,
> 2. ---
> 3. av någon annan särskild anledning bör prövas i nämnden.

Skatteverkets omprövning av en fastighetstaxering görs enligt punkt 1 i bestämmelsen, om ärendet avser en tvistig fråga. En

fråga i ett omprövningsärende anses vara tvistig och ska prövas av skattenämnden i samtliga fall då fastighetsägarens yrkande inte enligt handläggande tjänstemannens bedömning ska bifallas. Även yrkanden som framstår som ”lönlösa” ska lämnas till nämnden för prövning av skattenämnden. Under förutsättning att det inte, som sägs vid punkt 3, föreligger någon särskild anledning för att ärendet bör prövas av nämnden kan således Skatteverkets tjänsteman fatta omprövningsbeslutet själv endast under förutsättning att frågan i omprövningsärendet inte är tvistig (dvs. när fastighetsägarens yrkande ska bifallas).

Som exempel på fall, där som sägs i punkt 3 i 20 kap. 3 §, särskild anledning för prövning i skattenämnden kan föreligga kan nämnas frågor, som i och för sig inte är så kvalificerade att de av det skälet kräver skattenämndens medverkan men som har betydelse för ett mycket stort antal andra taxeringsbeslut, s.k. pilotärenden.

5.4 Beslut om taxeringsåtgärder

20 kap. 20 § FTL

Skatteverket skall snarast efter det att en domstol meddelat beslut i ett mål om fastighetstaxering vidta de taxeringsåtgärder som föranleds av domstolens beslut.

De ärenden, som avser beslut om taxeringsåtgärder, hanteras efter samma principer och på samma sätt i fråga om utredning, övervägande, beslutsfattande och överklagande, som gäller för ärendena avseende grundbeslut och omprövningsärendena.

Definition

Med beslut om taxeringsåtgärder vid fastighetstaxeringen avses sådana åtgärder, som följer av ett visst ställningstagande i sak, gjort i ett avgörande av en domstol.

Allmänt

Bestämmelsen infördes 1994 samtidigt med övergången från beloppsprocess till sakprocess. Ett av syftena med införandet av en sakprocess var att domstolarna inte skulle behöva gå igenom beslutet om fastighetstaxering i alla dess delar och beräkna värden för värderingsenheter, delvärden och taxeringsvärdet. Taxeringsarbetet skulle förskjutas mot första instans.

Ett beslut om taxeringsåtgärder kommer i fråga endast i de fall domstol ändrat ett taxeringsbeslut. Domstolen ska inte räkna ut det nya taxeringsvärde m.m. som kan bli följden av att det överklagade beslutet ändras utan endast besluta i den fråga som är föremål för prövning. Skatteverket ska därefter besluta

om de taxeringsåtgärder som blir följden av ställningstagandet i sak.

I prop. 1993/94:1 lades fast att beslut om taxeringsåtgärder även bör omfatta de bedömningar som följer av domen. I propositionen anfördes bl.a. (s. 99−100).

> Det kan av bestämmelserna om fastighetstaxering framgå att det till följd av en domstols dom bör vidtas nya bedömningar av andra frågor som inte varit föremål för domstolens prövning. En domstols avgörande i sak av en fråga kan vid fastighetstaxering medföra att hela taxeringen eller delar av taxeringen måste göras om.
>
> I beslutet om taxeringsåtgärder är Skatteverket bunden av domen i sakfrågan. I övrigt kan beslutet om taxeringsåtgärder innefatta tämligen omfattande överväganden t.ex. när domstolens beslut innebär att en ändrad indelning av byggnadstyp för en viss byggnad ska medföra att en annan värderingsmodell ska tillämpas. I dessa fall måste normalt utredningen kompletteras och helt nya uppgifter läggas till grund för taxeringen.

6 Övriga beslut m.m.

6.1 Allmänt

Arbetet med fastighetstaxeringen sker kontinuerligt över året. I arbetet ingår beslut och åtgärder som avser registerhanteringen, förberedelsearbete inför taxeringarna samt handläggning vid själva taxeringsarbetet inför taxeringsbesluten.

Arbetet med en allmän, förenklad eller särskild fastighetstaxering påbörjas under året före taxeringsåret med kontroll och komplettering av uppgifterna i FTR om de fastigheter som ska taxeras och med det utskick av deklarationer och taxeringsförslag som då också sker. Under den påföljande handläggningen vidtas åtgärder och fattas beslut av skilda slag. Det rör sig då om beslut under taxeringen fram till det slutliga beslut genom vilket myndigheten skiljer sig från ärendet.

Beslutsfattandet vid arbetet med fastighetstaxeringen sker således

Beslut under handläggningen

– dels under handläggningen hos Skatteverket av taxeringsärendena,

Slutliga beslut

– dels då Skatteverket skiljer sig från ett taxeringsärende genom ett slutligt beslut.

Både beslut under handläggen och slutliga beslut kan

– innefatta *myndighetsutövning*

– utgöra ett *administrativt beslut*

Med beslut som innefattar myndighetsutövning avses beslut om en enskilds skyldigheter, förpliktelser och rättigheter. Administrativa beslut är sådana beslut som ingår i arbetets gång och har administrativ karaktär.

Beslut under handläggningen som innefattar myndighetsutövning, t.ex. om jävsfrågor, behandlas nedan under 6.2.1.

Administrativa beslut under handläggningen, t.ex. arkivering tas upp vid 6.2.2.

De slutliga besluten är – utöver taxeringsbesluten – i huvudsak beslut om avvisning, avskrivning samt överlämnande till annan myndighet. Dessa beslut redovisas vid 6.3.1−6.3.3.

De processuella frågor som uppkommer vid besluten under handläggningen hör till en del samman med de regler som finns i 21 § FL och 20 kap. 5 a § FTL om underrättelse om beslut som avser myndighetsutövning respektive om fastighetstaxeringsbeslut. Fastighetsägaren ska då underrättas om hur han kan överklaga beslutet. Enligt 21 § FL behöver han dock ej underrättas, om det är uppenbart obehövligt. Därför ska vid beslutsfattandet slås fast om beslutet är

- överklagbart och
- ordningen för överklagandet

Med ordningen för överklagande avses inte endast instansordningen utan också tiden och sättet för överklagande (se Hellners-Malmqvist: Förvaltningslagen med kommentarer s. 346 och Rätt handlagt s. 130).

Med ordningen för överklagande avses således

- var ett överklagande ska ske (forum)
- när ett överklagande senast ska ges in (överklagandefrist)
- hur överklagandet ska göras – separat (särskilt) eller i samband med överklagande av avgörandet i sakfrågan.

I de följande avsnitten redovisas för de olika slagen av beslut dels om de är överklagbara, dels ordningen för hur överklagandet ska gå till (när, var och hur).

6.2 Beslut under handläggningen

6.2.1 Beslut som innefattar myndighetsutövning

Innan det slutliga beslutet fattas i ett fastighetstaxeringsärende, kan det under handläggningen av ärendet bli aktuellt att fatta olika slag av beslut som inte har administrativ karaktär. Det kan gälla avvisnings-, avslags- och bifallsbeslut i fråga om olika bevismedel som fastighetsägaren vill använda, t.ex. sakkunnigutlåtanden, besiktning och vittnen. Andra beslut kan avse t.ex. vitesförelägganden, förseningsavgifter och muntliga förhandlingar.

Beslut under handläggningen av ett fastighetstaxeringsärende kan vidare avse andra frågor än dem som regleras i fastighets-

taxeringslagstiftningen. En sådan typ av ärenden avser beslut om *sekretess*.

En annan ärendetyp som kan tänkas förekomma under handläggningen är beslut om ersättning enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i mål och ärenden om skatt m.m., den s.k *ersättningslagen.* Beslut om sådan ersättning torde dock normalt förekomma i samband med att taxeringsärendet slutligen avgörs.

6.2.1.1 Överklagbarhet

Huvudregel

Ett beslut under handläggningen som innefattar myndighetsutövning kan överklagas enligt huvudregeln i FL. En förutsättning för att beslutet ska vara överklagbart är att det *gått* den enskilde *emot*.

> **22 § FL**
>
> Ett beslut får överklagas av den som beslutet angår, om det har gått honom emot och beslutet kan överklagas.

Undantag

Har ett beslut under handläggningen *inte gått* fastighetsägaren *emot* är det inte överklagbart.

För att avgöra om ett beslut gått fastighetsägaren emot får en bedömning göras i varje enskilt fall. Ett bifall till en ansökan om anstånd finns det inte något rimligt skäl att överklaga och det får inte heller överklagas. I rättsfallet RÅ 1996 ref. 3 uttalades att det i avsaknad av särskilda författningsbestämmelser föreligger rätt att överklaga beslut under handläggningen endast i de fall beslutet har mera påtagliga rättsverkningar mot parter eller annan.

I övrigt kan beslut som fattas under handläggningen överklagas, om det innefattar myndighetsutövning och överklaganderätten inte eliminerats genom särskild föreskrift. Sådana undantagsregler finns i FTL och gäller för beslut om vitesföreläggande och i praktiken för tvångsbesiktning.

För beslut om *vitesföreläggande* vilket innefattar myndighetsutövning och går fastighetsägaren emot gäller ett i 21 kap. 2 § FTL inskrivet förbud mot överklagande.

> **21 kap. 2 § FTL**
>
> Ett beslut om vite får inte överklagas.

Ett annat beslut, som innefattar myndighetsutövning och som trots det inte kan överklagas, är beslut om *tvångsbesiktning* enligt 18 kap. 29 § FTL. Tvångsbesiktning har likheter med

andra kontrollåtgärder i taxeringssystemet som taxeringsrevision och bevissäkring. Mot Skatteverkets beslut om revision får talan inte föras. Beslut om bevissäkring i form av eftersökning i privatutrymme fattas av länsrätten och får inte överklagas. Skatteverket har då det gäller tvångsbesiktning att under handläggningen lämna in en begäran om sådan besiktning till länsrätten inom den domkrets, där fastigheten är belägen. Begäran är ett led i handläggningen och kan inte överklagas. Enligt 18 kap. 30 § FTL ska länsrätten besluta om besiktning. Länsrättens beslut om tvångsbesiktning får enligt 22 kap. 2 § inte överklagas.

6.2.1.2 Ordningen för överklagande

För ett överklagbart beslut ska i underrättelsen anges hur, när och var överklagandet ska göras.

Forum

Samtliga typer av beslut under handläggningen i taxeringsärenden, som innefattar myndighetsutövning, överklagas till samma domstol som den där ett överklagande av avgörandet i sakfrågan i det aktuella taxeringsärendet ska ske. Det innebär enligt 21 kap. 1 § FTL den länsrätt inom vars domkrets den taxeringsenhet som överklagandet avser är belägen. Ett undantag från denna regel är överklagande av sekretessbeslut som sker hos kammarrätt.

Överklagandefrist

Överklagandefristen för beslut som innefattar myndighetsutövning är enligt 22 § FL tre veckor. Den tidsfrist som gäller för att överklaga ett sådant beslut under handläggningen är emellertid beroende av om beslutet kan överklagas särskilt (separat) från ett överklagande av beslutet i sakfrågan i det aktuella taxeringsärendet eller om överklagande av beslutet under handläggningen ska göras i samband (samtidigt) med ett överklagande av avgörandet av sakfrågan i ärendet. Om överklagandet av beslutet ska ske samtidigt som ett överklagande av sakfrågan, måste samma tidsfrist gälla för såväl beslutet under handläggningen som beslutet i sakfrågan.

Kan överklagandet av beslutet under handläggningen ske separat, är överklagandefristen enligt 22 § FL tre veckor, om inte annat föreskrivits.

Huvudregel beträffande överklagandefristen

Då det gäller överklagande av beslut under handläggningen beror *överklagandefristens längd,* som tidigare anförts, på om överklagandet sker samtidigt med överklagandet av beslutet i sakfrågan eller om överklagandet görs separat. Som framgår

nedan är huvudprincipen i förvaltningsrätten att beslut under handläggningen i regel inte är möjliga att överklaga annat än i samband (samtidigt) med det slutliga avgörandet. Denna tillämpning gäller fullt ut vid fastighetstaxeringen. För besluten under handläggningen är den gällande huvudregeln således att överklagandefristen är densamma som för det slutliga avgörandet i sakfrågan i taxeringsärendet, dvs. fem år efter taxeringsåret.

För överklagande av beslut om att *avvisa ombud/biträde* finns en särskild regel i 9 § FL. Beslut om avvisning kan enligt bestämmelsen fattas om ombudet/biträdet visat oskicklighet eller oförstånd eller är olämplig på annat sätt. I fråga om ordningen för överklagande av avvisningen gäller följande.

> **9 § tredje stycket FL**
>
> En myndighets beslut att avvisa ett ombud eller biträde får överklagas särskilt och då i samma ordning som det beslut varigenom myndigheten avgör ärendet.

Överklagande av ett beslut om att avvisa ett ombud sker i samma ordning som överklagande av beslutet i det aktuella fastighetstaxeringsärendet, då det gäller forum och överklagandefrist. Men till skillnad mot huvudparten av besluten under handläggningen kan överklagandet av avvisningen av ett ombud eller ett biträde göras separat utan beaktande av vad som sker vid handläggningen av ärendet i övrigt och utan samband med ett eventuellt överklagande av ett taxeringsbeslut. Överklagandefristen för ett beslut att avvisa ett ombud eller biträde är dock densamma som gäller för överklagandet av sakfrågan i taxeringsärendet.

Undantag beträffande överklagandefristen

För överklagande av myndighets beslut om *sekretess* gäller enligt 15 kap. 7 § sekretesslagen (1980:100) att enskild, vars ansökan att få ta del av handling har avslagits, kan överklaga beslutet. Överklagandet får ske särskilt från överklagande av avgörandet av taxeringsärendet. Överklagandet ska ske hos kammarrätt. Överklagandefristen är tre veckor; se vidare Skatteförvaltningens bok Offentligt och hemligt (RSV 148). Även för beslut enligt *ersättningslagen,* beslut om *inhibition* och *interimistiska beslut* vilka samtliga kan överklagas separat är överklagandefristen tre veckor.

Separat eller samtidigt överklagande

Huvudregel: Samtidigt överklagande

Beslut under handläggningen av ett ärende hos en myndighet är i regel inte möjliga att överklaga annat än *i samband med det slutliga avgörandet*. Denna princip har slagits fast av Regeringsrätten. Motivet för denna förvaltningsrättsliga praxis är bl.a. intresset av att ärenden inte förhalas genom överklagande av olika beslut på beredningsstadiet, dvs. under handläggningen (jfr RÅ 1996 ref. 3). För förvaltningsprocessen har denna huvudregel för överklagande av beslut under handläggningen lagts fast i 34 § FPL.

RÅ 1996 ref. 3

Den tillämpning som återges i rättsfallet sker fullt ut i fråga om beslut under handläggningen som gäller fastighetstaxeringen. För ärenden om *förseningsavgift* har denna praxis kodifierats i FTL.

> **18 kap. 46 § första stycket FTL**
>
> Bestämmelserna i denna lag om omprövning och överklagande av beslut om fastighetstaxering gäller i tillämpliga delar för beslut om förseningsavgift.

Samma sätt för att överklaga ett beslut under handläggningen om *jäv* finns föreskrivet i 12 § FL.

> **12 § sista stycket FL**
>
> Ett beslut i en jävsfråga får överklagas endast i samband med överklagande av det beslut varigenom myndigheten avgör ärendet.

I 11 § ersättningslagen föreskrivs vidare att ersättningsbeslut, som meddelas i samband med avgörandet i det ärende som kostnaderna hänför sig till, får överklagas inom den tid som gäller för överklagande av avgörandet i ärendet.

Enligt gällande rättstillämpning får således beslut under handläggningen, som innefattar myndighetsutövning och som regleras i fastighetstaxeringslagstiftningen, inte överklagas särskilt utan endast i samband med överklagande av avgörandet i sakfrågan. Beslut av detta slag är t.ex. avslag på en begäran om personlig inställelse eller muntlig förhandling.

Undantag: Separat överklagande

Under handläggningen kan det dock som tidigare nämnts förekomma att beslut fattas i frågor som regleras genom annan lagstiftning än FTL. Tidigare har interimistiska beslut, inhibitionsbeslut, beslut beträffande sekretess och beslut enligt den s.k. ersättningslagen nämnts.

Interimistiska beslut som ska gälla omedelbart och beslut om inhibition innebärande att ett överklagat beslut tills vidare inte ska gälla torde endast undantagsvis vara aktuella i Skatteverkets arbete med fastighetstaxeringen.

Regler om inhibition i förvaltningsärenden finns i 29 § FL.

> **29 § FL**
>
> En myndighet som skall pröva ett överklagande får bestämma att det överklagade beslutet tills vidare inte skall gälla.

Överklagande kan för de fyra ärendetyperna – interimistiska beslut, inhibition, sekretess- och ersättningsärenden − ske särskilt och alltså separat från överklagande av det slutliga beslutet om fastighetstaxeringen. Detsamma gäller som redovisats ovan för överklagande av avvisning av ombud eller biträde.

6.2.2 Administrativa beslut

Arbetsåtgärder m.m.

Det stora flertalet åtgärder och beslut under handläggningen avser inte myndighetsutövning utan utgör i stället led i arbetsgången och den administrativa verksamheten hos myndigheten. De beslut under handläggningen, som inte innefattar myndighetsutövning, får inte överklagas. Bland sådana åtgärder och beslut kan nämnas

- postöppning
- diarieföring
- fördelning av ärenden på olika skattekontor och tjänstemän
- föredragning
- upprättande av promemorior och minnesanteckningar
- expediering
- arkivering.

Bland andra hithörande beslut kan nämnas handläggande tjänstemannens bedömning och beslut om huruvida han eller skattenämnden ska fatta taxeringsbeslutet i ett fastighetstaxeringsärende. Tjänstemannens avgörande av denna fråga är således inte överklagbart.

6.3 Slutliga beslut

I allmänhet innebär det slutliga beslutet i ett fastighetstaxeringsärende hos Skatteverket att själva sakfrågan avgörs,

dvs. taxeringen av fastigheten eller del av den, som t.ex. bestämningen av en riktvärdegrundande värdefaktor. Det sker enligt 20 kap. 1 § FTL genom beslut om fastighetstaxering. Men ett slutligt beslut i ett fastighetstaxeringsärende hos Skatteverket kan också innebära att verket skiljer sig från ärendet eller en del av ärendet utan att någon prövning av sakfrågan skett genom att ärendet avvisas, avskrivs eller överlämnas till annan myndighet.

Taxeringsbeslut

De slutliga besluten om fastighetstaxering, taxeringsbesluten, genom vilka Skatteverket skiljer sig från ärendena om fastighetstaxering, har beskrivits i avsnitt 5. De är enligt 20 kap. 1 § FTL

- grundbesluten
- omprövningsbesluten
- besluten om taxeringsåtgärder

Hit kan också räknas de i 20 kap. 6 § FTL reglerade s.k. fördelningsbesluten samt besluten om särskilt uppskattningsvärde enligt lagen (1971:171) om särskilt uppskattningsvärde på fastighet.

Överklagbarhet

Skatteverkets taxeringsbeslut är alltid *överklagbara* utom vad avser beslut om särskilt uppskattningsvärde. Till grund för överklagbarheten ligger regler i såväl FL som FTL. Av 3 § FL framgår att i den mån från FL avvikande överklaganderegler lämnats i annan lag eller en förordning ska de gälla. Då det gäller de slutliga besluten genom vilka en myndighet skiljer sig från ett ärende gäller huvudprincipen i 22 § FL att endast beslut som går den enskilde emot är överklagbara. Från denna princip gäller med tillämpning av 3 § FL ett betydelsefullt undantag vid fastighetstaxeringen. Enligt 21 kap. 3 § FTL får nämligen Skatteverkets beslut om fastighetstaxering, dvs. de i 20 kap. 1 § angivna slagen av beslut, överklagas, oavsett om beslutet gått fastighetsägaren emot eller ej.

> **21 kap. 3 § andra stycket FTL**
>
> Fastighetsägare får överklaga ett beslut om fastighetstaxering även om det inte gått honom emot.

Forum

Överklagande av Skatteverkets taxeringsbeslut ska enligt 21 kap. 1 § FTL göras hos den länsrätt inom vars domkrets den taxeringsenhet som överklagandet avser är belägen (*forum*).

Överklagandefrist

Överklagandefristen för en fastighetsägares överklagande av ett taxeringsbeslut regleras i 21 kap. 3 § FTL.

> **21 kap. 3 § första stycket FTL**
>
> Fastighetsägares överklagande skall vara skriftligt och ha kommit in före utgången av det femte året efter taxeringsåret. Om beslutet om fastighetstaxering har meddelats efter den 30 juni femte året efter det taxeringsår som beslutet avser och fastighetsägaren har fått del av beslutet efter utgången av oktober samma år, får överklagandet dock komma in inom två månader från den dag då han fick del av beslutet.

Enligt huvudregeln är således fastighetsägarens frist för att överklaga Skatteverkets taxeringsbeslut fem år efter taxeringsåret. Som framgår av bestämmelsen kan överklagandefristen förlängas med två månader, om beslutet fattats och underrättelse om beslutet erhållits sent under överklagandefristen.

6.3.1 Avvisningsbeslut

Den oftast förekommande formen av slutligt beslut som inte avser sakfrågan i ett ärende är avvisning. Avvisningen innebär att den tvistiga frågan inte tas upp till prövning. Avvisningsbeslut kan t.ex. fattas då den som överklagar ett ärende inte är saklegitimerad eller då ett överklagande har kommit in efter överklagandetidens utgång.

Avvisning kan vidare göras t.ex. vid uteblivet undertecknande under förutsättning att Skatteverket i föreläggandet angett att avvisning kommer att ske om den ingivna begäran inte undertecknas.

Ett annat skäl för avvisning kan vara att ett föreläggande av Skatteverket till uppgivet ombud att inkomma med fullmakt inte följts. En kopia av avvisningsbeslutet bör därvid tillställas fastighetsägaren för kännedom. Om avvisningen aktualiseras mycket sent under den femåriga omprövnings- och överklagandeperioden bör fastighetsägaren beredas tillfälle att inkomma med fullmakt.

Huvudregler

Det finns inte i FTL någon generell reglering för överklagbarheten och ordningen för överklagandet då det gäller slutliga avvisningsbeslut och andra formella slutliga beslut, t.ex. beslut om avskrivning. De regler som lämnas i FL om överklagbarheten och ordningen för överklagandet ska därför gälla om inte särskilda undantagsregler lämnats i FTL eller om det föranleds av rättspraxis.

Överklagbarhet

Forum

Som tidigare beskrivits kan ett beslut överklagas om det gått en enskild emot (22 § FL). Undantagsregeln i 21 kap. 3 § FTL gäller bara taxeringsbesluten. De slutliga besluten överklagas enligt 22 a § hos allmän förvaltningsdomstol; vid fastighetstaxeringen enligt 21 kap. 1 § FTL är detta länsrätten. I underrättelse om beslutet ska, om det inte är uppenbart obehövligt, anges hur fastighetsägaren kan överklaga det eller få det omprövat (se 21 § FL och 20 kap. 5 a § FTL).

Överklagandefrist

Överklagandet ska enligt 23 § FL ha kommit in inom tre veckor från den dag då klaganden fick del av beslutet. Överklagandet av det slutliga beslutet inges givetvis separat.

För avvisningsbesluten och andra formella slutliga beslut vid fastighetstaxeringen finns särskilda föreskrifter endast i 21 kap. 1 och 4 §§ FTL. De avser överklagande av avvisning av *begäran om omprövning* respektive på grund av för sent ingivet överklagande.

> **21 kap. 1 § andra stycket FTL**
>
> Fastighetsägaren får överklaga beslut att avvisa en begäran om omprövning av beslut om fastighetstaxering.

Skäl för ett avvisningsbeslut avseende *begäran om omprövning* kan ha varit att fastighetsägaren ansetts inte ha något rättsligt intresse av att få beslutet om fastighetstaxering omprövat och att han inte efterkommit en anmodan eller ett föreläggande från Skatteverket att komplettera sin begäran. Fastighetsägaren kan t.ex. ha yrkat att han vill ha en rättsligt betydelselös ändring av Skatteverkets motivering/formulering av beslutet.

Ett annat skäl till att avvisa en omprövningsbegäran är att fastighetsägaren inte efterkommit ett föreläggande om att personligen eller genom ombud underteckna en ingiven begäran om omprövning. En regel om detta finns i 20 kap. 10 § FTL.

> **20 kap. 10 § FTL**
>
> Om en begäran om omprövning inte är egenhändigt undertecknad av fastighetsägaren eller hans ombud, får Skatteverket utfärda föreläggande om att undertecknande skall ske med påföljd att omprövning annars inte görs.

För beslut om t.ex. avvisning under handläggningen har som anförts vid 6.2.1.2 överklagandefristen genom praxis utsträckts att överensstämma med tiden för överklagande av det slutliga avgörandet i sakfrågan. Detta har enligt Regeringsrättens avgörande skett för att uppnå ett ändamålsenligare förfarande i förvaltningsärendena (se RÅ 1996 ref. 3). Någon annan

reglering av ordningen för överklagande av beslut än den som FL innehåller föreskrivs inte i 21 kap. 1 § FTL i fråga om överklagande av beslut om avvisning av begäran om omprövning.

För nyssnämnda avvisningsbeslut liksom för andra avvisningsbeslut och formella slutliga beslut är således enligt reglerna i FL överklagandefristen tre veckor från det fastighetsägaren erhållit beslutet.

Undantag: För sent överklagande

Endast ett undantag föreskrivs enligt FL från den hos Skatteverket i övrigt gällande ordningen för hanteringen av de slutliga avvisningsbesluten och andra formella slutliga beslut vid fastighetstaxeringen. Det gäller reglerna för avvisning *vid för sent inkommet överklagande*.

> **21 kap. 4 § första stycket FTL**
>
> Skatteverket skall pröva om överklagandet kommit in i rätt tid. Har överklagandet kommit in för sent, skall verket avvisa det om inte annat följer av andra eller tredje stycket.

Undantagen i andra och tredje styckena från huvudregeln om avvisning avser dels fall då fastighetsägaren fått felaktig underrättelse om taxeringsbeslutet, dels då överklagandet inlämnats till allmän förvaltningsdomstol i stället för till Skatteverket.

Enligt 30 § FL får ett beslut om avvisning på grund av för sent inkommet överklagande överklagas i samma ordning som huvudsaken. Det innebär att samma instansordning och överklagandefrist gäller som för överklagande av Skatteverkets beslut och fastighetstaxering i det ärende som avvisningen sker i. Överklagandet av ett avvisningsbeslut avseende för sent överklagande ska alltså göras hos länsrätten och fristen för överklagande är densamma som gällt vid överklagande av ett beslut om fastighetstaxering, dvs. för fastighetsägare fem år efter taxeringsåret.

Skrivelsen med överklagande av avvisningsbeslutet och övriga handlingar i det fastighetstaxeringsärende, i vilket Skatteverkets avvisningsbeslut skett, ska överlämnas till länsrätten.

6.3.2 Avskrivningsbeslut

En annan form av beslut genom vilket Skatteverket skiljer sig från ett taxeringsärende är ett beslut om avskrivning.

Ett slutligt beslut genom vilket ett ärende kan avskrivas från vidare handläggning är exempelvis om en fastighetsägare återkallar sin begäran om omprövning eller återkallar sitt över-

klagande. Andra skäl till att ett ärende avskrivs kan vara att nya omständigheter har inträffat som gör att t.ex. en ansökan om nytaxering bedöms inte längre vara aktuell.

I varje sådant fall får bedömas om avskrivningsbeslutet gått fastighetsägaren emot och om det därför är överklagbart. Har en fastighetsägare återkallat en begäran om omprövning och har Skatteverket därefter avskrivit ärendet, kan avskrivningsbeslutet inte överklagas, då det inte gått fastighetsägaren emot (jfr RÅ 1996 not 13). Han kan i stället under överklagandefristen komma in med en ny begäran om omprövning.

För ett överklagbart avskrivningsbeslut är tidsfristen enligt 23 § FL tre veckor. Några undantag från de generella reglerna i FL om överklagbarhet och ordning för beslutshanteringen för avskrivningsbesluten finns inte och FL:s regler ska därför gälla.

6.3.3 Övriga slutliga beslut

En form av slutligt beslut är beslut om överlämnande till en annan myndighet av en ansökan, begäran eller annan handling som givits in till myndigheten. Har överlämnandet därvid gjorts enligt gällande regelverk torde överlämnandebeslutet närmast vara av administrativ karaktär och inte vara överklagbart.

Har en fastighetsägare givit in ett överklagande till Skatteverket, ska Skatteverket enligt 21 kap. 5 § FTL snarast ompröva det överklagade beslutet. Om Skatteverket vid tidsbrist i något fall överlämnar ett överklagande utan att dessförinnan företa den föreskrivna omprövningen torde fastighetsägaren ha rätt att klaga över överlämnadebeslutet enligt FL:s regler.