Till frågan om tillämpningen av 76 § 4 st TF mot bakgrunden av föreskriften i 6 § FPL angående ex officioprövning av besvärsrätten

Av förste länsassessorn Germund Sandler

I anslutning till den under år 1971 genomförda förvaltningsrättsreformen har frågan om innebörden av bestämmelsen i 6 § FPL avhandlats i ett flertal artiklar i facktidskrifterna (bl a SST och SN). Det synes därvidlag råda en tämligen enstämmig uppfattning om att det bör ankomma på domstolen att utreda frågan om förutsättningar för prövning av besvär, som inkommit efter den 15 augusti under taxeringsåret, därest vederbörande taxeringsintendent endast yttrat sig i sakfrågan och därvid avstyrkt besvären. Med andra ord skall frågan om desertion inte längre (till skillnad mot tidigare) vara beroende av om taxeringsintendenten gör invändning om besvärsrätten. Detta krav på att i berört hänseende verkställa utredning, som riktar sig mot domstolen, torde emellertid inte kunna sträcka sig därhän att det skulle ankomma på domstolen att jämväl ex officio undersöka om klaganden har besvärsrätt enligt 100 § TF.

I det fall då taxeringsintendenten inte blott yttrar sig i sak och därvid avstyrker utan även hemställer om att besvären såsom för sent anförda inte upptages till prövning, torde det väl heller inte råda någon tvekan om att det bör ankomma på taxeringsintendenten att förebringa erforderlig utredning till stöd för sin invändning angående bristande besvärsrätt. Tveksamhet kan dock anses råda beträffande omfattningen av det utredningskrav, som må ställas på domstolen i fråga om ex officioprövningen av besvärsrätten. I de fall, då det inte direkt av handlingarna i målet går att utläsa, att klaganden försuttit sin besvärsrätt, och taxeringsintendenten inte heller gör invändning om bristande besvärsrätt, grundad på egen utredning, torde det i många fall ligga nära till hands för domstolen att antaga, att bakom taxeringsintendentens underlåtenhet att göra desertionsinvändning ligger en bedömning av besvärsrätten i positiv riktning för den skattskyldige. Det kan ifrågasättas om någon mera ingående utredning från domstolens sida av berörda fråga i dylika fall kan anses påkallad. Vid flera länsstyrelser lär det även förekomma, att man å skatteavdelningarna rutinmässigt utreder huruvida skattskyldig i rätt tid erhållit underrättelse om avvikelse från deklarationen i samtliga de fall, då besvären anförts efter utgången av den i 76 § 1:a st TF angivna tiden. I detta sammanhang kan det också vara på sin plats att erinra om vad JO tidigare vid olika tillfällen uttalat angående

Open access från www.skattenytt.se, 2026-01-18 06:23:35

skyldigheten i nyss berörda fall att särskilt utreda när och om den skattskyldige utkvitterat underrättelsen om avvikelsen från deklarationen, innan definitivt beslut om avvisning av besvären på formella grunder meddelas. För en sådan utrednings genomförande torde såväl den officiella parten i processen som domstolen äga större förutsättningar än den enskilda parten. Av förarbetena till 6 § FPL (jämförd med 12 § FL) kan utläsas, att man inte velat införa någon allmän befogenhet för de besvärsprövande instanserna att diskretionärt avgöra om för sent anförda besvär skall upptagas till saklig prövning utan att det liksom hittills torde få bedömas från område till område om i specialförfattningarna skall öppnas möjlighet för besvärsinstans att pröva för sent inkomna besvär. Därvid förutsattes att frågan om avvikande ordning kunde anses motiverad i vissa typer av mål, t. ex. taxeringsmålen, finge prövas särskilt vid den översyn av olika författningar, som aktualiserades i anslutning till det framlagda förslaget till förvaltningsprocesslag. Såsom departementschefen framhåller (prop. nr 60/1971 ang. ändr. i 76 § TF) är taxeringsförfarandet och taxeringsprocessen på många sätt speciell och utan motsvarighet inom den övriga förvaltningen. En mycket stor del av skattskyldigas besvär inkommer efter den ordinarie besvärstidens utgång den 15 augusti under taxeringsåret. Med stöd av de bestämmelser om extraordinär besvärsrätt, som meddelats i 99 och 100 §§ TF, och som ägt tillämpning långt före tillkomsten av FPL, upptas ett flertal av de för sent anförda besvären till sakprövning, vilket kan bero på att underrättelsen om avvikelse från deklaration bevisligen kommit den skattskyldige till handa efter den 15 juli under taxeringsåret (jfr vad som ovan sagts), att dylik underrättelse inte utsänts eller inte innehållit föreskrivna uppgifter eller att besvärsgrund enligt 100 § TF föreligger. Vid tillämpningen av den i 6 § FPL stadgade allmänna förvaltningsrättsliga regeln att för sent anförda besvär inte får prövas skulle emellertid möjligheterna till sakprövning av dylika besvär komma att begränsas till enbart de fall, där det efter tidsödande undersökningar fastställdes att besvären kunde prövas i extraordinär ordning, såvida inte domstolen genom särskilda föreskrifter i TF bereddes möjlighet till sakprövning av för sent anförda besvär även i andra fall. I de fall av för sent anförda besvär, som helt eller delvis biträtts av taxeringsintendenten, borde (enl. departementschefen prop nr 60/71) ifrågakomma sakprövning utan stöd av de extraordinära besvärsreglerna under förutsättning, att besvären inkommit före utgången av taxeringsintendentens besvärstid, d. v. s. senast 30 april året efter taxeringsåret. Taxeringsintendentens tillstyrkan skulle därvid kunna ges samma verkan som om han anfört formliga besvär till den skattskyldiges förmån men verkan skulle med angivna utformning av lagstiftningen komma att sträcka sig längre än så och innebära att en tillstyrkan enbart till viss del från taxeringsintendenten skulle öppna möjlighet för domstolen till prövning av besvären i hela deras vidd. Vinsten därmed skulle enl. dep.ch. vara att tidsödande undersökningar angående besvärsrättsfrågan (ev. tillämpn. av de extraordinära besvärsreglerna) kunde undvikas. Det skall inte bestridas, att den nya bestämmelsen i 76 §, 4 st, som givits en sådan innebörd, som ovan nämnts, i det långa loppet kan visa sig både rationell och praktisk i de många fall, som det erfa-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-01-18 06:23:35

renhetsmässigt kommer att röra sig om, såsom också någon tidigare artikelförfattare i detta ämne framhållit. Men man får inte heller bortse från de faktiska tolkningsproblem, som i enskilda fall (och inte så få) kan uppkomma genom att det tillskapats en från övriga förvaltningsprocessuella principer avvikande regel, som innebär, att man låter en av parterna i processen (låt vara den offentliga parten) genom sitt ställningstagande i sakfrågan direkt styra domstolens avgörande i den formella besvärsrättsfrågan. I lagtexten står det visserligen inte uttryckt i så tvingande form, eftersom det endast anges, att *skatterätten* (i forts. förk. skr:n) *får pröva besvären i* dylika fall men att döma av förarbetena till denna lagstiftning torde den nya regeln verka därhän att den faktiskt åstadkommer en förlängning av besvärsrätten för de skattskyldiga till den senaste tidpunkten för taxeringsintendentens besvär i de fall då TI anser sig åtminstone delvis böra tillstyrka skattskyldigs besvär. Bestämmelsen bygger ju också på den förutsättningen att det skall räcka med att TI endast yttrar sig i sakfrågan utan att mera aktivt ingripa genom egna besvär inom den för honom gällande besvärstiden.

Även om taxeringsprocessen i huvudsak har karaktären av en officialprocess kan man dock fråga sig om inte den nya regeln i 76 § 4 st TF innefattar en avvikelse från den i övrigt allmänt accepterade kontradiktoriska principen, som innebär att skattskyldig och TI skall ses såsom jämställda parter i processen. Denna princip synes svårligen kunna fullt ut hävdas med den möjlighet till faktisk styrning av besvärsrätten som den nya besvärsregeln innebär. Vad som likväl ur praktisk synpunkt starkt talar till förmån för densamma är väl det förhållandet, att denna regel ger de skattskyldiga ökade möjligheter att få själva sakfrågan prövad vid för sent anförda besvär utan några långtgående krav på utredning i besvärsrättsfrågan. Då emellertid, såsom även framhållits, tolkningsproblem torde uppkomma i åtskilliga fall, skall jag i det följande beröra några av desamma.

1. *Det första fallet* gäller den situationen då vederbörande TI visserligen till viss del tillstyrkt bifall till de för sent anförda besvären, som förutsättes ha inkommit före utgången av TI:s besvärstid, men skr:n inte till någon del finner sakliga skäl föreligga för bifall till besvären. Frågan gäller här närmast hur man i ett dylikt fall bör tolka lagtexten i 76 § 4 st, där det bl. a. står *"får* skr:n pröva besvären om TI helt eller delvis biträtt besvären i sak"; särskilt då ordet "får", som knappast tyder på att skr:n skulle vara tvingad att alltid sakpröva, så snart TI helt eller delvis tillstyrkt. Snarare tyder uttrycket på att lagstiftaren velat hålla möjligheten öppen för skr:n att sakpröva i dylika fall, om rätten så finner det tillräckligt motiverat. Skr:n skulle med andra ord vara oförhindrad att besluta om ej prövning, även då TI delvis tillstyrkt. Av förarbetena till lagstiftningen synes emellertid framgå, att lagstiftaren med den utformning som lagtexten givits likväl räknat med att sakprövning som regel skulle komma till stånd, då TI delvis tillstyrkt för sent avgivna besvär. Man kan väl också uttrycka saken så att även om bestämmelsen i ifrågavarande lagrum inte kan anses direkt betaga skr:n befogenheten att bedöma besvärsrättsfrågan i en för den skattskyldige negativ riktning så

Open access från www.skattenytt.se, 2026-01-18 06:23:35

överensstämmer det bättre med lagens anda att bereda den enskilda parten möjlighet till sakprövning i de fall då TI delvis biträtt i sakfrågan. Att göra frågan om sakprövning eller ej — i de fall då TI delvis tillstyrkt — avhängig av skr:ns ställningstagande till själva sakfrågan synes inte heller ha åsyftats vid lagstiftningens tillkomst. Det torde väl emellertid kunna antagas att den nu berörda problematiken förmodligen kommer att visa sig vara av mera teoretisk än praktisk natur och att frågeställningarna mera sällan ställs på sin spets.

2. *Det andra fallet* har nära anknytning till det först nämnda så tillvida, att det gäller frågan om skr:ns befogenhet att begränsa själva sakprövningen till att avse besvären i den del de tillstyrkts av vederbörande TI och till övriga delar avvisa desamma. Därvid förutsättes, att skr:n inte finner sakliga skäl för ändring av taxeringarna i vidare mån än som tillstyrkts av TI. Denna fråga synes böra bedömas utifrån samma synpunkter, som redovisats i det första fallet. Man torde sålunda rent praktiskt kunna räkna med att skr:n som regel begagnar sig av möjligheten att sakpröva besvären i deras helhet även om TI endast delvis biträtt desamma.

3. *Det tredje fallet* avser frågan hur det processuella läget bör bedömas, då skattskyldig anfört besvär i visst hänseende inom den ordinarie besvärstiden och sedermera efter besvärstidens utgång men innan skr:n hunnit avgöra dessa besvär inkommer med en ny skrift, vari yrkas ytterligare nedsättning av taxeringarna i något annat hänseende än som berörts i de ordinarie besvären. Det förutsättes därvid att de sista besvären inkommit före den 30/4 året efter taxeringsåret. Frågan kan naturligtvis först ställas om man skall betrakta de sist anförda besvären blott såsom en komplettering till de rättidiga besvären eller såsom fullt självständiga i förhållande till dessa. Oavsett hur man formellt uppfattar den nya besvärsskriften, måste den — i den mån den berör en helt ny sakfråga — i vart fall anses innebära en utvidgning av talan i förhållande till de rättidiga besvären och inte blott en komplettering till dessa. Man kan då tänka sig det fallet att vederbörande TI tillstyrker de rättidiga besvären men i sak avstyrker de efter den ordinarie besvärstiden inkomna besvären och samtidigt yrkar, att de sistnämnda besvären inte upptages till prövning. Det förutsättes härvidlag, att någon grund för prövning i extra ordinär ordning inte föreligger. Skall skr:n i ett dylikt fall finna sig förhindrad att sakpröva den sista av besvärsskrifterna, eftersom den är för sent inkommen eller ger TI:s tillstyrkan av de rättidiga besvären möjlighet för skr:n att pröva besvären i deras helhet? Då den sista besvärsskrivelsen innebär en faktisk utvidgning av talan förefaller det ligga närmast till hands att göra besvärsrättsfrågan avhängig av TI:s ställningstagande i sak. Om TI inte tillstyrker i sak, skulle prövning inte kunna ifrågakomma annat än under förutsättning att skattskyldig visar sådana omständigheter att besvären i denna del må prövas i extraordinär ordning.

   Med det nu nämnda fallet kan emellertid jämföras det fall då samma skattskyldig först efter den ordinarie besvärstidens utgång men före utgången av TI:s besvärstid anför besvär, som innefattar både den sakfråga, som i

Open access från www.skattenytt.se, 2026-01-18 06:23:35

detta exempel angivits i de ordinarie besvären, och den sakfråga, som angivits i den utvidgade talan. I detta fall torde det inte råda någon som helst tvekan om att skr:n får pröva besvären i sin helhet med stöd av 76 § 4 st TF. Skattskyldig kommer i det sistnämnda fallet att processuellt befinna sig i en betydligt bättre position, trots att hans besvär *i sin helhet* är för sent anförda men dock till viss del tillstyrkta av TI. Den omständigheten att skattskyldig i det första fallet väl hunnit ingiva besvär inom den ordinarie besvärstiden men därvid glömt att taga med alla besvärspunkterna och därför fått lov att i efterhand komplettera sina besvär torde med en strikt tolkning av ifrågavarande lagrum leda till att hans möjligheter till sakprövning blir begränsade till de rättidiga besvären, såvitt han inte kan visa godtagbar ursäkt för sin underlåtenhet att redan i den första besvärsskriften redovisa alla besvärspunkterna. Det kan synas tämligen otillfredsställande att i nämnda fall ur besvärsrättssynpunkt så olika resultat kan bli följden av den utformning som lagtexten i berörda hänseende erhållit. De nyss nämnda fallen skulle kunna ges en ur besvärsrättssynpunkt likartad behandling, om man betraktar de i förstnämnda fall berörda båda besvärsskrifterna såsom ett sammanhängande besvär, innefattande såväl de rättidiga besvären som den utvidgade talan och därvid uppfattar TI:s tillstyrkan av de rättidiga besvären såsom delvis biträdande av besvären i dess helhet. Det skulle ge skr:n möjlighet att sakpröva besvären i sin helhet även i det förstnämnda fallet.

4. *Det fjärde fallet* gällen en tänkt kvittningssituation. Jag åsyftar härvid det fall, då vederbörande TI visserligen tillstyrkt bifall till skattskyldigs för sent anförda besvär men gör kvittningsinvändning på en annan punkt i deklarationen, innebärande, att någon nedsättning av taxeringarna enligt TI:s förmenande inte bör ifrågakomma. Om man ser TI:s ställningstagande rent beloppmässigt, vilket ju alltid tidigare ansetts vara den normerande principen, kan man inte gärna uppfatta TI:s ståndpunkt på annat sätt än som en avstyrkan i sin helhet av skattskyldigs yrkande om nedsättning av taxeringarna och detta skulle i sin tur leda till att skr:n berövas möjligheten att ens till någon del sakpröva besvären, såvida inte de extraordinära besvärsreglerna skulle kunna tillämpas. Det processuella läget skulle emellertid i väsentlig mån förändras till skr:s fördel om TI i det tänkta fallet i stället förfar så att han dels yttrar sig över skattskyldigs besvär och tillstyrker desamma, dels i egna besvär kvittningsvis yrkar viss ändring av skattskyldigs taxeringar, innebärande att mot skattskyldigs av TI godtagna yrkande om nedsättning av taxeringarna svarar TI:s yrkande om höjning i motsvarande mån. Om man förutsätter, att skr:n godtager såväl skattskyldigs som TI:s besvär, leder detta rent sakligt sett till samma resultat som i det fall då TI nöjer sig med en kvittningsinvändning och skr:n godtager såväl skattskyldigs besvär som denna invändning men det oaktat blir det inte samma resultat i fråga om besvärsrätten. Detta motsägelsefulla förhållande förefaller onekligen otillfredsställande. Den skattskyldige

Open access från www.skattenytt.se, 2026-01-18 06:23:35

och — som det förefaller — även skr:n skulle sålunda bli beroende av hur vederbörande TI i dylika fall ställer sig ur rent formell synpunkt och därvid kan — ibland kanske rent slumpartat — ett processuellt läge uppkomma, som inte ens TI förutsett eller åsyftat med sitt ställningstagande. En lösning av denna problematik kunde möjligen vara att inte ställa den skattskyldiges yrkande rent beloppsmässigt mot TI:s i yttrande angivna kvittningsvändning utan i stället självständigt bedöma de av parterna framställda yrkandena i de olika sakfrågorna — även om TI:s kvittningsyrkande inte redovisats i formliga besvär — och därvid fästa avgörande hänseende vid det förhållande att TI biträtt den skattskyldiges yrkande i den av denne berörda sakfrågan. Skr:n kunde då till nöds vara försvarad med en sakprövning av den skattskyldiges besvär även i den nu berörda kvittningssituationen och detta skulle väl då också som regel leda till ett ur såväl processuell som materiell synpunkt mera acceptabelt resultat.

5. *Det femte fall,* som förtjänar att beröras i detta sammanhang gäller tillämpning av den i 29 § FPL inbyggda regeln om reformatio in melius. Man kan fråga sig i vilken utsträckning som denna regel må kunna utnyttjas i det tidigare under nr 3 berörda fallet.

En första förutsättning för tillämpning av denna regel måste givetvis vara att skr:n kan sakpröva besvären åtminstone till någon del. Fråga uppkommer därvid i vad mån sagda regel går att tillämpa i det fall då den skattskyldige efter den för honom gällande ordinarie besvärstidens utgång men före utgången av TI:s besvärstid utvidgar sin talan på sätt angivits i faller under punkt 3.

Enligt depchefen (prop nr 30/1971, sid 581) bör normalt endast uppenbara eller uppenbarade fel rättas med stöd av reformatio in melius. Vidare framhåller depchefen bl. a. följande: "Förekomsten av möjligheten till reformatio in melius får naturligtvis inte uppfattas som ett åliggande för rätten att ex officio överpröva målet i alla delar. Rätten skall t. ex. i taxeringsmål inte behöva förvissa sig om att någon felräkning inte har skett till den skattskyldiges nackdel. Över huvud taget bör reformatio in melius ses som en extra ordinär åtgärd, som bara motiveras av särskilda skäl. Det kan antas att möjligheten får störst betydelse i skattemål."

Det förefaller som om depchefens resonemang har förts med utgångspunkt från en antagen passivitet från skattskyldigs sida och synes från en dylik utgångspunkt fullt förståelig. Något mer diskutabelt blir det kanske, om skr:n kan stödja ett beslut som leder till reformatio in melius, direkt på ett efter besvärstidens utgång i utvidgad talan framställt yrkande från den skattskyldiges sida. Med andra ord kan man fråga sig, om möjligheten att på initiativ av part gå utanför det ursprungliga yrkandet om nedsättning av taxeringarna blir vidare genom att utnyttja regeln om reformatio in melius. Denna problemställning är ingalunda ny i skatteprocessen utan återgår på den tidigare i

Open access från www.skattenytt.se, 2026-01-18 06:23:35

86 § TF gällande bestämmelsen att dåvarande PN ägde befogenhet att besluta till lägre belopp än part yrkat.

Det synes mig dock — mot bakgrunden av den erfarenhet man har från tillämpningen tidigare av då gällande processbestämmelser i TF — tveksamt, om enbart tillkomsten av undantagsregeln i 76 § 4 st TF tillåter en så extensiv tolkning av regeln om reformatio in melius att något utrymme för förbud mot ändring av talan efter besvärstidens utgång inte längre skulle föreligga. Med hänsyn till den innebörd depchefens uttalande på berörda punkt må tillmätas förefaller det som om skr:n vid saklig prövning gör klokt i att begagna sig av möjligheten till reformatio in melius främst i fall av uppenbara eller uppenbarade fel, oavsett om dylika fel påtalats av enskild part eller på annat sätt kommit till rättens kännedom.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-01-18 06:23:35