

Målnummer:	363-96	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	1999-10-06		
Rubrik:	Hos skattemyndigheten har ett omprövningsbeslut rörande en tvistig fråga fattats av en enskild tjänsteman i stället för i skattenämnd. Först efter utgången av året efter taxeringsåret har frågan omprövats av skattenämnd. Den felaktiga handläggningen har inte medfört att taxeringsbeslutet undanröjts.		
Lagrum:	2 kap. 4 § och 4 kap. 14 § första stycket taxeringslagen (1990:324)		
Rättsfall:	RÅ 1995 ref. 27		

REFERAT

I sin självdeklaration 1991 redovisade M.S.. realisationsvinst vid försäljning av A-aktier i AB Betongindustri. Hon beräknade därvid anskaffningskostnaden för aktierna till 25 procent av försäljningspriset enligt den s.k. schablonregeln.

Skattemyndigheten i Stockholms län beslöt enligt omprövningsbeslut den 29 december 1992 att beräkna aktiernas anskaffningskostnad till nominellt värde, fem kr per aktie. Beslutet innebar en höjning av M.S:s taxering med 6 215 233 kr. Skattemyndigheten motiverade beslutet med att schablonregeln inte var tillämplig eftersom A-aktien inte varit föremål för notering på börs eller liknande. Beslutet fattades av en enskild tjänsteman.

M.S.. överklagade beslutet och yrkade att bli taxerad enligt deklarationen. M.S.. anförde bl.a. följande. Enligt 17 § förvaltningslagen (1986:223) och 3 kap. 2 § taxeringslagen (1990:324), TL, skall den skattskyldige ges tillfälle att yttra sig innan hans ärende avgörs om det inte är onödigt. Den skattskyldige skall ges rimlig tid att inkomma med sitt yttrande. Enligt brev, daterat den 10 december 1992, som kom M.S.. till handa den 14 december 1992 ombads M.S.. kontakta skattemyndigheten angående anskaffningskostnaden för aktierna före den 17 december 1992 då ärendet skulle föredras i skattenämnden. Skattemyndigheten hade genom sitt förfarande åsidosatt gällande kommunikationsregler, vilket fick betraktas som en så allvarlig brist att beslutet av denna anledning borde undanröjas. Eftersom M.S.. ansåg att schablonregeln var tillämplig och sålunda bestred en höjning av hennes taxeringar var frågan att betrakta som en sådan tvistig fråga, som enligt 2 kap. 4 § TL skall avgöras i skattenämnd och inte av en ensam tjänsteman. Av förarbetena (prop. 1989/90:74 s. 280) framgår att avgörande för om en fråga skall anses tvistig eller ej är huruvida tjänstemannen anser sig kunna bifalla den skattskyldiges yrkande fullt ut eller ej. Frågans svårighetsgrad saknar således helt betydelse för bedömningen av om den skall anses tvistig eller ej. Anser tjänstemannen däremot att yrkandet kan godtas i sin helhet är han behörig att själv fatta omprövningsbeslutet eftersom frågan då inte är tvistig. Bristande beslutsförhet från myndighetens sida måste anses vara av så allvarlig art att beslutet saknar laga verkan. När det gällde förfarandet hos skattemyndigheten ville M.S.. till slut framhålla att hon fick beslutet med posten först den 7 januari 1993 och att hon därför undrade om det verkligen hade kunnat meddelas den 29 december 1992. I Betongindustrier förekom två olika aktieslag, A- och B-aktier, vilka bägge var stamaktier. B-aktien hade noterats på Stockholms fondbörs. Det hade förekommit en viss handel med A-aktierna vilket innebar att aktien hade en "s.k. marknadsnotering". Varken lagstiftning eller praxis kunde anses ha givit svar på frågan om schablonregeln fick användas på de bägge slagen av

stamaktier i Betongindustrier AB. Konsekvenserna av att beslutet hade fattats i strid mot gällande regler i förvaltningslagen och taxeringslagen borde bli att beslutet ansågs som ogiltigt eftersom handläggningsfelen var grava.

Skattemyndigheten bestred bifall till besvären och anförde följande. Med hänsyn till att frågan var klar och komplicerad fick ytterligare kommunikering än den som hade skett anses obehövlig. Schablonregeln fick enligt lag endast tillämpas på aktier som var noterade på börs eller föremål för liknande notering. Att annat aktieslag i samma bolag varit noterat hade i sammanhanget ingen betydelse, vilket uttryckligen uttalats i en dom från Regeringsrätten (RÅ 1089 not. 250). A-aktien i Betongindustri kunde inte varit föremål för någon notering och schablonregeln kunde därför inte tillämpas. Förevarande fråga kunde ej anses tvistig då praxis på området ej lämnade utrymme för annan tolkning än myndighetens. Frågan kunde inte heller anses tvistig eftersom skattenämnden redan tagit ställning till anskaffningskostnaden för A-aktien i samband med M.S:s bröders taxeringar. För det fall länsrätten skulle finna att formaliareglerna inte iakttagits på rätt sätt ansåg skattemyndigheten inte att felen var så pass grava att beslutet av den anledningen skulle förklaras som ogiltigt.

Länsrätten i Stockholms län (1993-06-30, nämndemännen Dingertz, Nilsson och Olsson) yttrade: Enligt 3 kap. 2 § TL skall den skattskyldige ges tillfälle att yttra sig innan hans ärende avgörs om det inte är onödigt. Den skattskyldige skall ha rimlig tid på sig att inkomma med sitt yttrande. Länsrätten anser att det finns brister i skattemyndighetens sätt att kommunicera eftersom M.S. inte har getts rimlig tid för att inkomma med yttrande. Ett yttrande från M.S:s ombud har trots detta inkommit till skattemyndigheten den 17 december 1992 med en redogörelse av M.S:s inställning. Någon nämnvärd utredning av M.S. har därefter inte presterats angående sakfrågan. Länsrätten anser att de brister i kommunikationen som föreligger är så pass ringa att det inte föranleder någon ändring av skattemyndighetens beslut. - Enligt 2 kap. 4 § TL framgår bland annat att taxeringsärendet avgörs i skattenämnd, om ärendet avser omprövning av en tvistig fråga och nämnden inte tidigare prövat de omständigheter och bevis den skattskyldige åberopar. - Beträffande frågan om beslutet skulle fattats i skattenämnd anser länsrätten att eftersom nämnden redan tagit ställning till M.S:s två bröders taxeringar angående om schablonregeln är tillämplig på A-aktierna kan frågan inte anses som tvistig i TL:s mening. Därav följer att beslutet inte heller har behövt fattas av skattenämnden. Skattemyndigheten har därför inte förfarit felaktigt då den i ett tjänstemannabeslut höjde M.S:s inkomsttaxeringar. - Länsrätten finner att M.S:s påpekanden om den långa tiden det tog från beslutet den 29 december 1992 tills hon fick det med posten inte tyder på att beslutet är feldaterat eller att något annat formfel begåtts. - Av 36 § anv. p. 2 b tredje stycket kommunalskattelagen (1928:370), KL, framgår att anskaffningskostnaden för äldre aktier, som är noterade på börs eller föremål för liknande notering, får bestämmas till 25 procent av försäljningspriset. - Sakfrågan i målet är om den s.k. schablonregeln är tillämplig på A-aktierna i Betongindustri AB. Bolaget bildades av M.S:s fader och hon har vid ett flertal tillfällen köpt aktier i företaget, bland annat av fadern men även av utomstående. Bolagets B-aktier är noterade på Stockholms fondbörs. M.S. har inte på något sätt visat att A-aktierna i Betongindustri AB skulle ha varit föremål för någon notering. Även om en viss handel har förekommit med A-aktierna, främst mellan familjemedlemmar, kan aktien inte anses som noterad. Enligt Regeringsrätten (RÅ 1989 not. 250) är schablonregeln endast tillämplig vid beräkning av anskaffningskostnad för aktier som är noterade på börs eller föremål för liknande notering. Att andra aktier i bolaget är noterade på börs medför inte att regeln är tillämplig på de ickenoterade. Rättsfallet handlade visserligen om onoterade preferensaktier i förhållande till noterade stamaktier men länsrätten anser att samma princip gäller mellan onoterade A-aktier och noterade B-aktier, Denna bedömning ändras inte av innehållet i föreskriften i 3 § anv. p. 5 lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt att ett inte noterat aktieslag tas upp till samma värde som de noterade aktierna vid

förmögenhetstaxeringen. Det är i målet ostridigt att det verkliga anskaffningsvärdet skall beräknas till fem kronor per aktie. Därför skall det överklagade beslutet inte ändras. - Länsrätten avslår överklagandet.

Ordförande Annell var skiljaktig och anförde: De grundläggande taxeringsbesluten fattas normalt av en tjänsteman. De skattskyldigas anspråk på lekmanna - insyn och - inflytande tillgodoses genom att de omprövningsärenden, i vilka tjänstemannen inte anser sig kunna bifalla den skattskyldiges talan helt, i princip skall avgöras av skattenämnden. Enligt min mening är det särskilt viktigt att besluten fattas med lekmannainflytande då det är fråga om en taxeringshöjning på initiativ av skattemyndigheten mot den skattskyldiges bestridande. Gränsen för lekmannamedverkan kan däremot sättas något lägre då det är fråga om "ej sänkning" på en sakligt sett mer eller mindre insiktslös talan av den skattskyldige. - M.S.. hade klart och tydligt bestritt den ifrågasatta taxeringshöjningen. Enligt min mening var taxeringsfrågan då objektivt sett tvistig oavsett skattemyndighetens uppfattning att frågan sakligt sett var helt klar. - Skattenämnden hade inte tidigare prövat just M.S:s omständigheter och skälen för hennes inställning i taxeringsfrågan. - Slutligen rörde taxeringsfrågan ett ansevärt belopp av väsentlig betydelse för M.S.. - Enligt min mening hade omprövningsbeslutet därför bort fattas av skattenämnden. - Till nöds hade skattemyndigheten bort inkalla skattenämndens ledamöter till ett extra sammanträde. Det överklagade taxeringsbeslutet har alltså inte tillkommit i laga ordning och bristen är så väsentlig att beslutet i taxeringsfrågan enligt min mening bör undanröjas.

M.S.. överklagade länsrättens dom och yrkade i första hand att kammarrätten skulle undanröja skattemyndighetens beslut och i andra hand att kammarrätten skulle upphäva skattemyndighetens beslut och fastställa taxeringen i enlighet med deklarationen. Grunden för förstahandsyrkandet var att skattemyndighetens beslut hade fattats utan att M.S.. hade getts rimlig tid att inkomma med yttrande innan beslutet hade fattats. Vidare borde beslutet ha fattats i skattenämnd och inte av enskild tjänsteman och slutligen hade beslutet inte meddelats före utgången av året efter taxeringsåret. Vad gällde andrahandsyrkandet vidhöll M.S.. sin inställning i länsrätten.

Skattemyndigheten bestred överklagandet.

Kammarrätten i Stockholm (1995-11-15, Anclow, Norström, referent, Lindblom) yttrade: I första hand yrkar M.S.. att skattemyndighetens beslut skall undanröjas på grund av att beslutet inte har tillkommit i laga ordning. Till stöd härför har M.S.. åberopat tre olika grunder. Kammarrätten tar först upp frågan om ärendet skulle ha prövats i skattenämnd. - M.S.. anför till stöd för sin talan bl.a. följande. Skattemyndighetens beslut borde ha fattats i skattenämnd och inte av enskild tjänsteman. Avser tjänstemannen att inte bifalla den skattskyldiges yrkande fullt ut skall omprövningsbeslutet fattas i skattenämnd eftersom den är tvistig. Beslutet har dessutom avsett en bedömningsfråga av väsentlig ekonomisk betydelse för henne, varför beslutet också av den anledningen borde ha fattats i skattenämnd. - Skattemyndigheten anför till stöd för sitt bestridande bl.a. följande. Förarbetena till TL torde inte kunna tolkas på annat sätt än att det avgörande för om en fråga skall anses tvistig eller inte, är - oberoende av frågans svårighetsgrad - om tjänstemannen och den skattskyldige är ense eller ej. M.S.. motsatte sig skattemyndighetens förslag till taxeringshöjning. Beskattningsfrågan är därmed att betrakta som tvistig, varför ärendet borde ha avgjorts i skattenämnd. Bristen beträffande beslutsbehörigheten kan dock inte anses vara av sådan art att det överklagade beslutet skall undanröjas, eftersom det saknas anledning anta att bristen beträffande beslutsbehörigheten inverkat på utgången i ärendet. Detta förstärks av att skattemyndigheten med nämnd den 17 december 1992 meddelat beslut i samma fråga avseende M.S:s bröders taxeringar. Slutligen görs gällande att om kammarrätten skulle undanröja skattemyndighetens beslut bör ärendet återförvisas till skattemyndigheten för ny handläggning inom ramen för ett ordinärt omprövningsförfarande eftersom handläggningsfelet inte

kan anses så allvarligt att beslutet skall anses sakna laga verkan, jfr RÅ 1988 ref. 66. - Kammarrätten gör följande bedömning. - Enligt 2 kap. 4 § TL gäller att taxeringsärenden avgörs i skattenämnd, om ärendet 1. avser omprövning av en tvistig fråga och nämnden inte tidigare prövat de omständigheter och bevis den skattskyldige åberopar, 2. avser en skälighets- eller bedömningsfråga av väsentlig ekonomisk betydelse för den skattskyldige, 3. av någon annan särskild anledning bör prövas i nämnd. - Fråga blir till att börja med om förutsättningarna i paragrafens första punkt varit uppfyllda beträffande det nu aktuella ärendet. - I förarbetena till TL (prop. 1989/90:74 s. 281) sägs bl.a. följande. Anser tjänstemannen att den skattskyldiges yrkanden kan bifallas och inte av annan anledning bör prövas med nämnden skall tjänstemannen fatta beslutet. Anser sig tjänstemannen inte kunna bifalla den skattskyldiges yrkanden fullt ut skall omprövningsbeslutet fattas med nämnd. - Vid bedömningen av huruvida beslutet skulle ha fattats i skattenämnd eller av enskild tjänsteman måste utgångspunkten vara ordalydelsen i lagrummet. Avgörande blir om ärendet kan anses utgöra en tvistig fråga eller inte. Med ledning av förarbetena kan som tvistig fråga betraktas de fall där tjänstemannen och den skattskyldige är oeniga rörande taxeringen. Kammarrätten bortser här från okynnesbestridanden, vilket inte kan anses vara fallet i förenämnda mål. Enligt kammarrätten utgör taxeringsfrågan i det aktuella ärendet en sidan tvistig fråga som avses i lagrummet. - Avgörande för om ett tvistigt ärende skall behandlas i nämnd eller inte enligt paragrafens första punkt är vidare om nämnden tidigare prövat de omständigheter och bevis den skattskyldige åberopar. Därmed måste normalt avses att nämnden tidigare diskuterat den skattskyldiges egna förhållanden. Fall kan givetvis tänkas där en och samma fråga upprepade gånger aktualiserats i andra sammanhang på sådant sätt att nämnden för gott kan antas ha tagit ställning. Skattemyndigheten har anfört att nämnden tidigare prövat M.S:s bröders taxeringar avseende samma fråga. Det förhållandet innebär emellertid inte att förutsättningen att omständigheter och bevis tidigare har prövats av nämnden är uppfylld för M.S:s vidkommande eftersom man härav inte kan sluta sig till vilken argumentering som förts tidigare och det inte heller entydigt framkommit att fullständig identitet förelegat mellan de olika fallen. Till bilden hör att det är fråga om ett betydande belopp. M.S:s ärende skulle således enligt 2 kap. 4 § TL första punkten ha prövats i skattenämnd och inte av enskild tjänsteman. Skattemyndigheten har invänt att felet ej inverkat på sakens utgång och att beslutet av den anledningen inte skall undanröjas. Det resonemanget måste dock vara förbehållet mindre betydelsefulla handläggningsfel. Med tanke på vad som anförts tidigare om betydelsen av prövning i skattenämnd anser kammarrätten att en sådan bedömning inte kan göras i förevarande fall. Skattemyndighetens omprövningsbeslut skall därför undanröjas. Handläggningsfelet måste vidare anses så allvarligt att beslut inte kan anses meddelat före tidsfristen i 4 kap 14 § TL, varför möjlighet att återförvisa målet för ordinarie prövning inte föreligger. - Med detta ställningstagande saknar kammarrätten anledning att uttala sig i övriga frågor, som väckts i målet. - Kammarrätten undanröjer länsrättens dom och skattemyndighetens omprövningsbeslut.

Riksskatteverket (RSV) överklagade och yrkade att Regeringsrätten skulle undanröja kammarrättens dom och återförvisa målet till kammarrätten för prövning av de frågor som kammarrätten inte tagit ställning till. Till stöd för sin talan anförde RSV i huvudsak följande. Skattemyndighetens omprövningsbeslut den 29 december 1992 rörande M.S:s inkomsttaxering 1991 skulle rätteligen, enligt 2 kap. 4 § 1 TL ha avgjorts i skattenämnd. Varken TL, förvaltningslagen eller förvaltningsprocesslagen (1971:291), FPL, innehåller några regler om verkan av bristande beslutförhet. Däremot finns det utförliga regler om bristande domförhet i rättegångsbalken, RB. Enligt 50 kap. 28 § RB gäller numera att bristande domförhet i tvistemål skall föranleda undanröjande av domar endast i sådana fall då bristen kan antas ha inverkat på målets utgång. En identisk bestämmelse avseende brottmål finns i 51 kap. 28 § RB. Bestämmelserna i RB sägs ofta ge uttryck för allmänna rättsgrundsatser. Uttalanden i den riktningen har fällt i bl.a. förarbetena till FPL där det sägs att

det ofta finns skäl att tillämpa RB:s regler om en viss fråga inte reglerats i FPL. Enligt RSV:s mening är det rimligt att anlägga samma synsätt såvitt gäller frågor som är oreglerade på förvaltningsområdet. Det i sin tur skulle få till effekt att en allmän förvaltningsdomstol skall undanröja skattemyndighets beslut på grund av bristande beslutförhet endast i sådana fall då bristen kan antas ha inverkat på utgången i målet. I förevarande mål torde det vara ställt utom varje rimligt tvivel att det beslut som skattemyndigheten meddelade den 29 december 1992 i materiellt hänseende var helt korrekt. I brist på regler inom förvaltningsprocessen bör RB:s regler tillämpas analogt. Stöd för en sådan tolkning finns numera i form av ett uttalande i prop. 1996/97:133 s. 45. Mot denna bakgrund utgör bristen vad avser skattemyndighetens beslutförhet inte grund för att undanröja länsrättens dom och skattemyndighetens beslut. Reglerna i RB har bl.a. sin grund i att ett undanröjande av underinstansens dom på grund av bristande domförhet och en återförvisning dit kan vara förenad med praktiska olägenheter och ökade kostnader. Av förarbetena kan dock inte utläsas att den omständigheten att underinstansen av tidsskäl inte längre kan döma i målet skulle utgjort en bevekelsegrund för lagstiftningen. Såvitt RSV kan bedöma uppkommer inte heller, i varje fall normalt, sådana komplikationer i allmän domstol. Det gör det emellertid i en skatteprocess nog så ofta med tanke på de tidsfrister som gäller för en skattemyndighet att fatta taxeringsbeslut, tidsfrister som inte gäller för de allmänna förvaltningsdomstolarna. Vid fall av bristande beslutförhet såvitt avser skattemyndigheternas beslut synes således beslutsfattandet i en allmän förvaltningsdomstol tillföras ytterligare en dimension jämfört med vad som är fallet i motsvarande situation i allmän domstol. Den allmänna förvaltningsdomstolen har således i ett taxeringsmål att väga in om det vid en återförvisning till skattemyndighet är möjligt för myndigheten att meddela ett beslut. Om så bedöms ej vara fallet, talar naturligtvis detta faktum för att domstolen avgör målet i sak själv. I annat fall, nämligen om domstolen bara undanröjer skattemyndighetens beslut, undanröjs ju ett materiellt riktigt beslut och kan inte ersättas med ett nytt. Enligt RSV:s mening innebär denna dimension inte någonting med hänsyn till att den syn på frågan som kommer till uttryck i RÅ 1988 ref. 6 torde äga giltighet i ett fall som detta.

Prövningstillstånd meddelades.

M.S.. yrkade att kammarrättens dom skulle fastställas och i andra hand att målet skulle återförvisad till kammarrätten för prövning av de frågor som kammarrätten inte tagit ställning till. Hon anförde bl.a. följande. Regeringsrätten har att ta ställning till om ett handläggningsfel som innebar att beslutet den 29 december 1992 fattades av en enskild tjänsteman i stället för att prövas av skattenämnden var av så allvarlig art att beslutet var att betrakta som en nullitet. Konsekvensen av ett bifall till hennes talan var att ett beslut inte kunde anses ha meddelats före utgången av den tidsfrist som angavs i 4 kap. 14 § TL varför möjlighet att återförvisa målet för ordinarie prövning inte förelåg. Att inga nämndledamöter deltog måste anses vara uppseendeväckande och ett synnerligen grovt handläggningsfel. Rättssäkerhetskravet vid myndighetsutövning mot enskild är högre än motsvarande krav inom civilprocessen. Det finns därför ingen automatisk följsamhet mellan RB:s regler om domvilla och motsvarande problem inom förvaltningsprocessen. Om RSV:s talan skulle vinna bifall i detta mål och detta bli vägledande praxis skulle individens rättigheter mot staten allvarligt försvagas. Konsekvensen skulle bli att skattemyndigheten i princip aldrig skulle behöva oroa sig över eventuella formaliafel då beslutets riktighet alltid skulle kunna omprövas i efterhand.

Regeringsrätten (1999-10-08, Holstad, Lindstam, Nordborg, Hulgaard, Schäder) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Av handlingarna i målet framgår bl.a. följande. I sin självdeklaration 1991 redovisade M.S.. vinst vid försäljning av aktier i AB Betongindustri. Försäljningen omfattade såväl A-aktier som B-aktier i bolaget. Endast B-aktierna var börsnoterade. I deklarationen beräknade M.S.. anskaffningskostnaden för samtliga aktier till 25 procent av försäljningspriset enligt den dåvarande s.k. schablonregeln i punkt 2

b tredje stycket av anvisningarna till 36 § KL. Skattemyndigheten godtog deklARATIONEN vid den årliga taxeringen.

I omprövningsbeslut den 29 december 1992 beslutade skattemyndigheten, mot M.S:s bestridande, att höja hennes skattepliktiga realisationsvinst vid aktieförsäljningen med 6 215 233 kr. Myndigheten avvek därvid från deklARATIONEN på så sätt att anskaffningskostnaden för bolagets A-aktier beräknades, utan tillämpning av schablonmetoden, till nominellt värde. Omprövningsbeslutet fattades av en enskild tjänsteman. Sedan M.S. överklagat beslutet till länsrätten omprövade skattemyndigheten, i enlighet med vad som föreskrivs i 6 kap. 6 § TL, ärendet den 29 april 1993, varvid myndigheten i skattenämnd beslutade att inte ändra det tidigare fattade beslutet.

Enligt 2 kap. 4 § TL avgörs ett taxeringsärende i skattenämnd, om ärendet

1. avser omprövning av en tvistig fråga och nämnden inte tidigare prövat de omständigheter och bevis den skattskyldige åberopar,
2. avser en skälighets- eller bedömningsfråga av väsentlig ekonomisk betydelse för den skattskyldige, 3. av någon annan särskild anledning bör prövas i nämnden.

Enligt 4 kap. 14 § första stycket TL får ett omprövningsbeslut som är till nackdel för den skattskyldige - utom i vissa här inte aktuella fall - inte meddelas efter utgången av året efter taxeringsåret.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Som numera är ostridigt har skattemyndighetens omprövningsbeslut den 29 december 1992 avsett en sådan fråga som, enligt 2 kap. 4 § 1 TL, rätteligen skulle ha föranlett prövning i skattenämnd. Av förarbetena framgår att bestämmelsen främst tar sikte på fall där den skattskyldige framställt yrkanden som skattemyndigheten inte anser sig kunna bifalla fullt ut (prop. 1989/90:74 s. 279 ff. och 393). Bestämmelsen får emellertid också anses omfatta frågor som väckts av skattemyndigheten och där den skattskyldige motsätter sig en ändring i en tidigare godtagen deklARATION. Beslutet har således inte tillkommit i den ordning som föreskrivs i TL. Frågan i målet gäller verkan av denna brist.

Frågan om undanröjande på grund av att den beslutande instansen inte varit domför eller på liknande sätt haft oriktig sammansättning är inte reglerad på förvaltningsområdet. RB har emellertid sedan länge innehållit regler om obligatoriskt undanröjande när underinstansen inte varit domför och motsvarande kan i huvudsak anses ha gällt även på förvaltningsområdet. År 1989 ändrades emellertid reglerna i RB på så sätt att särregleringen för dessa fall upphörde att gälla. I stället föreskrevs att överinstansen får undanröja underinstansens avgörande endast om felet kan antas ha inverkat på målets utgång och inte utan väsentlig olägenhet kan avhjälpas i överinstansen (bl.a. 50 kap. 28 § och 51 kap. 28 § RB). I förarbetena uttalades bl.a. att det var väsentligt att respekten för domförhetsreglerna bibehölls och att stor hänsyn borde tas till parternas åsikter. Vid ändringen av domförhetsreglerna för länsrätt år 1997 uttalade regeringen bl.a. följande (prop. 1996/97:133 s. 45). Även om det för förvaltningsprocessens del inte skapas någon uttrycklig regel av innebörd att bristande domförhet skall föranleda undanröjande endast om det kan antas att det inverkat på målets utgång, saknas det anledning att anta att Regeringsrätten eller kammarrätterna skulle upprätthålla en strängare tillämpning än vad som gäller för tingsrätternas del. - - - Vid bedömningen av om återförvisning skall ske eller inte i ett konkret fall bör således vikt läggas vid frågan om vad som, såvitt avser utgången i målet, kan vinnas genom en återförvisning. Borde utgången i målet enligt den överprövande domstolens bedömning bli densamma som tidigare, torde undanröjande ske med restriktivitet.

Uttalandena i prop. 1996/97:133 kan visserligen sägas ge stöd för att RB:s regler, i avsaknad av bestämmelser i FPL, bör tjäna till ledning i situationer av bristande domförhet i förvaltningsdomstolarna. Därav följer emellertid inte att tillämpningen bör utsträckas även till fall av bristande beslutförhet hos skattemyndighet eller annan förvaltningsmyndighet. Stöd härför saknas i den nämnda propositionen, som uteslutande behandlar frågor med anknytning till föreslagna förändringar beträffande sammansättnings- och domförhetsreglerna i domstol.

Vidare bör beaktas att det hos domstol i skattemål inte finns den typ av preklusionsfrist som skattemyndigheten har att iaktta enligt 4 kap. 14 § första stycket TL. Reglerna innebär en avvägning mellan strävandena att så långt möjligt uppnå riktiga taxeringar och de skattskyldigas intresse av att inom rimlig tid få klarhet i om taxeringsbeslutet är definitivt. De innebär att det får accepteras att i för sig befogade taxeringshöjningar inte kan ske, om beslut inte hinner meddelas inom ettårsperioden och förutsättningar för eftertaxering inte föreligger.

Beträffande ettårsfristen i 4 kap. 14 § första stycket TL uttalade Regeringsrätten i rättsfallet RÅ 1995 ref. 27 att denna frist är en yttersta tidsgräns av samma slag som den som enligt 115 § första stycket gamla taxeringslagen (1956:623), GTL, gällde i eftertaxeringsfallen. Tilläggas kan emellertid att bestämmelserna är uppbyggda på olika sätt, vilket medför vissa skillnader. Enligt 115 § GTL fick eftertaxering inte ske om frågan därom inte prövats av länsrätten inom ett år från den dag ansökan om eftertaxering senast hade kommit in. Det förhållandet att länsrätten avslagit ansökan om eftertaxering hindrade inte att frågan prövades i högre rätt efter utgången av denna tid eller ånyo av länsrätten efter återförvisning. Om länsrätten inte sakprövat frågan eller grövre handläggningsbrister förelegat kunde någon ytterligare prövning dock inte ske efter tidens utgång. Bestämmelsen i 4 kap. 14 § TL innehåller ett absolut förbud mot omprövning efter utgången av den angivna tidsfristen utom i de särskilt angivna fallen. Härav följer att det i normalfallet inte är möjligt för skattemyndigheten att efter återförvisning göra en ny prövning sedan ettårsfristen löpt ut.

Regeln att omprövning - utom i vissa särskilda fall - inte får ske efter ettårsperiodens utgång fyller visserligen en viktig rättssäkerhetsfunktion genom att den skattskyldige då kan känna visshet om att taxeringen är definitiv. Denna funktion äventyras emellertid inte i egentlig mening om omprövningsbeslutet felaktigt fattas på tjänstemannanivå i stället för i skattenämnd. Beslutet fyller likväl sin funktion att klargöra för den skattskyldige att taxeringsbeslutet inte är definitivt.

I förarbetena till reglerna om skattenämnds medverkan uttalas bl.a. följande (prop. 1989/90:74 s. 279 och 281). Lekmännens medverkan i taxeringsarbetet bör koncentreras på de ärenden där det finns ett berättigat krav på insyn och inflytande för förtroendevalda. Lekmännen bör så långt möjligt medverka i avgöranden där lekmännens medverkan kan antas stärka tilltron till myndighetens objektivitet. - - - Visserligen talar mycket för att de ärendetyper där beslut skall fattas med skattenämnd bör vara så precist beskrivna som möjligt med inriktningen att lekmannainflytandet blir effektivt och verkligen koncentreras till de fall det har en funktion att fylla. Å andra sidan är förhållandena i olika taxeringsärenden så skiftande att det är nödvändigt med mer allmänt formulerade bestämmelser för att man inte skall få en alltför stelbent och formell ordning. - - - Det har i olika sammanhang framhållits att lekmannainflytandet är betydelsefullt vid avgörandet av skälighets- och bedömningsfrågor. Vad som skall anses utgöra sådana frågor är emellertid i viss mån flytande. - - - Avgörandet om ett ärende skall behandlas i nämnden eller inte blir en bedömning i det enskilda ärendet och ankommer på tjänstemannen. En remissinstans har framfört att de skattskyldiga bör kunna begära att ett ärende behandlas med nämnd. Jag delar inte den uppfattningen.

Lekmannainflytandet skulle därigenom inte koncentreras på de ärenden där det är effektivt. De skattskyldigas intresse av att ärendet avgörs med nämnd kan tillgodoses genom mitt förslag att omprövningsyrkanden som tjänsteman inte anser sig kunna bifalla skall behandlas av nämnden.

Det kan finnas anledning att även beakta de övriga fall där ett taxeringsärende skall avgöras i skattenämnd. Det gäller dels skälighets- och bedömningsfrågor av väsentlig ekonomisk betydelse för den skattskyldige (punkt 2), dels ärenden som av någon annan särskild anledning bör prövas i nämnden (punkt 3). Det är här inte bara fråga om omprövningsbeslut utan även grundläggande beslut om taxering.

Vad gäller de fall som avses i punkt 2 är visserligen bedömningsutrymmet betydligt större än i sådana tvistiga fall som det i målet aktuella. Det är dock fullt möjligt att göra en överprövning av om ärendet bort avgöras i skattenämnd. Vad som är ägnat att väcka betänkligheter är de konsekvenser som ett undanröjande kan få om taxeringsärendet avser ett grundläggande beslut. Ett undanröjande av beslutet i sin helhet skulle alltså få till följd att det över huvud taget inte kvarstår något beslut om taxering. Det skulle kunna förefalla naturligt att begränsa undanröjandet till den del av taxeringsbeslutet som avser den fråga som föranleder att ärendet bort avgöras i skattenämnd. Det framstår emellertid som ovisst om detta över huvud taget alltid är möjligt och skulle i vart fall säkerligen kunna medföra otillfredsställande resultat.

Bestämmelsen i punkt 3 har i förarbetena motiverats med att det kan finnas anledning att i nämnden ta upp några principfall om det visar sig att samma fråga aktualiseras i ett stort antal taxeringsbeslut (SOU 1988:22, del 1, s. 50, prop. 1989/90:74 s. 280). Det står klart att det inte kan komma i fråga att beträffande de fall som avses i denna punkt göra en överprövning av om prövning bort ske i skattenämnd. Vad gäller det i förarbetena nämnda fallet med ett stort antal likartade taxeringsärenden följer detta redan av att det inte går att bestämma vilka av ärendena som borde ha avgjorts i skattenämnd.

Regeringsrätten finner, mot bakgrund av det anförda, att det bör vara möjligt att underlåta att undanröja ett taxeringsbeslut som fattats på tjänstemannanivå trots att det bort avgöras med skattenämnd. I första hand bör detta gälla grundläggande taxeringsbeslut men det bör vara möjligt även beträffande omprövningsbeslut. Härvid bör beaktas att det, som förut nämnts, ansetts nödvändigt med tämligen allmänt formulerade bestämmelser som ger utrymme för olika tolkningar. Enbart det förhållandet att domstolen finner att en tjänsteman missbedömt förutsättningarna för att avgöra ett ärende utan nämnd bör inte föranleda att beslutet undanröjs. Inriktningen bör främst vara att bedöma om de intressen som de ifrågavarande reglerna avser att skydda trätts för när i påtaglig omfattning eller om ett undanröjande av andra skäl är påkallat för att upprätthålla respekten för reglerna om skattenämnds medverkan.

Som nämnts tidigare kan intresset av att få klarhet i om taxeringen är definitivt inte anses äventyras genom att beslut felaktigt fattas utan skattenämnds medverkan. Det nu aktuella beslutet har inte heller rört en skälighets- eller bedömningsfråga utan en rättsfråga. Enligt vad som upplysts i målet hade samma fråga kort förut prövats av skattenämnd i ärenden rörande andra skattskyldiga. Detta har visserligen inte medfört att det varit riktigt att pröva det nu aktuella ärendet utan nämnd men får dock anses medföra att felet framstår som mindre grovt. Vidare har frågan i samband med överklagandet blivit föremål för omprövning under medverkan av skattenämnd. Rättssäkerhetsskäl kan därför inte anses kräva att taxeringsbeslutet undanröjs. RSV:s överklagande bör således bifallas och målet återförvisas till kammarrätten för fortsatt handläggning.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten upphäver kammarrättens dom och återförvisar målet till Kammarrätten i Stockholm för fortsatt handläggning.

Föredraget 1999-09-07, föredragande Lundgren, målnummer 363-1996

Sökord: Taxeringsprocess

Litteratur: prop. 1988/89:95, 51-54 och 79-81; prop. 1989/90:74, s. 278-281, 308-310, 393 och 406; prop. 1996/97:133, s. 44-45; SOU 1988:21, s. 50-51 och 75-76; Almgren-Leidhammar, Skatteförfarandet, s. 2:4:3-6 och 4:14:3-5; Fitger, Rättegångsbalken, s. 50:130-144; Wennergren, Skattenytt 1994, s. 546-551; Wennergren, Skattenytt 1996, s. 184-189; Strömberg, Allmän förvaltningsrätt, 18:e uppl. 1997, s.77-78; Ragnemalm, Extraordinära rättsmedel i förvaltningsprocessen, s. 30-35.
