Den extraordinära besvärsrätten

beträffande taxering för inkomst eller förmögenhet

Av förste taxeringsinspektören Birger Wennberg.

Inledning.

Bland de anordningar, som inom förvaltningsrätten inrättats för att tillförsäkra den enskilde medborgaren rättsskydd gent emot oriktiga förvaltningsakter[1] är besvärsinstitutet[2] utan all jämförelse det viktigaste.[3]

Vid fullföljd av talan i *taxeringsprocessen* utgöres rättsmedlet av besvär, som regelmässigt har karaktär av ordinärt rättsmedel, men som även kan fungera som extra ordinärt rättsmedel.

Den ordinära besvärsrätten.

Den ordinära besvärstiden beträffande besvär över taxeringsnämnds beslut utgår den 15 augusti under taxeringsåret. Kommun och taxeringsintendent har emellertid längre besvärstid. Beträffande kommun gäller sålunda att besvär skall ha anförts före utgången av augusti månad under taxeringsåret medan taxeringsintendent äger anföra besvär intill utgången av april månad året efter taxeringsåret. Skulle emellertid prövningsnämnden ha avgjort besvär över viss skattskyldigs taxering må taxeringsintendenten ej därefter anföra besvär hos prövningsnämnden rörande samma taxering (76 § 1956 års taxeringsförordning, i forts. förkortat TF).

Den ordinära besvärsrätten omfattar i princip alla delar av ifrågakommande beslut. Besvären kan grundas på såväl materiella som formella skäl.[4]

Den extraordinära besvärsrätten.

Även efter den ordinära besvärstidens utgång finns i vissa fall möjlighet att få en felaktig taxering ändrad, nämligen genom besvär i extraordinär ordning, eller för att använda taxeringsförordningens terminologi — genom "besvär i särskild ordning".[5] (99—104 §§ TF.)

Den extraordinära besvärsrätten är i motsats till den ordinära begränsad till vissa i taxeringsförordningen angivna fall. Bland dessa ingår emellertid sådana av såväl materiell som formell karaktär. *Motiven* för den extraordinära besvärsrätten kan variera. Fråga kan sålunda vara om rättelse av någon försummelse från taxeringsmyndighetens sida men även av misstag, av mer ursäktlig art, från den skattskyldiges sida. Det kan även tänkas fall där taxeringsresultatet ter sig så stötande, att särskilda möjligheter bör finnas för att möjliggöra en rättelse.[6]

Till sin *rättsliga natur* är de extraordinära besvären att beteckna som ett extraordinärt rättsmedel, varigenom ändring sökes i taxeringar, som erhållit formell rättskraft.[7], [8] Det är klart, att bestämmelser, som inrymma möjligheter att bryta upp lagakraftvunna taxeringar måste få en restriktiv prägel. I litteraturen har uttalats[9] att lagakraftvunna taxeringar bör få brytas upp "vare sig detta sker till förmån för den skattskyldige eller för det allmänna — — — *endast* (kurs. här) därest starka skäl härför kan anföras."

Open access från www.skattenytt.se, 2026-01-16 21:00:47

Med särskild styrka borde det sagda få göras gällande, då beslutet länder den skattskyldig till nackdel.[10]

I fortsättningen skall lämnas en historisk översikt över den extraordinära besvärsrättens utveckling, varefter de nuvarande bestämmelserna skall behandlas. Innan så sker skall emellertid något beröras de möjligheter, som regeringsrätten enligt 19 §[11] regeringsformen tillerkänts att i taxeringsmål bevilja resning och återställa försutten tid.

Resning och återställande av försutten tid.

Det i rättegångsbalken (58 kap. 1 §) uppställda rättsmedlet *resning* kan bli tillämpligt även i skatteprocessen. Detta gäller företrädesvis när "omständighet eller bevis, som ej tidigare förebragts, åberopas och dess förebringande sannolikt skulle hava lett till annan utgång." Har i sådana fall gjorts sannolikt, att omständigheten eller beviset ej kunnat åberopas vid ordinarie taxering, kan regeringsrätten bevilja resning i enlighet med bestämmelserna i 19 § regeringsformen.

Regeringsrätten har även möjlighet att *återställa försutten tid* (jfr 58 kap. 11 § RB). I praxis torde så ha skett huvudsakligen i fall som stått laga förfall nära.

De nyinförda bestämmelserna om extraordinär besvärsrätt inskränker på intet sätt regeringsrättens befogenhet att bevilja resning eller återställa tid. Det är emellertid att förmoda att ansökningar om resning och återställande av försutten tid i framtiden kommer att minska i antal i anledning av den omarbetning, som reglerna om extraordinära besvär blivit föremål för.

Ur rättssäkerhetssynpunkt är det givetvis till fördel att i alldeles speciella fall ha den i regeringsformen intagna prövningsmöjligheten att tillgå.

Historisk översikt.

A. Tiden fram till 1956 års TF.

Uttryckliga bestämmelser om extraordinär besvärsrätt återfinnes för första gången i 1897 års bevillningsförordning[12] nämligen för det fall att en skattskyldig blivit taxerad för samma inkomst på mer än en ort eller taxerats för inkomst på ort, där han ej var skattskyldig för något slag av inkomst och ej heller mantalsskriven. Redan dessförinnan hade emellertid i praxis en viss extraordinär besvärsrätt ansetts föreligga.[13]

I 1907 års bevillningsförordning utvidgades besvärsrätten till att omfatta det fall, då någon obehörigen upptagits som skattskyldig för fast egendom. År 1907 infördes även rätt för skattskyldig att före årets utgång anföra besvär direkt hos kammarrätten om deklarationen ej följts av taxeringsnämnden.[14] Förutsättningen var att underrättelse om avvikelsen ej *avsänts*[15] inom föreskriven tid. År 1922 inrättades den särskilda prövningsnämnden[16] som regelmässig besvärsinstans i förevarande fall. Efter nämnda år medgavs också extraordinär besvärsrätt vid s k misstagstaxering d v s i fall där — som uttrycket då löd — "felskrivning, missräkning eller annat därmed jämförligt förbiseende" förekommit.

År 1928 utbyttes orden "därmed jämförligt förbiseende" mot "uppenbart förbiseende". Anledningen härtill uppgavs av departementschefen vara, att det dittillsvarande uttrycket synts honom "väl snävt". Någon annan motivering har ej lämnats.[17]

Open access från www.skattenytt.se, 2026-01-16 21:00:47

Enligt 1928 års TF var läget i övrigt beträffande den extraordinära besvärsrätten sammanfattningsvis följande.

Besvär i extraordinär ordning fick anföras, då den skattskyldige ej fått föreskriven underrättelse om avvikelse från självdeklaration. Vidare kunde vissa felaktigheter av mera kvalificerad art rättas genom extraordinära besvär. Så var fallet om taxering skett i strid mot bestämmelserna om objektiv skatteplikt eller subjektiv skattskyldighet eller om rätt beskattningsort och då taxering blivit felaktig genom felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende.

År 1950 tillkom en viktig författningsändring (KF 17 februari 1950 SFS nr 26), som avsåg att möjliggöra rättelse av väsentligt för höga taxeringar, vilka åsatts i avsaknad av självdeklaration eller då den skattskyldige av uppenbart förbiseende lämnat oriktig uppgift. Härvidlag var den skattskyldige ofta på grund av sin försummelse avskuren från vanlig besvärsrätt hos skattedomstolarna. Enligt 1950 års regler fick den skattskyldige emellertid anföra besvär hos prövningsnämnden i extra ordinär ordning. Talan kunde emellertid ej fullföljas till kammarrätten och regeringsrätten.[18]

Genom 1955 års riksdagsbeslut utsträcktes tiden för anförande av dessa besvär till två år från det att den skattskyldige erhållit debetsedel å slutlig skatt på grund av den ifrågavarande taxeringen. Någon ovillkorlig rätt att få besvären prövade förelåg emellertid ej. Prövningsnämnden hade att överväga skäligheten av att taxeringen ånyo togs upp. Besvär fick endast prövas då det med hänsyn till de omständigheter, som föranlett underlåtenheten eller den oriktiga uppgiften, ansågs obilligt att besvären ej upptogs. Prövningsnämndens bedömning av frågan fick ej överklagas. Extraordinära besvär fick ej heller anföras om den ursprungliga taxeringen var eller varit föremål för prövning hos kammarrätten.

B. 1956 års taxeringsreform.

Viss kritik kom efter hand att riktas mot bestämmelserna om extraordinär besvärsrätt i 1928 års TF, de ovan omtalade reformerna till trots. Sålunda ansågs de skattskyldigas krav på rättssäkerhet ej tillräckligt tillgodosett då det gällde att vinna rättelse i sådana felaktiga taxeringar, där felaktigheterna berodde på misstag eller oförstånd från den skattskyldiges sida.

I sitt betänkande med förslag till ändrad taxeringsorganisation (SOU 1955: 51), som låg till grund för den av riksdagen år 1956 antagna taxeringsförordningen, har 1955 års taxeringssakunniga också vitsordat att de dittills gällande bestämmelserna om extraordinär besvärsrätt varit alltför snäva (s 202). En väsentlig utökning föreslogs därför, såväl i vad avsåg möjligheterna till anförande av sådana besvär som beträffande besvärstiden.

Nuvarande bestämmelser.

I. Extraordinära besvär på grund av bristande underrättelse (99 §).

Enligt 99 § TF har skattskyldig, som ej erhållit i 69 § föreskriven underrättelse senast den 15 juli under taxeringsåret, rätt att anföra besvär hos prövningsnämnden intill utgången av året efter taxeringsåret, eller, om han ej under taxeringsåret erhållit debetsedel å slutlig skatt i anledning av den taxering, varom fråga är, inom ett år efter det han erhållit sådan debetsedel.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-01-16 21:00:47

En jämförelse med 69 § utvisar att besvärsrätt enligt 99 § kan ifrågakomma i följande fall.

A. Den skattskyldige har avgivit självdeklaration men denna har ej följts av taxeringsnämnden.

Om den skattskyldige avlämnat deklaration men denna ej följts är taxeringsnämnden skyldig lämna den skattskyldige underrättelse om avvikelsen. Därvid kan man tänka sig följande olika fall nämligen sådana, där någon underrättelse överhuvudtaget ej utsänts, sådana där underrättelse visserligen utsänts men ej kommit den skattskyldige tillhanda och slutligen sådana, där underrättelsen visserligen kommit den skattskyldige tillhanda men först efter den 15 juli under taxeringsåret. I samtliga dessa fall är den skattskyldige berättigad anföra besvär i extraordinär ordning.

Det förtjänar påpekas, att det i förevarande sammanhang numera är utan betydelse när underrättelsen *avsänts;* det avgörande är när den skattskyldige *erhållit* underrättelsen.[19] För att i viss mån skapa garanti för att den skattskyldige erhåller underrättelsen senast den 15 juli under taxeringsåret har i 31 § taxeringskungörelsen intagits en föreskrift att underrättelser, som avses i 69 § (och 177 § 3 mom.) TF skola "såvitt möjligt" expedieras före utgången av juni månad. Om underrättelsen till äventyrs utsändes på sådan tid att den beräknas komma den skattskyldige till handa först efter den 15 juli under taxeringsåret, bör den skattskyldige underrättas om denna hans rätt att anföra besvär i extraordinär ordning.[20] Att så verkligen sker är av väsentlig betydelse är rättssäkerhetssynpunkt.[21]

Av föreskriften, att den skattskyldige skall ha *erhållit* underrättelsen senast den 15 juli följer, att en skattskyldig kan hålla sin besvärstalan öppen genom att avsiktligt underlåta att utlösa underrättelsen inom den angivna tidpunkten.[22] Detta är givetvis ur principiell synpunkt otillfredsställande. Ur rättssäkerhetssynpunkt torde emellertid den nu gällande föreskriften vara att föredraga framför den tidigare, som kunde medföra besvärsförlust för många skattskyldiga utan deras eget förvållande.

Det är ej tillfyllest att den skattskyldige erhållit underrättelse inom föreskriven tid. Underrättelsen skall också uppfylla de *krav* som uppställas i 69 § TF. Dessa krav kan sammanfattas sålunda:

1. underrättelsen skall angiva i vilka hänseenden deklarationen frångåtts.
2. skälen för avvikelsen skall angivas.
3. underrättelsen skall vara undertecknad av taxeringsnämndens ordförande.
4. underrättelsen skall innehålla besvärshänvisning.

1. Underrättelsen skall angiva i vilka hänseenden deklarationen frångåtts.

Häri får anses ligga att underrättelsen skall innehålla en beloppsmässig redogörelse för de olika åtgärderna. Det kan sålunda ej anses tillfyllest med en uppräkning av de punkter vari ändring skett eller ett angivande av den sammanlagda höjningen eller att enbart angiva de beslutade taxeringarna.[23]

Det bör betonas, att *varje* avvikelse från deklarationen skall medföra underrättelse. Även om avvikelsen avser ett i och för sig obetydligt belopp — eller om den blott innebär rättelse av ett formellt fel föreligger sålunda underrättelseplikt. Enligt 65 § TF skall — där hinder ej

Open access från www.skattenytt.se, 2026-01-16 21:00:47

möter — tillfälle beredas den skattskyldige att yttra sig om anledning föreligger att åsätta taxering med avvikelse från självdeklaration. Så behöver emellertid ej ske där fråga är om felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende eller då eljest yttrande av den skattskyldige uppenbarligen ej är erforderligt för frågans bedömande. Att ifrågasatt avvikelse sålunda ej alltid behöver kommuniceras innebär ej att taxeringsnämndens ordförande kan underlåta att tillställa den skattskyldige underrättelse om avvikelsen, även om fråga skulle vara om en rättelse som kan synas självklar. Den skattskyldige skall nämligen alltid ha möjlighet att själv pröva om den gjorda rättelsen är befogad och rätt utförd. Får den skattskyldige ej kännedom om taxeringsnämndens ändring genom underrättelse i föreskriven ordning förblir han dessutom i okunnighet om ändringen till dess han får debetsedeln å slutlig skatt. En differens mellan de taxerade inkomsterna å debetsedeln och den avgivna deklarationen kan för den skattskyldige verka oförklarlig och resultera i onödiga besvär. I det praktiska taxeringsarbetet har tidigare använts en speciell blankett — den s k Malmöblanketten — för inhämtande av yttrande från den skattskyldige då avvikelse från deklaration ifrågasatts. Har sådan blankett använts innebär detta ej att ordföranden kan underlåta att underrätta den skattskyldige om den gjorda avvikelsen (se RÅ 1954 ref. 26).

I allmänhet gäller att besvär endast anföres då underrättelsen utvisar att högre taxering åsatts än deklarationen utvisar. Ibland kan emellertid taxeringsnämndens beslut vara sådant att det ej siffermässigt påverkar det aktuella årets taxering men väl ett senare års. Även i sådana fall bör underrättelse lämnas. Så bör också ske då taxeringsnämndens åtgärd innebär en sänkning av taxeringen, låt vara att det senare fallet är mindre angeläget än det förra.

2. Skälen för avvikelsen skall angivas.

Underrättelsen skall ligga till grund för den skattskyldiges bedömande, om han bör överklaga taxeringsnämndens beslut. Det är därför mycket viktigt, att skälen för de vidtagna ändringarna angives klart och så fullständigt som möjligt. Att å underrättelsen endast angiva, att taxeringsnämnden beräknat eller uppskattat inkomst till visst belopp eller att begärt avdrag vägrats, kan ej anses tillfredsställande.[24] Skälen måste angivas med sådan tydlighet att den skattskyldige kan bemöta desamma.[25] Det ligger emellertid i sakens natur att samma anspråk ej kan ställas i fråga om utförlighet som beträffande skattedomstolarnas motiveringar;[26] en stor mängd underrättelser skall ju avfattas och utsändas inom en relativt kort tidrymd.

Om några skäl överhuvudtaget icke anförts i underättelsen torde den skattskyldige som regel ha extraordinär besvärsrätt. Detsamma torde gälla om skäl anförts men dessa varit alltför ofullständiga för att kunna bemötas besvärsvägen. Att härvidlag uppställa några generella regler låter sig knappast göra utan en prövning lärer få ske från fall till fall. Särskilt då det gäller uppskattnings- och bedömningsfrågor torde kravet på motivering ej kunna ställas lika högt som beträffande sakfrågor. Det kan sålunda ifrågasättas, om det t. ex. är nödvändigt att motivera att avdrag för nedsatt skatteförmåga medgivits med allenast 1.000 kr i ett fall där en skattskyldig begärt skattebefrielse för

Open access från www.skattenytt.se, 2026-01-16 21:00:47

vilket skulle erfordras ett extra avdrag med 2.000 kr.

3. Underrättelsen skall vara undertecknad av taxeringsnämndens ordförande.

Föreskriften att underrättelsen skall ha undertecknats av taxeringsnämndens ordförande torde innebära ett krav på handskriven namnteckning.[27] Har underskriften anbringats på annat sätt, t. ex. genom namnstämpel medför detta att den skattskyldige ej anses ha fått behörig underrättelse (RÅ 1951 ref 40 och 1959 not 1350). Så lärer också vara fallet om annan ledamot i taxeringsnämnden än ordföranden av någon orsak undertecknat underrättelser på ordförandens vägnar.

4. Underrättelsen skall innehålla besvärshänvisning.

Denna föreskrift torde vara lätt att efterleva, eftersom taxeringsnämnderna tillhandahållas av riksskattenämnden fastställda formulär för underrättelser, vilka innehålla tryckta besvärshänvisningar. Som tidigare betonats är det av vikt att denna besvärshänvisning i förekommande fall kompletteras med upplysningar om besvärsrätt enligt 99 § TF.

Återkommer en underrättelse med anteckning att försändelsen ej utlösts inom föreskriven tid kan en av anledningarna härtill vara att den skattskyldige varit bortrest — t. ex. för semester. I sådana fall kan den skattskyldige merendels anträffas vid en senare tidpunkt. Inträffar denna senare tidpunkt efter den 15 juli bör i underrättelsen upplysning sålunda lämnas om att besvärsrätt föreligger enligt 99 § TF; den skattskyldige har ju ej *erhållit* underrättelsen i föreskriven tid. Har skattskyldig erhållit underrättelse inom föreskriven tid men i underrättelsen endast angivits vissa av de av taxeringsnämnden vidtagna ändringarna lärer den skattskyldige ha besvärsrätt enligt 99 § i vad avser de punkter som ej redovisats å underrättelsen men ej beträffande de övriga.[28]

B. Taxeringsnämnden har avvikit från annan av skattskyldig till ledning för egen taxering lämnad uppgift eller upplysning än självdeklaration.

I 69 § 1 mom. första stycket sista meningen TF föreskrives bl. a. att vad i samma paragraf uttalats därom, att den skattskyldige skall tillsändas underrättelse om i vilka hänseenden deklarationen frångåtts samt om skälen härför skall gälla jämväl beträffande avvikelse från annan av skattskyldig till ledning för egen taxering lämnad uppgift eller upplysning.

Stadgandet tager sikte på det fall att en skattskyldig — frivilligt eller efter anmaning — lämnat uppgift eller upplysning till ledning för sin egen taxering *annorledes* än i deklarationen. Oftast är väl härvid fråga endast om kompletteringar eller förklaringar till deklarationen. Dessa fall torde merendels ej vålla några svårigheter ur nu ifrågavarande synpunkt. Stundom går emellertid uppgiften eller upplysningen ut på att taxeringen skall bliva lägre än deklarationen utvisar; fråga kan t. ex. vara om ett yrkande om avdrag för viss kostnad eller om avdrag för nedsatt skatteförmåga. Om meddelandet lämnats skriftligt eller muntligt torde i detta sammanhang vara utan betydelse. Godtager taxeringsnämnden ej den skattskyldiges yrkande skall denne underrättas härom. Har denna underrättelseplikt eftersatts äger den skattskyldige besvärsrätt enligt 99 §.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-01-16 21:00:47

C. Den skattskyldige har ej avlämnat deklaration men likväl blivit taxerad.

I 69 § 1 mom. andra stycket stadgas:

"Har taxering för inkomst eller förmögenhet åsatts skattskyldig, som icke avgivit deklaration, skall underrättelse om taxeringen sändas till den skattskyldige, dock att sådan underrättelse icke är erforderlig, då den som i fastighetslängden för året näst före taxeringsåret upptagits såsom ägare till fastighet åsättes allenast taxering till kommunal inkomstskatt för garantibelopp för fastigheten."

Då det gäller skattskyldig, som ej deklarerat torde — av vad valda uttryckssättet att döma — några skäl för den företagna taxeringsåtgärden ej behöva angivas i underrättelsen; det är tillräckligt att den skattskyldige får "underrättelse om taxeringen".[29] Härav följer att en skattskyldig ej kan åberopa extraordinär besvärsrätt jml. 99 § TF i angivna fall. Det ligger f. ö. i sakens natur, att några speciella skäl till en, utan ledning av deklaration åsatt skönstaxering ej behöver angivas. De angivna siffrorna är ju helt enkelt resultatet av en bedömning av inkomsternas storlek. Undantag utgör emellertid en just det året speciell inkomst såsom realisationsvinst vid en fastighetsförsäljning.

Såsom framgår av den citerade lagtexten föreligger ej underrättelseskyldighet beträffande den, som taxerats till kommunal inkomstskatt för *garantibelopp* för fastighet under förutsättning att denna taxering endast omfattar garantibelopp och att den som sålunda åsatts taxering, i fastighetslängden för året näst före taxeringsåret, upptagits såsom ägare till fastigheten. Stadgandet berör framför allt ägare av sommarvillor eller annan fastighet, belägen i annan kommun än ägarens hemortskommun. Då endast garantibeloppet skall beskattas underlåter de skattskyldiga ofta i sådana fall att avgiva någon självdeklaration. Eftersom det ej finns någon föreskrift att underrättelse skall lämnas ha dessa skattskyldiga ej heller besvärsrätt enligt 99 § TF i dessa fall — men väl enligt 100 §, varom mer här nedan.

D. Stiftelse har behandlats som familjestiftelse.

Om en taxeringsnämnd funnit en stiftelse vara familjestiftelse med därav följande strängare beskattning vid taxeringen till statlig inkomstskatt och statlig förmögenhetsskatt skall stiftelsen underrättas härom. Har så ej skett eller har detta skett senare än den 15 juli under taxeringsåret, inträder besvärsrätt enligt 99 §.

E. Dödsbo har hemställt om befrielse från att erlägga skatt.

Befrielse från erläggande av kvarstående och tillkommande skatt kan beviljas jämlikt 75 § kommunalskattelagen, 15 § 1 mom. förordningen om statlig inkomstskatt, 15 § 1 mom. förordningen om statlig förmögenhetsskatt, 20 § lagen om folkpensionering samt 36 § lagen om allmän sjukförsäkring.

Dödsbo, som gjort framställning om befrielse från att erlägga skatt skall underrättas om taxeringsnämndens beslut härutinnan, antingen beslutet innebär bifall till framställningen helt eller delvis eller om ansökningen avslagits. Alla beslut om skattebefrielse för dödsbon skall protokollföras. Protokollsutdrag skall tillställas sökanden och länsstyrelsen. Om underrättelsen stadgas i 69 § 3 mom. att sådan skall tillsändas dödsboet "i samma ordning som gäller för underrättelse om avvikelse från deklaration". Om dödsboet

Open access från www.skattenytt.se, 2026-01-16 21:00:47

ej inom föreskriven tid erhållit sådan underrättelse eller om underrättelsen är bristfällig inträder extraordinär besvärsrätt.

Vad som sagts under A. ovan angående extraordinär besvärsrätt för de skattskyldiga i fall där underrättelsen inkommit inom föreskriven tid men densamma varit ofullständig eller bristfällig i något sådant avseende som där berörts, får anses gälla även beträffande de under B—E omnämnda fallen.

Enligt bestämmelserna i 69 § 4 mom. andra stycket TF skall underrättelsen tillställas den skattskyldige i rekommenderat brev. Vidare stadgas att om försändelsen återkommer som obeställbar och anledning förekommer att den skattskyldige kan anträffas, underrättelse bör, där så lämpligen kan ske, delgivas i den ordning 54 § stadgar d. v. s. genom s. k. postdelgivning.

Föreskrifterna böra ej tolkas så att den skattskyldige — eller dödsboet — äger besvärsrätt enligt 99 § TF enbart därför att underrättelsen erhållits i annan ordning. Avgörande är härvidlag om den skattskyldige — eller dödsboet — verkligen erhållit del av underrättelsen och detta kan styrkas.[30]

Besvärsmyndighet.

Behörig myndighet för prövning av besvär enligt 99 § är vederbörande prövningsnämnd. Besvären skall ingivas eller insändas till prövningsnämndens kansli (se i övrigt 75 § TF jfr med 104 § samma förordning).

Besvärstider.

Som inledningsvis angavs får den skattskyldige i förekommande fall föra talan enligt 99 § hos prövningsnämnden intill utgången av året efter taxeringsåret resp. om debetsedeln å slutlig skatt ej kommit honom tillhanda före taxeringsårets utgång, inom ett år efter det så skett.

Härtill må anmärkas att debetsedel å slutlig skatt skall tillställas den skattskyldige med posten senast den 15 december under taxeringsåret (35 § uppbördsförordningen). Principiellt borde besvärstiden räknas från mottagandet av debetsedeln. Då lagstiftaren emellertid medgivit att besvär får anföras till utgången av nästföljande kalenderår innebär detta olika besvärstider för de skattskyldiga — alla få ju ej sina debetsedlar samtidigt — låt vara att skillnaden merendels rör sig om några få dagar. Denna ojämnhet har av lagstiftaren föredragits framför en mängd tvister om den exakta dagen för mottagandet. Ur rättsvårdssynpunkt finnes heller intet att erinra häremot; varje skattskyldig, som berörs av stadgandet har ju tillförsäkrats en besvärstid av minst ett år.

II. *Extraordinära besvär i övriga fall (100 §).*

Enligt 100 § i 1956 års TF må besvär jämväl anföras i särskild ordning i vissa andra fall, vilka reglerats i sju olika punkter. Dessa fall äro följande.

1. och 2. Taxering har skett i strid mot reglerna om objektiv skatteplikt och subjektiv skattskyldighet.

Enligt lagrummets två första punkter får den skattskyldige anföra besvär i extraordinär ordning 1) om han taxerats för inkomst eller förmögenhet, som icke är av skattepliktig natur eller 2) om han taxerats för inkomst eller förmögenhet,

Open access från www.skattenytt.se, 2026-01-16 21:00:47

för vilken han icke är skattskyldig. Bestämmelserna avser fall, där taxering skett mot reglerna om objektiv skatteplikt resp. subjektiv skattskyldighet. Exempel på det förra utgör fall, där någon taxerats till inkomstskatt för gåva eller dylikt (se 19 § kommualskattelagen) eller till förmögenhetsskatt för personligt lösöre eller dylikt (se 3 § 2 mom. förordningen om statlig förmögenhetsskatt) och på det senare där någon som överhuvudtaget ej är skattskyldig likväl taxerats för inkomst eller förmögenhet eller om någon som är fritagen från skattskyldighet beträffande visst slag av inkomst eller förmögenhet likväl taxerats härför. (Se 53, 54, 69 och 70 §§ kommunalskattelagen, 6 och 7 §§ samt 18 § förordningen om resp. statlig inkomstskatt och statlig förmögenhetsskatt).

3. Oriktig taxering beträffande garantibelopp.

Extraordinär besvärsrätt föreligger vidare om den skattskyldige taxerats till kommunal inkomstskatt för garantibelopp för fastighet, vilket icke bort för honom upptagas såsom skattepliktig inkomst.

Såsom framhållits vid behandlingen av 99 § grundar sistnämnda lagrum ej någon extraordinär besvärsrätt för skattskyldig i dylikt fall. I stället har lagstiftaren tillförsäkrat den skattskyldige extraordinär besvärsrätt under punkt 3) i 100 §.

4. Felaktig beskattningsort.

Besvärsrätt enligt 100 § äger vidare den som taxerats för samma inkomst eller förmögenhet på mer än en ort eller eljest taxerats å orätt ort.

Här avses olika fall av dubbeltaxering samt det fall där någon taxerats — låt vara endast å en ort men å sådan där taxering ej bort ske (se 47 och 56—61 §§ kommunalskattelagen samt 14 § förordningen om resp. statlig inkomstskatt och statlig förmögenhetsskatt).

5. S. k. misstagstaxering.

Punkt 5. tager sikte på sådana fall där taxeringen blivit oriktig på grund av felräkning, misskrivning och annat uppenbart förbiseende. Stadgandet har med blott vissa ändringar av redaktionell natur överförts från 1928 års TF.

Den ursprungliga anledningen till bestämmelsens tillkomst var en motion, som väckts vid 1921 års riksdag, vari påtalades de stora svårigheter som förelåg för en skattskyldig att snabbt få ändring, där *taxeringsmyndigheterna gjort sig skyldiga* till misstag eller misskrivning; vad som därvid åsyftades var formella felaktigheter.

Mot denna bakgrund låter det sig väl sägas att "stadgandet egentligen tillkommit för att bereda *enskild* skattskyldig extraordinär besvärsrätt, när hans taxering blivit oriktig på grund av vissa formella felaktigheter, begångna av *beskattningsnämnderna,* men icke då så blivit fallet på grund av materiella fel av taxeringsnämnderna."[31]

Exempel på fel, som begåtts av taxeringsmyndigheterna, utgör sådana fall där ortsavdrag utförts med fel belopp, av myndigheterna utförda sammanräkningar blivit felaktiga o. d.

Praxis har emellertid ej stannat härvid. Sålunda har i vissa fall den skattskyldige medgivits extraordinär besvärtsrätt då *han själv* varit orsak till att taxeringen blivit felaktig genom av honom begången felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende. Härvidlag har fråga

Open access från www.skattenytt.se, 2026-01-16 21:00:47

varit om sådana fall, där det ansetts att taxeringsmyndigheterna *kunnat och bort* upptäcka oriktigheten men så icke skett,[32] med andra ord en utvidgning av begreppet misstag hos beskattningsnämnd.

Sandström hävdar att bakom denna praxis tydligtvis ligger den uppfattningen, att beskattningsnämnderna är skyldiga att rätta begångna felaktigheter i deklarationerna, ej blott när detta är till den skattskyldiges nackdel utan lika mycket när det är till hans fördel.[33]

Däremot har besvärsrätt ej ansetts föreligga då taxeringsnämnden vid deklarationsgranskningen ej haft möjlighet att observera felräkningen eller förbiseendet.[34] I detta fall hade ju ej heller något uppenbart förbiseende begåtts av taxeringsnämnden.

Enligt ett av de sakkunniga (SOU 1955:51 s. 205) gjort uttalande bör såsom uppenbart förbiseende bl. a. räknas det fall att taxering påförts med ledning av kontrolluppgift som avser annan person.

Tillkomsten av punkterna 6. och 7. (se härom nedan) torde öppna nya möjligheter för prövning av besvär i extraordinär ordning i åtskilliga fall där hittills en restriktiv tillämpning av 5) lagt hinder i vägen härför. Ur rättsäkerhetssynpunkt är detta helt naturligt att hälsa med tillfredsställelse.

Huruvida rättstillämpningen i framtiden kommer att till misstagstaxering förbehålla fall av förbiseenden, begångna av taxeringsmyndigheterna såsom ursprungligen var tanken, eller om man hit även kommer att hänföra sådana fall av förbiseenden från den skattskyldiges sida som hittills tagits upp till prövning jämlikt 5) är av viss betydelse. Kommer fall av förbiseenden från den skattskyldige att bedömas efter 6) innebär detta en strängare linje än hittills tillämpats, eftersom det för prövning enligt 5) ej fordras att de i andra stycket av 100 § uppställda förutsättningarna behöva vara uppfyllda. En skärpning skulle emellertid strida mot lagstiftarens anda och borde f ö ha kommit till uttryck i lagtexten.[35]

6. och 7.

Innehållet i punkterna 6) och 7) i 1956 års TF ger de skattskyldiga väsentligt utvidgade möjligheter att anföra besvär i extraordinär ordning. Bestämmelserna ifråga lyder:

("Besvär må jämväl i särskild ordning anföras av den skattskyldige".)

6) "om han, till följd av underlåtenhet att avgiva deklaration eller annan uppgift eller på grund av felaktighet i deklaration eller i annan uppgift från honom eller i kontrolluppgift eller i handling som legat till grund för sådan deklaration eller uppgift, taxerats till väsentligt högre belopp än som svarar mot hans inkomst eller förmögenhet, samt

7) om han eljest kan åberopa omständighet eller bevis som bort föranleda väsentligt lägre taxering.

I de fall som angives i första stycket vid 6) och 7) må besvärstalan ej tagas upp till prövning, med mindre den kan grundas på omständighet eller bevis, varom kännedom saknats vid fastställandet av den taxering vari rättelse sökes, och det framstår såsom ursäktligt att den skattskyldige icke i annan ordning åberopat omständigheten eller beviset till vinnande av riktig taxering."

Ifrågavarande bestämmelser infördes på förslag av Taxeringssakkunniga, som ansåg det påkallat med en viss utvidgning av de år 1950 införda reglerna om extraordinär besvärsrätt.

Det förtjänar redan nu påpekas, att båda de i andra stycket av 100 § angivna förutsättningarna måste vara uppfyllda

Open access från www.skattenytt.se, 2026-01-16 21:00:47

för att besvärsrätt enligt 6) eller 7) skall föreligga. Det krävs sålunda både att besvärstalan grundas på omständighet eller bevis, varom kännedom saknats vid fastställandet av den taxering vari rättelse sökes, *och* att det framstår som ursäktligt att den skattskyldige icke i annan ordning åberopat omständigheten eller beviset till vinnande av riktig taxering.

Begreppet "väsentligt högre belopp" vid p. 6) fordrar en kommentar. Det är som Bratt påpekat,[36] alltid vanskligt att avgöra vad som är väsentligt eller icke väsentligt i sammanhang som detta. Enligt förarbetena (SOU 1955 : 51 s. 204) skall det emellertid röra sig om ett skattebelopp, som absolut sett inte är ringa och som inte heller framstår såsom mindre betydelsefullt i förhållande till den skattskyldiges samlade skattebörda.

Principellt tager bestämmelserna vid 6) sikte på det fall där den för höga taxeringen föranletts av att den skattskyldige *antingen* försummat att avgiva deklaration *eller* att lämna uppgift i och för taxeringen *eller ock* på grund av att felaktigheter vidlåder de uppgifter till ledning för den skattskyldiges taxering som lämnats av honom eller någon annan.

Ordet "eljest" vid p. 7) torde uttrycka lagstiftarens vilja att åstadkomma ett mera allmänt hållet stadgande, varigenom man kan rätta till ett oriktigt taxeringsresultat till den del en sådan rättelse är betingad av omständigheter eller bevis, som framkommit först sedan taxeringen åsatts. Oaktat fråga sålunda får anses vara om ett allmänt reservstadgande torde detsamma ej få utnyttjas så, att användandet därav kommer att innebära ett uppluckrande av de allmänna principer, varå övriga stadganden i 100 § är uppbyggda; det torde få krävas, att fråga är om huvudsakligen lika kvalificerade fall, som de vid 6) angivna.[37] Som exempel på fall, där p. 7) kan åberopas kan nämnas sådana taxeringar, som bestämts utan ledning av godtagbar deklaration eller annan tillförlitlig uppgift eller upplysning d. v. s. vid skönstaxeringar.[38]

Uttrycket "väsentligt lägre taxering" vid 7) får till sin innebörd — mutatis mutandis — anses motsvara det vid 6) förekommande uttrycket "taxeras till väsentligt högre belopp".

Begreppet "omständighet eller bevis", förtjänar att närmare beröras. Uttrycket överensstämmer med vad som gäller enligt rättegångsbalkens föreskrifter om resning (se 58 kap. 1 § 3 st. RB).

I sitt förslag till taxeringsförordning har taxeringssakunniga (s 271) angivit att besvärstalan ej skulle tagas upp till prövning, med mindre den kunde grundas på omständighet eller bevis, varom kännedom saknats vid beslutet rörande den taxering vari rättelse söktes.

Den slutgiltiga avfattningen av 100 § innebär en viss jämkning av de sakkunnigas förslag härutinnan.

Enligt uttalande i propositionen (s. 349) borde av den ändrade lydelsen något klarare framgå att det avgörande för om besvärsrätt enligt 6) eller 7) skall anses föreligga i första hand är, *om den myndighet,* som inom ramen för det vanliga taxerings- eller besvärsförfarandet senast haft att taga ställning till den aktuella taxeringsfrågan, saknat kännedom om de nya omständigheter som åberopas i de extraordinära besvären. — Det är sålunda taxeringsmyndigheten som skall ha saknat kännedom om omständigheten eller beviset. Om den skattskyldige själv saknat sådan kännedom torde vara i och för sig likgiltigt; har han ägt denna känne-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-01-16 21:00:47

dom måste det prövas om hans underlåtenhet att därom upplysa taxeringsmyndigheterna framstår som ursäktlig.[39]

Vad i övrigt gäller kravet på *ursäktlighet* enligt andra stycket kan det framhållas, att häri ej torde ligga lika mycket som i kravet på "giltig ursäkt" enligt 58 kap. 1 § första stycket eller 39 § 3 mom. 1928 års TF. I prop. 1956:150 s. 349 har om detta krav uttalats:

"I detta sammanhang får jag, med föranledande av vad som anförts i ett yttrande, såsom min mening uttala följande. Beror den skattskyldiges underlåtenhet att i den ordinära taxeringsprocessen framlägga en omständighet eller bevis på att han inte varit insatt i gällande skatterättsliga bestämmelser, kan detta stundom framstå som ursäktligt, och en prövning av extraordinära besvär, vari omständigheten eller beviset åberopas, bör alltså kunna ske. Det låter sig emellertid knappast göra att uppställa några generella grundsatser i detta hänseende, utan en prövning får ske från fall till fall. Härvid är det naturligt att viss hänsyn även tages till vilka krav som skäligen kan ställas på den skattskyldige i fråga om förmåga att tillvarata sina intressen i en skatteprocess".

Som exempel på besvärsgrundande omständigheter eller bevis kan anföras följande fall.

En skattskyldig drev en mindre rörelse. Han hade ingen som helst ordning på sina papper men presterade varje år en prydlig deklaration med hjälp av en deklarationsmakare och taxerades för c:a 20.000 kr. Så småningom försätts han i konkurs. En advokat tar med energi itu med konkursförvaltningen och finner att mannen alla år har deklarerat alldeles för högt. I själva verket har mannen ej själv haft en aning om sina varufordringar och varuskulder (räkenskaperna i uselt skick). Rädda vad som räddas kan menar advokaten och skaffar in tillförlitliga uppgifter från alla leverantörer och andra som mannen haft affärsförbindelser med och kan så småningom bevisa, att boksluten varit fullständigt felaktiga. Vidare leder han i bevis att taxeringarna under de 5 senaste åren bör nedsättas med vissa bestämda belopp. Detta är otvivelaktigt bevis, som man inte kommer förbi. Nu uppkommer frågan om det varit ursäktligt att inte åberopa dessa bevis långt tidigare. Ja, menar advokaten. Mannen har långa perioder vistats på sjukhus för en svårartad åkomma i sin rygg. Under senare år har det vidare uppkommit misshälligheter i äktenskapet. Det kunde rimligen ej krävas av honom — i synnerhet som han för egen del inte var bokföringskunnig — att han bort förstå, att han deklarerat för högt. Någon direkt nöd hade det inte gått på familjen, eftersom hustrun i hög grad bidragit till försörjningen genom eget arbete utom hemmet. I förevarande fall bör extraordinär besvärsrätt föreligga.

Eftertaxering.

Enligt 1956 års TF ankommer eftertaxering numera på prövningsnämnden. Över prövningsnämndens beslut kan den skattskyldige anföra besvär i ordinär ordning. Är den åsatta eftertaxeringen behäftad med sådant fel, varom talas i 100 § torde bestämmelserna i detta lagrum vara att tillämpa även för sådana fall. Därvid bör besvärstiden räknas från utgången av det år, då prövningsnämndens beslut om eftertaxering fattades.[40]

Taxeringsintendentens besvärsrätt.

Bestämmelserna om extraordinär besvärsrätt är i första hand givna i de skattskyldigas intresse. Detta bekräftas också av innehållet i 101 § 1 mom. TF, där det uttalas, att taxeringsintendenten endast får utnyttja bestämmelserna till den skattskyldiges förmån utom beträffande fall där felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende föreligger.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-01-16 21:00:47

I 101 § 2 mom. regleras taxeringsintendentens besvärsrätt i vad avser sjömansskatt. Lagrummet i sin helhet lyder:

"1 mom. Taxeringsintendent må inom tid, som angives i 100 §, i där avsedda fall anföra besvär till den skattskyldiges förmån samt i det vid 5) i första stycket av samma paragraf omförmälda fallet jämväl anföra besvär med yrkande om ändring i taxering till den skattskyldiges nackdel.

2 mom. Har genom beslut av sjömansskattenämnden eller genom utslag av kammarrätten eller Kungl. Maj:t bestämts, att sjömansskatt icke skall erläggas för viss inkomst, för vilken sådan skatt tidigare erlagts, må taxeringsintendent inom tid, som angives i 100 §, anföra besvär med yrkande om sådan ändring i den skattskyldiges taxering, som kan föranledas av beslutet eller utslaget."

Liksom fallet är vid ordinära besvär (se 74 § TF) kan det stundom vara en skyldighet för taxeringsintendenten att anföra extraordinära besvär till den skattskyldiges förmån. Som exempel härpå har angivits att ett väsentligt fel begåtts utan den skattskyldiges förvållande; härvidlag bör initiativ till rättelse tagas av taxeringsintendenten utan avbidan på klagomål från den skattskyldige själv (SOU 1955:51, s. 206). Även tidigare gällde att taxeringsintendenten kunde anföra besvär i extraordinär ordning vid s. k. misstagstaxering, oavsett om ändringen lände den skattskyldige till fördel eller nackdel. I 1956 års TF har emellertid besvärstiden för taxeringsintendenten utsträckts till 5 år från taxeringsårets utgång, sålunda samma tid som gäller för de skattskyldiga. — Härom är väl intet att säga så länge fråga är om besvär till den skattskyldiges fördel. Mera anmärkningsvärt är att taxeringsintendenten har lika lång tid att anföra extraordinära besvär till den skattskyldiges nackdel. Under förarbetena uttalade också en remissinstans — besvärssakkunniga — att taxeringsintendenten ur rättsäkerhetssynpunkt ej borde ha möjlighet att göra sådan framställning under så lång tid som fem år, enär den skattskyldiges trygghet krävde att ett beslut som vunnit laga kraft ej skulle kunna rivas upp på talan av motpart utan att mycket starka skäl förelåg. En så lång besvärstid som då tillämpades — 2 år — kunde tillstyrkas men ej längre (se prop. 1956:150 s. 305). Departementschefen (s. 316) fann emellertid ej anledning att frångå de sakkunnigas förslag, enär taxeringsintendentens besvärstid vore att se som en konsekvens av den föreslagna tid som stod den skattskyldige till buds för extraordinära besvär. Dessutom skulle ifrågavarande besvär från taxeringsintendenten avse uppenbara fel, varför betänkligheter i detta avseende ej behövde uppkomma.

Härtill må anmärkas följande.

Så länge fråga endast är om felräkning och misskrivning uppkommer väl ej heller några betänkligheter ur nu förevarande synpunkt. Mera tveksamt blir det när fråga gäller vad som skall hänföras till annat uppenbart förbiseende. Länder beslutet den skattskyldige till nackdel torde få krävas att felet är så uppenbart att diskussion därom ej kan uppkomma t. ex. felaktiga ortsavdrag eller förvärvsavdrag.

Bestämmelserna i 2 mom. tillkom i samband med att den nya *sjömansskatten* infördes (se KF 16 maj 1958, nr 295). Att närmare ingå på utformningen av sjömansskatten låter sig ej göra. För att ge en bakgrund till stadgandet i 2 mom. skall emellertid erinras om att denna skatt, som är en definitiv källskatt, erlägges av sjöman, anställd ombord på svenskt handels-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-01-16 21:00:47

fartyg med en bruttodräktighet av minst 100 ton med undantag för fartyg som huvudsakligen används inomskärs eller i annan inre fart. Skatten utgår i stället för statlig och kommunal inkomstskatt, folkpensionsavgift och allmän sjukförsäkring. Någon taxering av inkomst för vilken sjömansskatt erlagts sker ej. Däremot taxeras all annan inkomst i vanlig ordning. Anser den skattskyldige att sjömansskatt avdragits obehörigt eller med för högt belopp kan han söka rättelse hos sjömansskattenämnden och — om han är missnöjd också med nämndens beslut — hos kammarrätten och därefter ev. hos regeringsrätten. Har sjömansskattenämnden eller någon av skattedomstolarna funnit att viss inkomst ej skall beläggas med sjömansskatt utan beskattas i vanlig ordning har taxeringsintendenten — med hänsyn till de återverkningar ett sådant beslut eller utslag kan få för taxeringen — i mom. 2 givits möjlighet att genom extra-ordinära besvär åstadkomma en riktig taxering.

Ändrat taxeringsvärde.

Till komplettering av bestämmelserna har vidare stadgats, att rättelse kan ske i extraordinär ordning, då fastighets taxeringsvärde ändrats av Kungl. Maj :t, kammarrätten eller prövningsnämnd samt att taxeringen för inkomst eller förmögenhet är avhängigt av utslaget eller beslutet. I detta sammanhang skall besvär anföras av skattskyldig eller kommun inom sex och av taxeringsintendent inom åtta månader från beslutet om fastighetstaxering. Lagrummet lyder:

102 §. "Har fastighets taxeringsvärde legat till grund för inkomsttaxering eller förmögenhetstaxering och sker genom utslag av Kungl. Maj :t eller kammarrätten eller genom beslut enligt 166, 181 eller 184 § av prövningsnämnd sådan ändring beträffande fastighetstaxeringen att inkomsttaxeringen eller förmögenhetstaxeringen bör bestämmas till annat belopp än som skett, må besvär med yrkande om härav föranledd ändring i taxeringen för inkomst eller förmögenhet anföras av den skattskyldige, taxeringsintendent och, såvitt angår taxering till kommunal inkomstskatt, vederbörande kommun.

Besvären skola anföras av skattskyldig eller kommun inom sex månader och av taxeringsintendent inom åtta månader från den dag, då beslutet rörande fastighetstaxeringen meddelades.

Besvär enligt denna paragraf må ej företagas till avgörande, förrän laga kraftägande beslut rörande fastighetstaxeringen föreligger."

Ifrågavarande paragraf ersätter i huvudsak best. i 124 a § 1 mom. i 1928 års TF. I många fall föreligger ett direkt samband mellan fastighetstaxeringen samt inkomst- och förmögenhetstaxeringen. Så lägges t. ex. taxeringsvärdet till grund för inkomstberäkningen och förmögenhetsberäkningen för de flesta villa- och egnahemsfastigheter (24 § 2 och 3 mom. kommunalskattelagen samt 47 § samma lag resp. 4 § förordningen om statlig förmögenhetsskatt).

För att ge en tydligare bild av bakgrunden till bestämmelserna i 102 § är det nödvändigt att något beröra grunderna för åsättande av taxeringsvärden, oaktat bestämmelserna härom egentligen faller utom ramen för denna artikel.

Normalt åsättes taxeringsvärden för fastigheter vid *allmänna* fastighetstaxeringar, som skall äga rum vart femte år. Under den mellanliggande tiden kan ändringar av taxeringsvärdet ske genom årliga, *särskilda* fastighetstaxeringar om förändringar inträffat som motiverar detta. Exempel härpå är sådana fall där fastigheten brunnit ned eller — motsatsen

Open access från www.skattenytt.se, 2026-01-16 21:00:47

— där ny-, till- eller ombyggnad skett i viss utsträckning.

I fall där inkomst- och förmögenhetsberäkningen är avhängig av taxeringsvärdet måste det åsatta taxeringsvärdet följas. Är en skattskyldig i sådana fall missnöjd med det taxeringsvärde som lagts till grund för inkomst- eller förmögenhetstaxeringen måste han söka rättelse genom att anföra besvär över *fastighetstaxeringen.* Har sådana besvär anförts, innebär detta emellertid ej att den inkomst- eller förmögenhetstaxering, som grundats på det överklagade taxeringsvärdet ändras automatiskt. För sådan ändring fordras, att *särskilt yrkande* framställts av därtill berättigad part — den skattskyldige, taxeringsintendenten eller — såvitt avser taxering till kommunal inkomstskatt — vederbörande kommun. Det är härom föreskrifterna i 102 § handlar.

Besvärstiden är två månader längre för taxeringsintendent än för skattskyldig eller kommun.[41]

Det förtjänar påpekas, att det åligger kammarrätten eller prövningsnämnden att vid utslag eller beslut beträffande fastighetstaxering foga underrättelse om den skattskyldiges besvärsrätt enligt 102 § och vad därvid skall iakttagas. Även om det ej kan sägas att förfarandet innebär några risker ur rättssäkerhetssynpunkt kan det ifrågasättas om detsamma inte — ur den skattskyldiges synvinkel — är onödigt tungrott. Det kan ur denna synpunkt diskuteras om taxeringsintendenten ej borde åläggas att ex officio i alla aktuella fall framställa yrkanden om ändring av inkomst- eller förmögenhetstaxering sedan beslut fattats om ändrad fastighetstaxering (jfr t. ex. 106 § TF).

Behörig myndighet.

Om behörig myndighet handlar 103 §, som har följande innehåll:

"Besvär som anförts i särskild ordning prövas, utom i de fall som nedan sägs, av prövningsnämnd, som skolat avgöra besvär över den taxering vari rättelse sökes.

Är taxeringen föremål för prövning av kammarrätten eller har den avgjorts av prövningsnämnd genom laga kraftvunnet beslut, ankommer det på kammarrätten att pröva målet. Har taxeringen prövats av kammarrätten eller Kungl. Maj:t, skall målet prövas av Kungl. Maj:t.

Kungl. Maj:t och kammarrätten må, om besvär som anförts i särskild ordning finnas böra upptagas till prövning, förordna att målet skall upptagas och vidare handläggas av i första stycket avsedd prövningsnämnd."

Lagrummet är utformat i överensstämmelse med principerna för instansordningen, vilket innebär att rättelse genom besvär principiellt bör sökas hos närmast högre instans än den, som meddelat det överklagade beslutet.

Huvudregeln är att extraordinära besvär prövas av den prövningsnämnd, som skulle ha varit behörig att avgöra besvär, som anförts i ordinär ordning beträffande taxeringen ifråga. Om taxeringen är under kammarrättens prövning eller om prövningsnämnden avgjort taxeringen genom lagakraftägande beslut ankommer det emellertid på kammarrätten att pröva de extraordinära besvären. Ett intressant spörsmål i sammanhanget är huruvida PN kan ompröva taxeringarna då besvär enligt 100 § inkommit innan PN:s beslut vunnit laga kraft. Enligt lagrummets ordalydelse lärer så kunna ske. Det kan emellertid ifrågasättas om ett sådant system är lyckligt ur såväl principiell som praktisk synpunkt. Sedan PN:s beslut *justerats* borde rätteligen ingen ompröv-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-01-16 21:00:47

ning — annat än i form av självrättelse enligt 91 § — kunna företagas av PN.

Har taxeringen prövats av kammarrätten eller regeringsrätten, skall de extraordinära besvären prövas av regeringsrätten. Regeringsrätten och kammarrätten kan — om de finner att besvären bör tagas upp till prövning — antingen själva vidtaga rättelse eller också hänvisa målet till prövningsnämnden för handläggning. Sistnämnda förfaringssätt kan tillgripas av regeringsrätten och kammarrätten då man ej vill som första instans pröva de frågor om uppskattning, bokföringstransaktioner m. m. som kan uppkomma i samband med extraordinära besvär. Innebörden av en sådan återförvisning blir endast den, att den en gång laga kraftvunna taxeringen skall prövas på nytt av vederbörande prövningsnämnd. (Se prop. 1956: 150 s. 292.) Prövningsnämndens beslut kan sedan överklagas i vanlig ordning. Någon återförvisning till taxeringsnämnd kan uppenbarligen ej komma ifråga.[42] (Se 113 § TF.) Skattedomstolen kan också — som nyss påpekats — själv vidtaga den rättelse som finnes påkallad, (jfr 58 kap. 7 § första stycket RB ang. resning). Det har också påpekats att om det är regeringsrätten, som prövat taxeringen, regeringsrätten också skall pröva de extraordinära besvären. Detta torde medföra, att då kammarrätten funnit att anförda besvär inkommit för sent men regeringsrätten — efter det kammarrättens utslag överklagats — konstaterat att extraordinär besvärsrätt föreligger — regeringsrätten bör återförvisa målet.[43]

Besvärsföreskrifter.

I 104 § stadgas:

"Skola besvär anföras i särskild ordning hos prövningsnämnd, skall vad i 75 § stadgas äga motsvarande tillämpning.

Skola besvären anföras hos kammarrätten, gäller i tillämpliga delar vad som stadgas i 96 § första stycket och 97 §."

Besvär, som anföras i extraordinär ordning skall ingivas eller insändas till vederbörande prövningsnämndskansli.

Det kan i detta sammanhang vara värt framhålla, att TF:s föreskrifter om muntlig handläggning av ordinära besvär äro tillämpliga också på besvär som anförts i extraordinär ordning.

Mot beslut av prövningsnämnd och kammarrätt beträffande extraordinära besvär får talan föras i vanlig ordning. Det är därvid att märka att någon fullföljdsbegränsning (se 98 § 2—5 mom. TF) ej gäller beträffande besvär som anföres enligt 100 § 1)—5) TF.

Av finansministerns uttalande (prop. 1956: 150 s. 316) framgår, att det bör ankomma på den skattskyldige att visa, att förutsättningar för extraordinär besvärsprövning föreligger.

Framställning om extra avdrag.

Till sist skall något beröras den skattskyldiges möjligheter att göra framställning om avdrag för nedsatt skatteförmåga, enär detta har viss betydelse också för den extraordinära besvärsrätten. Reglerna härom återfinnes i 50 § 2 mom. KL och 9 § 2 mom. Si. I förstnämnda lagrum till vilket det senare delvis hänvisar föreskrives bl. a. följande:

"Finnes skattskyldigs skatteförmåga under beskattningsåret hava varit väsentligen nedsatt till följd av långvarig sjukdom — — — må efter taxeringsnämndens eller, om besvär anförts *eller ock*

Open access från www.skattenytt.se, 2026-01-16 21:00:47

särskild framställning, därom gjorts senast den 30 juni året näst efter taxeringsåret, (kurs. här) prövningsnämndens beprövande den skattskyldiges taxerade inkomst minskas — — —"

Ett av RR den 7 februari 1961[44] avdömt mål är av intresse i nu förevarande avseende. Läget var därvid följande:

"Sedan TN vägrat av O. i deklaration framställt yrkande om avdrag för nedsatt skatteförmåga, yrkade O. hos PN i besvärsskrift, som inkom 17/3 1959, att taxeringen måtte omprövas. PN: ej prövning, enär O. icke anfört besvär inom föreskriven tid och ej heller visat sig berättigad att anföra besvär i särskild ordning. — KR: O. har på sätt PN funnit fört talan rörande de honom år 1958 åsatta taxeringarna först efter utgången av föreskriven besvärstid. Emellertid får nämnda talan anses innefatta jämväl sådan särskild framställning om avdrag för nedsatt skatteförmåga, som avses i 50 § 2 mom. KL och 9 § 2 mom. SI. Hinder har icke förelegat mot prövning av O:s talan i nämnda avseende. På grund härav förordnar KR, att målet överlämnas till PN, som har att till prövning upptaga O:s talan, i vad den avser avdrag för nedsatt skatteförmåga. Hos RR yrkade TI, att återförvisningsbeslutet måtte upphävas, enär möjlighet att göra särskild framställning om avdrag för nedsatt skatteförmåga endast tillkomme den, som icke gjort sådan framställning hos TN. RR: ej ä."

Den av vederbörande taxeringsintendent framförda åsikten torde ha omfattats av åtskilliga taxeringsmän och kan kanske försvaras.

Klart är, att de exklusiva reglerna[45] om tid för framställning om avdrag för nedsatt skatteförmåga i KL resp. SI bidragit till den osäkerhet som faktiskt rått och eventuellt ännu råder på området. Att vid sidan om varandra ha tvenne institut med delvis samma ändamål *måste* verka förvirrande. Det vore ur denna synpunkt lyckligt, om ett samordnande kunde ske av de exklusiva reglerna angående särskild framställning med taxeringsförordningens besvärsregler. Att fråga i det förstnämnda fallet är om framställningar och i det senare om besvär torde i sådant sammanhang vara av underordnad betydelse. Regler om fatalietider har sitt naturliga hemvist i TF och ej i lagar och förordningar med materiellt innehåll.

Övergångsbestämmelser.

De nya bestämmelserna om extraordinär besvärsrätt enligt 100 § skall tillämpas om besvären inkommit till vederbörande domstol eller dess kansli efter den 31 dec. 1957, oavsett vilket års taxering det är fråga om. Detta medför att gamla och nya bestämmelser övergångsvis kan komma att tillämpas av olika skattedomstolar i ett och samma mål. Det bör betonas, att skattskyldig, som anfört besvär till regeringsrätten före den 1 januari 1958 och på grund härav fått besvären prövade efter de äldre och strängare bestämmelserna kan ha möjlighet att senare — under åberopande av 100 § i 1956 års TF — begära ny prövning av sin taxering. Härför kräves dels att något av stadgarna i 100 § 1)—7) är tillämpligt dels att de extraordinära besvären anföras inom 5 år, räknat från utgången av det aktuella taxeringsåret.[46]

Noter

[1] Som förvaltningsakt betecknas allmänt i doktrinen "beslut genom vilka träffas bindande avgöranden som angå enskild rätt". Se Herlitz: "Förvaltningsförfarandet" (SOU 1946:69) s 12.

[2] Ordet besvär — troligen efter tyska beschwer — som benämning på adminstrativt rättsmedel torde ha kommit i bruk i början av 1700-talet. (Se Westerbergs: "Om administrativ besvärsrätt" s 30.)

Open access från www.skattenytt.se, 2026-01-16 21:00:47

[3] *Herlitz,* a a s 161. Beträffande besvär i nu förevarande ordning kan hänvisas till *Westerbergs* "Om administrativ besvärsrätt".

[4] Sandström: "Om taxering" (Sthlm 1940) s. 273.

[5] I artikeln användes — i överensstämmelse med det vanliga språkbruket i taxeringssammanhang — uttrycket "extraordinära besvär resp. besvärsrätt i st f besvär (resp. besvärsrätt i särskild ordning."

[6] Hedborg, Björne, Walberg, Svensson: "Taxeringshandbok", 2 uppl. s. 269 (i forts.: "Hedborg m fl").

[7] Ändamålet med de i ordinarie tid anförda besvären är däremot att hindra beslutet att vinna laga kraft. Jfr *Lundevall:* "Handbok i taxeringsförfarandet", s. 282.

[8] Om rättskraftsfrågor, se *Westerberg:* "Om rättskraft i förvaltningsrätten", Sthlm 1951.

[9] Hedborg m fl a a s 269.

[10] Se 101 § 1 mom. TF jämfört med 100 § 5) första stycket samma förordning. Se även Prop. 1956: 150 s. 305 f., särskilt besvärssakkunnigas uttalande.

[11] I Hedborg m fl a a har åberopats 18 §. Jämför Malmgren: "Sveriges Grundlagar" s 26 f.

[12] Se härom *Sandström:* a a s 282.

[13] Se kammarrättens utlåtande 1895 s 64, där härom anförts: "Denna § afser att lemna mycket välbehöfliga stadganden för rättelse i obehörig taxering, der besvär icke kunna föras i vanlig ordning. I praxis har lagskipningen i bevillningsmål redan nu ehuru utan stöd af uttrycklig lag, måst tillgodose de enskildes berättigade kraf i hithörande fall."

[14] Beträffande TF 1910 se Eberstein: "Om skatt till stat och kommun" s 371.

[15] Jfr nuvarande 99 § TF där som förutsättning för överklagande (hos PN) angivits att den skattskyldige icke *"erhållit"* i TF föreskriven underrättelse senast den 15 juli under taxeringsåret. Uttrycket icke *"erhållit"* har använts sedan år 1920 (Se Sandström, a a s 282).

[16] Denna nämnd skulle behandla extraordinära taxeringsbesvär och för den skull vara i funktion under tiden mellan avslutandet av den ordinarie prövningsnämndens arbete och upptagandet av nästa års ordinarie prövningsverksamhet.

[17] Se i övrigt härom Westerberg "Om rättskraft i förvaltningsrätten" s. 65.

[18] Bratt kallar författningsändringen för en "reform på både gott och ont". Se. Sv. Skattetidning 1952 s 277. Jfr även Björnes övervägande kritiska synpunkter i en artikel i "Taxenämnden" — nr 10 — samma år.

[19] Se vidare den historiska översikten.

[20] Se härom "Handledning för arbetet i taxeringsnämnd". 3:e uppl. s 194.

[21] Se JO 1960 s 367.

[22] Jfr *Sandström:* "Om taxering s 285 och *Sundberg:* "Allmän förvaltningsrätt" s 506.

[23] Hedborg m fl a a s 207.

[24] JO 1960 s 367.

[25] I de fall, där taxeringen skett utan ledning av deklaration behöver skälen ej angivas (se härom nedan).

[26] Lundevall: "Handbok i taxeringsförfarandet" s. 206.

[27] Om hithörande spörsmål se Jägerskiöld: "Om allmän Förvaltningsrätt" sid 105 f.

[28] Hedborg m fl a a s 272. Se även p 1 ovan.

[29] Lundevall har i "Handbok i taxeringsförfarandet" uttalat att "det är tillräckligt med att taxerat och beskattningsbart belopp angives utan anförande av skäl till taxeringen" (s 206 jfr även s 285). Uträknandet av de beskattningsbara inkomsterna ankommer emellertid numera på de lokala skattemyndigheterna. Det torde vara tillräckligt att de taxerade inkomsterna angivas.

[30] Hedborg m fl a a s 273.

[31] Sandström: "Om taxering" s 297. Anledning att i en och samma mening tala först om beskattningsnämnderna och därefter taxeringsnämnderna synes emellertid ej föreligga.

[32] Se Westerberg: "Om rättskraft i förvaltningsrätten" s 68, Sundberg: "Allmän förvaltningsrätt" s 508, Hedborg m fl a a s 276 samt Lundevall: a a s 288.

[33] Sandström: "Om taxering" a a s 298.

[34] Att döma av några rättsfall t ex RÅ 1947 not 640 har RR tillstyrkt prövning, ehuru omständigheterna varit sådana att taxeringsmyndigheterna knappast kan ha haft möjlighet att observera felaktigheterna. Emellertid torde ifrågavarande rättsfall vara att tolka som av speciella orsaker betingade in casu avgöranden och lära knappast innebära någon ändring i de principer som angivits ovan. Se Hedborg m fl a a s 276 och där åberopade rättsfall. Jfr även Hedborgs artikel i Svensk Skattetidning 1958 s 97 ff.

[35] Jfr Lundevall, s 289.

[36] Bratt, Sv. Skattetidning 1952 s 279.

[37] Hedborg m fl a a s 278.

[38] Lundevall, a a s 291.

[39] Hedborg m fl a a s 278.

[40] Hedborg m fl a a s 281.

[41] Om motiveringen härför se Sandström: "Om taxering" s 305 — låt vara att fråga då var om landskamrerarens besvärsrätt.

[42] Hedborg m fl a s s 284.

[43] Hedborg m fl a s s 284. Jfr även RÅ 1959, not. 597. Beträffande återförvisning av taxeringsmål till PN, se i övrigt Taxeringsnämnden 1958 s 87 f.

[44] Ti R. Broström ang. förrådsarbetaren J. W. Olssons ink.tax. 1958.

[45] Jfr "Skattenytt" s. 115.

[46] Hedborg m fl a a s 279. Jfr även de av samma författare, s 280, angivna rättsfallen!

Open access från www.skattenytt.se, 2026-01-16 21:00:47