

<b>Målnummer:</b>	1589-95	<b>Avdelning:</b>	1
<b>Avgörandedatum:</b>	1995-07-11		
<b>Rubrik:</b>	Fråga om skattemyndighet fullgjort kommunikationsskyldigheten vid omprövningsbeslut. Inkomsttaxering 1991.		
<b>Lagrum:</b>	3 kap. 2 § första stycket och 4 kap. 14 § första stycket taxeringslagen (1990:324)		
<b>Rättsfall:</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• RÅ 1973 not. Fi 1006</li><li>• RÅ 1975 ref. 1</li></ul>		

---

#### REFERAT

Skattemyndigheten i Gotlands län beslöt den 1 december 1992 genom omprövning med stöd av 4 kap. 14 § taxeringslagen (1990:324), NTL, att inte medge Bjursvägen Invest AB (nedan kallat BIAB) i deklARATIONEN yrkat avdrag om 1 200 000 kr avseende BIAB:s andel av redovisat underskott i handelsbolaget Nybroviken Invest 18.

BIAB överklagade skattemyndighetens beslut och yrkade i första hand att beslutet skulle undanröjas, då det inte tillkommit i laga ordning och i andra hand att taxeringen skulle undanröjas på sakliga skäl. Som grund för förstahandsyrkandet anförde BIAB att bolaget inte fått tillfälle att yttra sig innan beslutet meddelades.

Skattemyndigheten anförde i genmäle att en särskild granskningspromemoria från Specialrevisionsenheten i Stockholm, daterad den 1 september 1992, tillsänts BIAB och då skattemyndighetens beslut fattades först den 26 november 1992 borde kommunikationsplikten enligt 3 kap. 2 § NTL anses vara uppfylld.

Länsrätten i Gotlands län (1993-06-22, ordförande Wahlman) yttrade: Enligt 3 kap. 2 § NTL skall den skattskyldige ges tillfälle att yttra sig innan hans ärende avgörs, om det inte är onödigt. Enligt andra stycket samma lagrum gäller bestämmelserna i 17 § förvaltningslagen i fråga om den skattskyldiges rätt att få del av uppgifter som har tillförts ärendet genom någon annan än honom själv och att få tillfälle att yttra sig över dem. - I propositionen 1989/90:74 s. 284 f. anför departementschefen bl.a. följande som skäl till sitt förslag till ovannämnda lagrums lydelse. Skattemyndighetens kommunikationsplikt i taxeringsärenden behandlas i det andra ledet av 65 § första stycket gamla taxeringslagen vari anges att den skattskyldige skall få tillfälle att yttra sig om det behövs för nämndens beslut. Denna bestämmelse fick sin utformning 1978 men den ändrade lydelsen, jämfört med vad som gällt tidigare, syftade inte till något avsteg från tidigare ordning utan taxeringsnämndens kommunikationsplikt ansågs alltså sträcka sig längre än vad som följer av förvaltningslagens bestämmelser. I förvaltningslagen finns en regel om kommunikation när ett ärende tillförts uppgifter genom någon annan än den skattskyldige. Däremot reglerar förvaltningslagen inte kommunikationsskyldigheten i de fall skattemyndigheten ifrågasätter att avvika från den skattskyldiges uppgifter utan att ärendet tillförts uppgifter genom någon annan. Den skattskyldige bör även i sådana fall få tillfälle att yttra sig innan beslut fattas. Den föreslagna lydelsen får sin största betydelse i bl.a. ärenden där skattemyndigheten ändrar ett taxeringsbeslut till den skattskyldiges nackdel. I dessa ärenden skall den skattskyldige regelmässigt få tillfälle att yttra sig innan beslut meddelas. - Av det ovan anförda samt

förarbeten och praxis som utvecklats runt reglerna om kommunikationsplikt i förvaltningslagen framgår att, om en myndighet underlåtit att iakttä vad som föreskrivs angående dess kommunikationsplikt, ett avgörande i ärendet inte kan anses tillkommet i laga ordning. - I förevarande mål har BIAB från Specialrevisionsenheten i Stockholm erhållit, samtidigt med granskningspromemorian, ett meddelande med följande lydelse. "Efter avslutad revision översänds granskningspromemoria avseende ovan nämnda bolag. Ärendet kommer att överlämnas till berörd skattenämnd i Gotlands län för fortsatt handläggning." - BIAB har därefter inte beretts tillfälle att yttra sig innan skattenämnden fattade sitt beslut. Således finner länsrätten att skattenämnden underlåtit att iakttä vad som föreskrivs angående dess kommunikationsplikt, varför beslutet inte kan anses tillkommet i laga ordning. - Länsrätten undanröjer skattemyndighetens beslut.

I överklagande yrkade skattemyndigheten att länsrättens beslut skulle undanröjas och målet återförvisas till länsrätten för prövning i sak. Som grund för sin talan uppgav skattemyndigheten bl.a. följande. Revision hade utförts hos ett flertal bolag tillhörande eller närstående till Nathorstkoncernen. Utkast till revisionspromemoria avseende HB Nybroviken Invest 18 skickades till bolaget den 29 juni 1992. Till utkastet följde ett meddelande att eventuella erinringar skulle lämnas till specialrevisionskontoret vid Skattemyndigheten i Stockholm. Några synpunkter på utkastet inkom inte varför slutlig revisionspromemoria upprättades den 1 september 1992. Denna skickades den 15 september med bil till handelsbolagets boxadress. Vid samma tillfälle skickades granskningspromemoria avseende BIAB till samma adress. I granskningspromemorian hade angivits att bolaget inte borde medges yrkat avdrag för underskott från handelsbolaget, grunderna för detta ställningstagande samt även vad detta beloppsmässigt innebar för bolagets taxering. Till granskningspromemorian fanns revisionspromemorian bifogad samt meddelande att ärendet skulle komma att överlämnas till berörd skattenämnd i Gotlands län. Visserligen hade inte i meddelandet angetts att bolaget gavs tillfälle att inkomma med erinringar över promemorian till Skattemyndigheten i Gotlands län. Det torde emellertid ha stått klart för bolaget att syftet med att tillstålla bolaget granskningspromemoria varit att bereda bolaget tillfälle att yttra sig till Skattemyndigheten i Gotlands län över innehållet i denna innan beslut i ärendet skulle fattas av skattemyndigheten.

Kammarrätten i Stockholm (1995-02-14, Wennerholm, Hellner, referent, Enander) delade länsrättens bedömning och ändrade inte det överklagade beslutet.

I överklagande hos Regeringsrätten yrkade Riksskatteverket (RSV) att Regeringsrätten med undanröjande av kammarrättens och länsrättens beslut skulle förklara att skattemyndighetens beslut var lagligen tillkommet och att målet skulle återförvisas till länsrätten för prövning av BIAB:s yrkande i fråga om underskott i förvärvskälla. Vidare yrkade RSV att Regeringsrätten skulle förordna att kammarrättens beslut tills vidare inte skulle gälla.

Prövningstillstånd meddelades.

Regeringsrätten (1995-07-11, Wahlgren, Palm, Wadell, Berglöf) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Fråga har varit om taxering 1991 av BIAB.

Av handlingarna i målet framgår bl.a. följande. Den 29 juni 1992 utsändes ett utkast till revisionspromemoria avseende HB Nybroviken Invest 18 (handelsbolaget), vari aktiebolaget var delägare. Därvid bifogades ett meddelande att eventuella erinringar skulle lämnas till specialrevisionskontoret vid Skattemyndigheten i Stockholm. Några synpunkter på detta utkast kom inte in varför en slutlig revisionspromemoria upprättades den 1 september 1992. Denna skickades med bud till handelsbolagets boxadress. Vid samma tillfälle skickades en granskningspromemoria avseende aktiebolaget till samma adress. Till granskningspromemorian fanns revisionspromemorian bifogad samt ett meddelande om att ärendet skulle komma att överlämnas till

Skattemyndigheten i Gotlands län. Sistnämnda skattemyndighet meddelade omprövningsbeslut den 1 december 1992 utan att dessförinnan ha kontaktat vare sig handelsbolaget eller aktiebolaget. Frågan i målet är om skattemyndigheten fullgjort den kommunikationsskyldighet som föreskrivs i 3 kap. 2 § NTL.

Vid införandet av taxeringsförordningen - sedermera taxeringslagen - (1956:623), GTL, togs i 65 § in bestämmelser om kommunikationsplikten i taxeringsärenden. Dessa bestämmelser har senare omformulerats vid två tillfällen. Enligt den ursprungliga lydelsen tillerkändes en skattskyldig rätt att yttra sig när taxeringsnämnden fann anledning att åsätta honom taxering med avvikelse från självdeklarationen. Kommunikering fick underlåtas bara om det var fråga om felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende eller när eljest yttrande av den skattskyldige uppenbarligen inte var erforderligt för frågans bedömande.

Genom den s.k. RS-reformen fick 65 § GTL fr.o.m. år 1979 en ny utformning. Den utredning som lade fram förslagen om ändringar i samband med reformen ansåg att bestämmelsen om kommunikering i 65 § GTL skulle slopas och att taxeringsnämndens skyldighet att kommunicera skulle bestämmas av föreskriften om kommunikering i 15 § dåvarande förvaltningslagen (1971:290). Denna föreskrift - som i princip hade samma lydelse som i 17 § förvaltningslagen (1986:223) - hade emellertid närmast avseende på parts rätt att få ta del av utredningsmaterial som av annan tillförts ett ärende, och departementschefen föreslog därför att 65 § GTL skulle bibehållas med en något ändrad utformning (prop. 1977/78:181 s. 218). Han framhöll att taxeringsnämnden självfallet skulle tillse att de frågor som uppkom vid deklara-tionsgranskningen blev utredda i den utsträckning som behövdes och var möjlig att åstadkomma. I utredningen borde ingå att när så var påkallat ge den skattskyldige tillfälle att förklara sig och ge sina synpunkter. Frågan om skattskyldigs rätt att få tillfälle yttra sig innan nämnden beslutar frångå hans deklara-tion i ett eller annat avseende borde dock enligt departementschefens mening ses mot den ordning RS-reformen innebar, nämligen att taxeringsnämnden inte bara hade möjlighet utan också skyldighet att under hela taxeringsperioden ompröva beslut när skattskyldig begärde det eller skäl för omprövning annars visade sig föreligga. Departementschefen ansåg därför att ett bibehållande av den då gällande ordningen skulle få deklara-tionsgranskningen att framstå som onödigt tungrodd för både skattskyldiga och taxeringsmyndigheter. Den skattskyldige borde självfallet alltid få tillfälle att yttra sig när detta behövdes för att frågan skulle bli utredd och tillräckligt belyst. Han ansåg att en sådan ordning kunde nås på ett tillfredsställande sätt genom bestämmelse om att taxeringsnämnden skulle tillse att utredning görs och tillfälle bereds den skattskyldige att yttra sig när detta behövdes för nämndens ställningstagande.

Bestämmelser om skattemyndighets kommunikationsskyldighet finns numera i 3 kap. 2 § NTL, vilken lag trädde i kraft den 30 juni 1990 och tillämpas första gången på mål som avser 1991 års taxering. Det nämnda lagrummets första stycke behandlar kommunikationsplikten när skattemyndigheten avser att frångå den skattskyldiges uppgifter i avlämnad självdeklara-tion och innebär att den skattskyldige skall ges tillfälle att yttra sig innan hans ärende avgörs om det inte är onödigt.

I prop. 1989/90:74 med förslag om införande av NTL framhöll departementschefen (s. 284) att den ändrade lydelsen av 65 § GTL i samband med RS-reformens införande inte hade syftat till något påtagligt avsteg från den tidigare ordningen och att kommunikationsplikten sträckte sig längre än vad som följde av förvaltningslagens regler. Den av honom föreslagna lydelsen av 3 kap. 2 § NTL innebar enligt sin ordalydelse en omfattande kommunikationsplikt. För taxeringsärenden i allmänhet avsågs emellertid inte den ändrade ordalydelsen innebära någon ändring av tidigare ordning. Även fortsättningsvis kunde rättelser av uppenbara fel i deklara-tionen ske utan att

ytrande inhämtas från den skattskyldige. Den skattskyldige hade alltid möjlighet att begära omprövning av beslutet. Den ändrade lydelsen fick sin största betydelse i ärenden där skattemyndigheten ändrade ett taxeringsbeslut till den skattskyldiges nackdel. I sådana ärenden skulle enligt departementschefens mening den skattskyldige regelmässigt få tillfälle att yttra sig innan beslut meddelades.

De lagändringar som skett i samband med RS-projektets genomförande och vid införandet av NTL kan sålunda enligt Regeringsrättens mening inte anses ha inneburit någon egentlig förändring av den omfattande kommunikationsplikt som ursprungligen gällde enligt 65 § GTL.

Enligt 4 kap. 14 § första stycket NTL får ett omprövningsbeslut som är till nackdel för den skattskyldige - utom i vissa fall som här saknar intresse - inte meddelas efter utgången av året efter taxeringsåret. Det rör sig här om en yttersta tidsgräns av samma slag som den som enligt 115 § första stycket GTL gällde i eftertaxeringsfallen. En bristande kommunikation i sådana fall har i rättspraxis i allmänhet ansetts medföra att eftertaxeringsbeslutet saknar laga verkan (se exempelvis RÅ 1973 not. Fi 1006 och RÅ 1975 ref. 1). I ett avgörande - RÅ 1988 ref. 66 - har Regeringsrätten visserligen konstaterat att underlåtenheten att låta part komma till tals var en handläggningsbrist men inte en sådan handläggningsbrist som medförde att beslutet saknade laga verkan. Målet gäller emellertid ett slutförande av en klagande taxeringsintendents talan i ett eftertaxeringsmål och avser således ett helt annat förhållande än det nu aktuella. Avgörandet saknar därför helt betydelse för detta mål.

Såvitt avser den i målet aktuella situationen skall först konstateras att det förhållandet att det i juni 1992 utsända utkastet inte bemöttes inte kan anses innebära att aktiebolaget godtagit de i utkastet angivna förslagen till ändrad taxering. Det kan mot den bakgrunden inte anses ha varit onödigt att ge aktiebolaget tillfälle att yttra sig över den slutliga revisionspromemorian innan ärendet avgjordes. Anledning att på sådan grund underlåta att kommunicera med aktiebolaget har således inte förelegat. När Skattemyndigheten i Stockholms län i september 1992 översände revisionspromemorian till aktiebolaget var till granskningspromemorian fogad ett meddelande om överlämnandet av ärendet till Skattemyndigheten i Gotlands län. Detta meddelande som således utsändes av en annan myndighet än den som skulle avgöra ärendet, angav inte någon tid m.m. för ett yttrande från aktiebolaget. Meddelandet var utformat på ett sådant sätt att det kunde bibringa mottagaren uppfattningen att Skattemyndigheten i Gotlands län senare självständigt skulle ta ställning till om och i vad mån myndigheten med anledning av innehållet i promemorian skulle företa en omprövning av ett tidigare fattat taxeringsbeslut. Mot bakgrund härav kan det översända meddelandet inte anses innebära att Skattemyndigheten i Gotlands län fullgjort kommunikationsskyldigheten. Skattemyndighetens omprövningsbeslut den 1 december 1992 saknar på grund härav och med hänsyn till vad tidigare anförts laga verkan. Besvären skall därför inte bifallas. Med hänsyn härtill föranleder inte yrkandet om inhibition något vidare yttrande.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer det slut kammarrättens beslut innehåller.

Föredraget 1995-06-13, föredragande Sundin, målnummer 1589-1995

---

**Sökord:** Taxeringsprocess

**Litteratur:** prop. 1989/90:74, s. 284 f.

---

