

**Målnummer:** 4198-02                      **Avdelning:** 1

**Avgörandedatum:** 2004-11-30

**Rubrik:** För att ett omprövningsbeslut till skattskyldigs nackdel skall anses meddelat före utgången av året efter taxeringsåret måste det senast under detta år ha expedierats eller på annat sätt offentliggjorts.

**Lagrum:** 4 kap. 14 § taxeringslagen (1990:324)

**Rättsfall:**

---

**REFERAT**

I sin till ledning för 1994 års taxering avgivna självdeklaration redovisade E.D. intäkt av kapital i form av realisationsvinst vid försäljning av aktier i Innovation Data AB (bolaget). Skattemyndigheten fann i omprövningsbeslut den 28 december 1995, med stöd av bestämmelserna i 3 § 12 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, att viss del av realisationsvinsten istället skulle hänföras till intäkt av tjänst för E.D.

E.D. överklagade skattemyndighetens beslut och yrkade att bli åsatt taxering i enlighet med deklARATIONEN. Till stöd för talan gjorde han i första hand gällande att det aktuella omprövningsbeslutet fattats i strid med 4 kap. 14 § taxeringslagen (1990:324), TL. I andra hand hävdade han att bestämmelserna i 3 § 12 mom. SIL inte var tillämpliga eftersom utomstående i betydande omfattning ägt del i bolaget. Vidare anförde han bl.a. följande. Skattemyndigheten beslutade att taxera honom i enlighet med hans deklARATION vid 1994 års taxering. Några nya omständigheter, som medfört att detta grundläggande beslut skulle ändras vid årsskiftet 1995/96, har inte förevarit eller åberopats av skattemyndigheten. Redan på den grunden bör skattemyndigheten vara förhindrad att fatta ett omprövningsbeslut till den skattskyldiges nackdel. - Omprövningsbeslutet kom med post till honom den 4 januari 1996. Enligt 4 kap. 14 § TL får ett omprövningsbeslut som är till nackdel för den skattskyldige inte meddelas efter utgången av året efter taxeringsåret. Genom att beslutet kom honom tillhanda först den 4 januari 1996 kan det inte ha expedierats av skattemyndigheten under 1995, vilket är ett krav för att det skall anses ha meddelats i laga tid. För att formkravet i TL skall vara uppfyllt krävs sålunda att myndigheten skiljt sig från ärendet genom att ha överlämnat det till postbefordran under 1995. Detta kan emellertid inte ha skett förrän tidigast den 2 eller den 3 januari 1996. När det gäller tolkningen av den nämnda bestämmelsen åberopar han utlåtande den 30 januari 1995 av Bertil Wennergren. - Den andre aktieägaren, J.P., har aldrig varit verksam i det sålda bolaget, Att denne som styrelseledamot haft ett skäligt arvode från bolaget medför ingen annan bedömning. Däremot var han själv som bolagets VD verksam i betydande omfattning. Hårtill fanns det ett tiotal anställda i bolaget. Han skall dock inte beskattas enligt 3 § 12 mom. SIL, eftersom utomstående ägde betydande andel i bolaget.

Skattemyndigheten vidhöll sitt tidigare beslut och anförde bl.a. följande. Skattemyndigheten har rätt att under året efter taxeringsåret fatta omprövningsbeslut till nackdel för skattskyldig även om omständigheterna skulle ha varit föremål för prövning före skattemyndighetens grundbeslut och något nytt i sak inte har framkommit. Detta följer av RÅ 1996 ref. 102. - Vad gäller frågan om beslutet meddelats i rätt tid är det klart att beslutet skall ha

expedierats före nämnda tidpunkt. Expediering anses ha skett när beslutet har lämnats för expediering, dvs. i detta fall när handläggaren lade brevet i lådan för utgående post. Beslutet var poststämplat den 2 januari 1996. Närmast föregående arbetsdag var den 29 december 1995. Handläggaren som fattat beslutet måste ha lämnat detta för expediering senast den 29 december 1995 eftersom han hade semester den 2 - den 3 januari 1996. Därmed har beslutet fattats i rätt tid.

E.D. anförde härefter bl.a. följande. I det obligatoriska omprövningsbeslutet har skattemyndigheten funnit att beslutet fattats i rätt tid. Handläggaren kan dock lika gärna ha fattat beslutet vid återkomsten från den eventuella semestern och ha postat beslutet i ett kuvert frankerat med maskin den 2 januari 1996.

Länsrätten i Stockholms län (1999-11-08, ordförande Nylund) yttrade: I 4 kap. 14 § TL stadgas att ett omprövningsbeslut som är till nackdel för den skattskyldige inte får, utom i vissa undantagsfall, meddelas efter utgången av året efter taxeringsåret. - I 3 § 12 mom. SIL sägs följande i paragrafens tredje, - - - femte och sjätte stycken. Uppkommer realisationsvinst vid avyttring av aktier i ett fåmansföretag skall hälften av den del av vinsten som överstiger kvarstående sparad utdelning tas upp som intäkt av tjänst. - - - Bestämmelserna i första-tredje styckena tillämpas endast om den skattskyldige eller någon honom närstående varit verksam i företaget i betydande omfattning under beskattningsåret eller något av de tio beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret. Om den skattskyldige visar att utomstående i betydande omfattning äger del i företaget och har rätt till utdelning, skall bestämmelserna i första-tredje styckena inte tillämpas, om inte särskilda skäl föreligger. Med utomstående avses sådana personer på vilka bestämmelserna i första-tredje styckena till följd av femte stycket inte skall tillämpas. - - - Länsrätten gör följande bedömning. - Av det av skattemyndigheten ovan åberopade avgörandet, RÅ 1996 ref. 102, framgår att myndigheten varit oförhindrad att fatta det aktuella omprövningsbeslutet trots att några nya omständigheter inte tillkommit. Skäl saknas därför att på denna grund undanröja det överklagade beslutet. - E.D. gör gällande att skattemyndigheten meddelat det aktuella beslutet efter utgången av den i 4 kap. 14 § TL stadgade tidsfristen, dvs. efter 1995 års utgång. Beslutet är daterat den 28 december 1995, men kom E.D. till handa först den 4 januari 1996. Ett beslut betraktas vanligen som meddelat när det har expedierats. Något ovillkorligt krav att beslutet måste ha avsänts från myndigheten för att anses expedierat föreligger enligt länsrättens mening emellertid inte, utan det måste anses tillräckligt att detta finns tillgängligt för avhämtning på myndigheten. Vad som framkommit i förevarande fall ger inte stöd för annan uppfattning än att beslutet fanns tillgängligt på angivet sätt före 1995 års utgång. Vid sådant förhållande har beslutet meddelats i rätt tid. - E.D. har vidare invänt att de särskilda reglerna i 3 § 12 mom. SIL inte är tillämpliga eftersom förhållandena är sådana som beskrivs i bestämmelsens sjätte stycke, dvs. att utomstående person i betydande omfattning äger del i bolaget och i motsvarande mån har rätt till utdelning. Länsrätten har dock i dom denna dag i mål S 2451-98 funnit att den andre delägaren, J.P., varit verksam i bolaget i betydande omfattning, vilket innebär att han inte kan betraktas som sådan utomstående aktieägare som avses i undantagsbestämmelsen. Med hänvisning härtill skall beskattning ske med stöd av 3 § 12 mom. SIL. - - - Skattemyndigheten har - - - haft fog för beslutet att höja E.D:s inkomst av tjänst med 2 741 879 kr. Överklagandet skall därför avslås. - Länsrätten avslår överklagandet.

E.D. fullföljde sin talan hos Kammarrätten i Stockholm. Han begärde även muntlig förhandling i målet. Till stöd för talan anförde han bl.a. följande. Enligt 4 kap. 14 § TL får omprövningsbeslut som är till nackdel för den skattskyldige inte meddelas efter utgången av året efter taxeringsåret. Eftersom skattemyndigheten inte förrän i början av 1996 överlämnat beslutet till postbefordran kan beslutet inte anses ha meddelats senast under 1995. Redan på denna grund borde således besvären i länsrätten ha bifallits. Att såsom länsrätten anse att det skulle räcka med att beslutet fanns tillgängligt hos

myndigheten för avhämtning under 1995 måste vara felaktigt. Man kan inte kräva att den skattskyldige skall ta kontakt med skattemyndigheten och efterhöra om det skulle finnas något beslut liggande hos myndigheten för avhämtning. En myndighet har skyldighet att expediera fattade beslut så att de kommer den berörde tillhanda. För att beslut skall anses meddelat i den betydelse som anges i taxeringslagen räcker det inte med att handläggaren på myndigheten uppger sig ha lämnat beslutet för expediering på myndighetens expedition. Ett omprövningsbeslut kan inte anses meddelat förrän tidigast då myndigheten lämnat beslutet till postbefordran. Av poststämpelns datering på brevet från myndigheten framgår att beslutet inte lämnats till postbefordran förrän den 2 januari 1996. Eftersom det är myndighetens egen frankeringsmaskin som använts, kan skattemyndigheten inte ens ha expedierat beslutet förrän tidigast den 2 januari 1996. Eftersom skattemyndigheten bevisligen meddelat sitt beslut för sent hemställer han att kammarrätten undanröjer omprövningsbeslutet. Det är skattemyndigheten som har bevisbördan för att dess beslut har meddelats i rätt tid.

Skattemyndigheten bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. Vad avser frågan om beslutet meddelats inom den tid som föreskrivs i 4 kap. 14 § TL anses inte beslut meddelat förrän handlingen som återger beslutet undertecknats och överlämnats för expedition (se SOU 1964:27 s. 422). Expeditionsmomentet omfattar normalt kuvertering och postbefordran. I detta fall anges beslutsdatum till den 28 december 1995 och samma dag har handläggaren även i diariet noterat att beslutet sänts ut. Mot bakgrund av handläggarens åtgärder i diariet samt med beaktande av att handläggaren hade semester den 2 och 3 januari 1996 måste beslutet ha lämnats för expediering senast den 29 december 1995. Beslutet får således anses ha meddelats i rätt tid.

Kammarrätten i Stockholm (2002-04-29, Berglin, Schön-Engqvist, referent, Hermansson) yttrade: I omprövningsbeslut fattat i skattenämnd den 28 december 1995 beslutade skattemyndigheten att som underlag för anskaffningsvärdet vid realisationsvinstberäkning enligt 3 § 12 mom. SIL för sålda aktier i bolaget lägga bolagets substansvärde den 31 december 1990. Samma dag fattade skattemyndigheten beslut om de taxeringsåtgärder som föranleddes av omprövningen. Målet gäller för det första frågan huruvida skattemyndighetens omprövningsbeslut har meddelats inom den i 4 kap. 14 § första stycket TL stadgade tiden. Enligt nämnda lagrum får ett omprövningsbeslut som är till nackdel för den skattskyldige - utom i vissa nu inte aktuella fall - inte meddelas efter utgången av året efter taxeringsåret. - Enligt 21 § första stycket förvaltningslagen (1986:223), FL, skall en sökande, klagande eller annan part underrättas om innehållet i det beslut varigenom myndigheten avgör ärendet, om detta avser myndighetsutövning mot någon enskild och det inte är uppenbart obehövt. Enligt tredje stycket bestämmer myndigheten om underrättelsen skall ske muntligt, genom vanligt brev, genom delgivning eller på något annat sätt. Underrättelsen skall dock alltid ske skriftligen, om parten begär det. - Enligt 3 § FL gäller bestämmelse i annan lag eller förordning om bestämmelsen avviker från förvaltningslagen. - Enligt 9 § taxeringsförordningen (1990:1236) skall underrättelse om bl.a. omprövningsbeslut undertecknas av den tjänsteman som fattat beslut i ärendet eller, om ärendet avgjorts i skattenämnd, av ordföranden eller föredraganden vid nämndens sammanträde. Enligt 11 § första stycket skall underrättelse till den skattskyldige sändas i vanligt brev. Är det av intresse att få bevis för att ett föreläggande eller annan handling kommer den skattskyldige eller annan till handa skall dock delgivning ske. - Uttryckliga bestämmelser saknas såväl i FL som i förvaltningsprocesslagen om hur meddelande av beslut skall ske i ärende hos förvaltningsmyndighet eller i mål hos förvaltningsdomstol. Till följd härav förekommer - när dom eller beslut inte meddelas genom att avkunnas - att den dag som i domen eller beslutet anges som meddelandedag kommer att ligga före den dag, då domen eller beslutet expedieras. - I målet aktualiseras därför frågan när ett omprövningsbeslut skall anses upprättat hos skattemyndigheten. Enligt 2 kap. 3 § första stycket tryckfrihetsförordningen, TF, är en handling

allmän bl.a. om den förvaras hos myndighet och enligt 7 § är att anse som upprättad hos myndigheten. I 2 kap. 7 § första stycket TF föreskrivs såvitt nu är av intresse som huvudregel att handling anses som upprättad hos myndighet, när den har expedierats. I andra stycket anges ett antal undantag från denna huvudregel och i punkten 2 stadgas att dom och annat beslut, som enligt vad därom är föreskrivet skall avkunnas eller expedieras, samt protokoll och annan handling i vad den hänför sig till sådant beslut, skall anses upprättat när beslutet har avkunnats eller expedierats. - TF innehåller inte någon definition av begreppet expediera. Inte heller behandlas begreppet i motiven till TF. I den rättsvetenskapliga litteraturen har anförts att en handling är expedierad när myndigheten sänder i väg handlingen till enskild eller till annan myndighet (Bohlin, Offentlighetsprincipen, 6 uppl., s. 72; Petrén/Ragnemalm, Sveriges grundlagar, 12 uppl., s. 398; Ragnemalm, Den enskilde och det allmänna s. 170 ff.). I RÅ82 2:59 synes Regeringsrätten ha utgått ifrån att ett beslut "expedieras genom att sändas till parten eller hållas tillgängligt för avhämtning". JO har i ämbetsberättelsen för 1994/95 angående tolkningen av begreppet expedierad i tryckfrihetsförordningen uttalat att rättspraxis visar att varje översändande av en handling eller kopia av handlingen till en utomstående, som inte kan anses hänförlig till den s.k. delningskretsen (experter från vilka synpunkter inhämtas under ett ärendes beredning) utgör en expedition. - Det föreligger ett samband mellan reglerna om tidpunkten då en handling anses upprättad enligt 2 kap. TF och principerna om den tidpunkt före vilken en myndighet kan ändra sitt beslut oavsett dettas art och innehåll. Domar och andra beslut liksom protokoll och övriga handlingar, som förmedlar information om ett fattat beslut, anses i enlighet härmed upprättade först då tidpunkten för rättskraftens inträde uppnåtts och ändringsmöjligheten sålunda upphört (Ragnemalm, Den enskilde och det allmänna s. 172). I förarbetena till FL (prop. 1985/86:80 s. 35) uttalade departementschefen bl.a. att man måste beakta att de statliga myndigheterna normalt anses ha möjlighet att ändra sina beslut innan dessa har expedierats eller på annat sätt getts till kännna för adressaterna. Vidare anförde departementschefen att enligt gällande rätt torde normalt varje ledamot, oberoende av de övriga, fram till expedieringen eller motsvarande tidpunkt ha möjlighet att ändra sin röst med den verkan detta kan få för myndighetens beslut. - Kammarrätten gör följande bedömning. - I målet är ostridigt att den i målet aktuella underrättelsen avsänts från skattemyndigheten först den 2 januari 1996. Inget har i målet framkommit som visar att omprövningsbeslutet dessförinnan gjorts tillgängligt för E.D. eller någon utomstående på sådant sätt att beslutet därigenom skall anses ha meddelats. Med hänsyn härtill och med stöd av vad som ovan anförts finner kammarrätten att omprövningsbeslutet den 28 december 1995 inte har meddelats inom den i 4 kap. 14 § första stycket TL stadgade tiden. På grund härav skall beslutet undanröjas och överklagandet således bifallas. Vid denna utgång är muntlig förhandling obehövlig i målet. - Kammarrätten undanröjer, med ändring av länsrättens dom, skattemyndighetens beslut den 28 december 1995 avseende inkomsttaxering 1994.

Skatteverket överklagade och yrkade att Regeringsrätten skulle undanröja kammarrättens dom och visa målet åter till kammarrätten för prövning av den materiella sakfrågan. Verket hävdade att skattemyndighetens omprövningsbeslut, som var daterat den 28 december 1995 och avlämnat för expedition samma dag, var att betrakta som meddelat inom den i 4 kap. 14 § första stycket TL stadgade tiden, trots att det rent faktiskt expedierats först den 2 januari 1996.

E.D. bestred bifall till överklagandet. Han ansåg att det för omprövning till skattskyldigs nackdel krävdes att skattemyndigheten överlämnat beslutet till den skattskyldiges kännedom senast den 31 december året efter taxeringsåret genom att senast denna dag ha expedierat beslutet genom att överlämna det till posten eller liknande.

Regeringsrätten (2004-11-30, Ragnemalm, Ersson, Dexe, Stävberg, Hamberg)  
yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten gör samma  
bedömning som kammarrätten. Överklagandet skall därför avslås.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten avslår överklagandet.

Föredraget 2004-11-10, föredragande Heinefors, målnummer 4198-02

---

**Sökord:** Taxeringsprocess

**Litteratur:** Petrén/Ragnemalm, Sveriges grundlag, 12 u. 1980, s. 397 f.;  
Ragnemalm, Den enskilde och det allmänna s. 170 ff. (FT 1981 s. 32 ff.);  
Bohlin, Offentlighetsprincipen, 6 u. 2001, s. 72, 85 f

---