Några synpunkter kring spörsmålet om särskild besvärsrätt vid fastighetstaxering

Av kammarrättslagman Jan Sundin

Inledning

I en artikel i denna tidskrift år 1977 s 496 of framförde jag några tankar rörande frågan om när särskild besvärsrätt vid fastighetstaxering kan anses föreligga. Jag uppehöll mig vid regeln i 167 § 2 mom 6) taxeringslagen:

Den som enligt 158 § 1 mom äger föra talan mot fastighetstaxeringsnämnds beslut må i särskild ordning anföra besvär, om eljest sådana omständigheter föreligga, som bort föranleda väsentligt annorlunda taxering, och särskilda skäl föreligga för prövning av besvären. [1]

Besvärstiden är i detta fall liksom enligt 100 § taxeringslagen fem år eller — närmare bestämt — besvären skall vara inkomna före utgången av femte året efter taxeringsåret. Det kan redan nu anmärkas att besvär enligt detta stadgande får föras inte endast av fastighetsägaren utan även av kommun och taxeringsintendent.

Min mening — som jag uttryckte i artikeln — var att det syntes ovisst i vilka fall denna speciella regel kan tillämpas. Det var, menade jag, ovisst både vad som menas med ''väsentligt annorlunda taxering'' och i vilka fall särskilda skäl för prövning av besvären skall anses föreligga.[2]

Det kan vara av intresse för åtskilliga att något mer än som skedde i artikeln diskutera spörsmålet.

Bakgrunden till 1969 års lagstiftning

År 1969 ändrade man i flera avseenden reglerna om besvärsförfarandet vid fastighetstaxering. Till grund för den ändrade lagstiftningen låg en inom finansdepartementet upprättad promemoria (Stencil Fi 1969:7).

[1] Enligt 1969 års lagstiftning togs bestämmelsen in i 1 mom. Sedan flyttades den till 2 mom men hamnade slutligen i 195 § 2 mom 6) taxeringslagen.
[2] I det nedan refererade rättsfallet RÅ 1972 ref 31 talar regeringsrätten om ''väsentligt annan taxering'', vilket väl är språkligt riktigare.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:57

I promemorian konstaterades att bestämmelserna om extraordinära besvär över allmän fastighetstaxering fanns intagna i 166 § dåvarande taxeringsförordningen. Det konstaterades vidare att de grunder som medförde särskild besvärsrätt vid fastighetstaxering var betydligt färre än motsvarande grunder för särskild besvärsrätt vid inkomst- och förmögenhetstaxering. Det erinrades vidare om att vid den allmänna fastighetstaxeringen inte fanns motsvarighet till de i 100 § vid 6) och 7) angivna grunderna för extraordinära besvär vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen. Sistnämnda grunder hänförde sig inte till uppenbara lagstridigheter eller handläggningsfel utan till att taxeringarna blivit för höga på grund av att utredningsmaterial helt eller delvis saknats. För att nytt utredningsmaterial enligt dessa bestämmelser skulle kunna föranleda extraordinär besvärsrätt vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen fordrades att det framstår som ursäktligt att materialet inte åberopats tidigare och att det medför en väsentligt lägre taxering än den som åsatts.

I promemorian anfördes vidare följande synpunkter. Med hänsyn till den ökade betydelsen fastighetstaxeringen numera fått för beskattningen — särskilt villabeskattningen — och till det förhållandet att taxeringen i det alldeles övervägande antalet fall inte omprövas under en så lång tid som den löpande taxeringsperioden utgör (normalt fem år) syntes det enligt promemorian rimligt att allmänt vidga möjligheterna att anföra extraordinära besvär när det gäller fastighetstaxering. Det uttalades vidare att det var befogat att införa en bestämmelse liknande den i 100 § vid 7) varigenom ägare eller därmed likställd innehavare av fastighet får möjlighet att i särskild ordning anföra besvär över fastighetstaxeringsnämnds beslut om eljest sådana omständigheter föreligger som bör föranleda väsentligt annorlunda taxering.

Slutligen utvecklades tankegångarna rörande denna fråga ytterligare. Grund för extraordinära besvär enligt denna punkt borde vara att besvärsinstans fann att en fastighet skulle av omständigheter som förebragts i taxeringsprocesssen taxeras väsentligt annorlunda än vad tidigare instans bedömt vara riktigt. Som ledning för vad som borde avses med väsentligt annorlunda taxering torde kunna tjäna vissa av de skäl för omtaxering under löpande taxeringsperiod som anges i 12 § 2 mom KL. Bland annat syntes ledning beträffande vilka beloppsmässiga förändringar av taxering, som kunde anses väsentliga, i viss mån kunna hämtas från de skäl som enligt nyssnämnda lagrum förutsätts för omtaxering på grund av förändring i fastighets värde.

Vad angår frågan om vem som skall vara besvärsberättigad i dessa fall uttalades i promemorian endast att samma extraordinära besvärsrätt som för ägare borde tillkomma kommun och taxeringsintendent.

Under remissbehandlingen ställde sig åtskilliga instanser kritiska till den föreslagna bestämmelsen.[3] Kritiken tog i stort sett sikte på att besvärsgrunden var löst utformad och skulle bli svår att tillämpa. I flera fall framfördes också krav på att besvärsgrunden inte skulle få åberopas om inte besvärstalan kunde grundas på omständighet eller bevis varom kännedom saknats vid fastställelse av den taxering vari rättelse söktes och det framstod som ursäktligt att klaganden inte i annan ordning åberopar omständigheten eller beviset till vinnande av en riktig taxering, det vill säga en förutsättning av samma slag som den som finns vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen, se 100 § taxeringslagen. Vidare påpekades att nyssnämnda motsvarande besvärsgrund vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen fick föranleda endast väsentligt lägre taxering, inte väsentligt annorlunda taxering, som i promemorian föreslagits.

Departementschefen uttalade i propositionen följande. [4]Vid fastighetstaxeringen kan man inte lika enkelt som i den årliga taxeringen skilja mellan oriktigheter som länder någon till fördel och oriktigheter som länder till nackdel. Detta gäller självfallet till exempel en sådan i taxeringsbeslutet ingående väsentlig faktor som beskattningsnatur. Men också siffermässiga delar av beslu-

[3] prop 1969 nr 147 s 5 ff.
[4] s 90 ff i samma prop.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:57

tet, arealvärden, delvärden m m samt själva taxeringsvärdet är inte, om det är oriktigt, utan vidare entydigt till för- eller nackdel för någon part. Rent allmänt kan sägas att det föreligger ett starkt intresse av riktiga taxeringsvärden, i den meningen att de överensstämmer med skatteförfattningarna och på grundval därav meddelade anvisningar m m. Vidare är det viktigt att likvärdiga fastigheter åsätts likvärdiga taxeringsvärden för åstadkommande av rättvisa i beskattningen. Ett taxeringsvärde skall stå sig för längre tid, i övervägande antal fall åtminstone fem år. Taxeringsvärdet bildar utgångspunkt inte bara för beräkning av inkomst och förmögenhet vid inkomst- och förmögenhetsbeskattningen utan även för beräkning av avdrag. Det är således inte stor tyngd i argumentet att motsvarande besvärsgrund vid inkomst- och förmögenhetsbeskattningen avser omständighet som föranleder väsentligt lägre taxering.

Vad beträffar förutsättningen att prövning inte bör få ske om inte på motsvarande sätt som vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen besvären kan grundas på omständighet eller bevis varom kännedom saknats vid taxeringen och framstår som ursäkligt att omständigheten eller beviset inte åberopats i annan ordning, erkände departementschefen att kritiken var i viss mån berättigad.

Han fortsatte: Men fastighetstaxeringen är inte i lika hög grad som inkomst- och förmögenhetstaxeringen beroende av omständigheter och bevis. Vidare blir den speciella förutsättningen att det framstår som ursäktligt att beviset eller omständigheten inte åberopats i annan ordning svår att upprätthålla, särskilt mot bakgrunden av att underrättelseförfarandet vid fastighetstaxeringen är ett annat än vid inkomst- och förmögenhetstaxeringen. Jag anser emellertid att det bör krävas särskilda skäl för att prövning skall få ske. Sådana särskilda skäl kan vara att fastigheten överlåtits till ny ägare efter besvärstidens utgång och den föregående ägaren försummat sin rätt att föra talan.

Här bör kanske anmärkas att det beträffande fastighetstaxering saknas motsvarighet till eftertaxeringsinstitutet. Om en fastighetsägare genom att lämna oriktig uppgift i deklaration till fastighetstaxering — allmän eller särskild — uppnår ett för lågt taxeringsvärde kan det allmänna inte som vid inkomsttaxeringen framtvinga rättelse genom eftertaxering.

Det fanns emellertid redan före 1969 års lagstiftning ett stadgande av följande innebörd:

Besvär i särskild ordning över allmän fastighetstaxering må anföras av ägare eller därmed jämställd innehavare av fastighet, om fastighet på grund av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende blivit felaktigt taxerad.

Tidigare fanns denna regel vid 3) i paragrafen om rätt att i särskild ordning föra talan över allmän fastighetstaxering. Sedermera kom den vid 5) i 167 § 2 mom och finns nu i 195 § 2 mom 5) taxeringslagen. — TI kan också föra sådan talan.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:57

Rättsfall från RR

RÅ 1969 ref 38. Av någon oförklarlig anledning hade en fastighet inte blivit taxerad trots att fastighetsdeklaration avgivits. TI yrkade i särskild ordning att fastigheten skulle taxeras till 175 000 kr, ett värde som ägaren godtagit. PN och KR prövade ej besvären enär författningsenliga förutsättningar härför inte kunde anses föreligga. Sedan TI fullföljt sin talan yttrade RR:

Enär byggnaden genom uppenbart förbiseende icke blivit föremål för taxering och rätt att anföra besvär i särskild ordning därför föreligger visar RR, med undanröjande av PN:s och KR:s beslut, målet åter till PN för ny behandling. En skiljaktig ledamot ansåg att det förhållandet att byggnaden inte blivit taxerad utgjorde ett sådant förbiseende som avsågs i 166 § TF.

Utgången hade kanske blivit en annan om ägaren underlåtit att lämna deklaration.

RÅ 1972 ref 31.

I allmän fastighetsdeklaration, avgiven i november 1964, till ledning för 1965 års allmänna fastighetstaxering uppgav S Bergman att nybyggnadsarbeten pågick på hans fastighet men att de ej skulle vara avslutade förrän i början av 1965. 1965 års fastighetstaxeringsnämnd bestämde taxeringsvärdet till 274 000 kr. Hos PN yrkade B i november att taxeringsvärdet skulle nedsättas med 75 000 kr. PN och KR prövade inte besvären. — Hos RR fullföljde B sin talan samt hemställde om resning för det fall att besvärsrätt ej skulle anses föreligga. RR undanröjde KR:s och PN:s beslut och yttrade:

Sådana omständigheter får anses föreligga som bort föranleda väsentligt annan taxering av ifrågavarande fastighet. B har av fastighetstax:ndn erhållit underrättelse om att ndn preliminärt åsatt fastigheten ett tax:värde av 24 000 kr utgörande allenast markvärde. Däremot har ndn icke, såvitt visats, underrättat B om sitt slutliga taxeringsbeslut, innebärande att byggnaden åsatts ett värde av 250 000 kr. Med hänsyn härtill föreligger särskilda skäl för prövning av besvären. — Under angivna förhållanden äger B enligt 167 § 1 mom 1 st p 6) tax:förordningen, enligt den lydelse nämnda lagrum erhållit genom lagen den 17.12.1969 (nr 709) om ändring i tax:förordningen, föra talan mot taxeringen i särskild ordning.

Målet överlämnades därför av RR till LnsskR. — Det kan anmärkas att det var fråga om nedsättning med 75 000 kr varför väsentlighetskravet givetvis ansågs uppfyllt.

RRK 1974 R1:45. Stockholms kommun ägde en fastighet i Skärholmens församling. Till ledning för 1970 års allmänna fastighetstaxering uppgav kommunen i fastighetsdeklarationen att fastigheten var en obebyggd tomt om 167 kvadratmeter. Det framgick också att marken skulle bebyggas med en- och tvåfamiljshus. — Fastighetstax:ndn taxerade fastigheten till 20 000 kr, allt markvärde. Hos FastighetsPN yrkade kommunen att tomten — såsom utgörande kommunikationstomt — skulle taxeras till 100 kr. PN godkände yrkandet. — TI klagade hos KR och anförde:

På grund av felaktiga uppgifter i fastighetskontorets besvär till PN hade fastigheten blivit taxerad som skattepliktig fastighet med tax:värde av 100 kr. Fastigheten var den 1 januari 1970 be-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:57

byggd med liknande byggnad som övriga 36 fastigheter i kvarteret. TI yrkade att tax:värdet skulle höjas till 123 000 kr i likhet med övriga fastigheter i kvarteret. Han åberopade 167 § 1 mom 5) TF. KR ansåg att besvären inte kunde prövas enligt det av TI åberopade lagrummet.

RR ansåg att TI hade rätt att anföra besvär i särskild ordning enligt 167 § 1 mom 6), vilket lagrum TI alternativt åberopade i RR.

RRK 1978 R1:40.

Målet gällde fråga om rätt till besvär i särskild ordning över allmän fastighetstaxering när tax:värdet för flertalet övriga fastigheter i en gruppbebyggelse sänkts av besvärsinstans.

I besvär som inkom till besvärsmyndigheten efter den vanliga besvärstidens utgång yrkade ägarna till fastigheten Tallriset 11 i Stockholm att tax:värdet skulle nedsättas till 155 000 kr och anförde bl a: De andra fastigheterna i gruppbebyggelsen hade numera fått tax:värdena sänkta till 155 000 kr efter besvär till fastighetstaxeringsrätten. Besvär hade emellertid inte anförts beträffande klagandenas fastighet. De hade nämligen övertagit fastigheten först den 15 juni 1975 och hade därför inte kunnat klaga över 1975 års fastighetstaxering i vanlig ordning. Fastighetstaxeringsrätten tog inte upp besvären till prövning KR: ej ä.

RR prövade besvären och undanröjde KR:s beslut och visade målet åter till fastighetstaxeringsrätten för prövning i sak. RR yttrade: Av vad som förekommit i målet får följande anses framgå:

Fastigheten Tallriset 11 ingår i en grupp av fastigheter med ensartad bebyggelse, uppförd 1970. Envar av de 29 fastigheterna inom ifrågavarande kvarter åsattes av fastighetstaxeringsnämnden ett taxeringsvärde av 170 000kr vid den allmänna fastighetstaxeringen 1975. Efter besvär av ägarna av 26 av fastigheterna nedsatte fastighetstaxeringsrätten taxeringarna till 155 000 kr. Därvid bedömdes byggnaderna böra hänföras till standardklassen 4 i stället för, såsom skett vid fastighetstaxeringsnämnden, till standardklassen 5. — Det får antagas att byggnaderna på Tallriset 11 i standardhänseende är likvärdiga med byggnaderna på de fastigheter, för vilka taxeringsvärdena sålunda nedsatts. — Klagandena har som skäl för sin underlåtenhet att anföra besvär inom den i 159 § taxeringslagen föreskrivna tiden anfört att de tillträtt fastigheten först den 15 juni 1975 och att de långt senare erhållit kännedom om hur de andra fastigheterna taxerats. — Såsom anförts i förarbetena till bestämmelserna i taxeringslagen om besvär i särskild ordning över fastighetstaxering (prop 1969:147 s 91) är det viktigt för att åstadkomma rättvisa i beskattningen att likvärdiga fastigheter åsätts likvärdiga taxeringsvärden. När det som i förevarande mål gäller fastigheter inom en samtidigt tillkommen gruppbebyggelse med i det närmaste identiskt lika utformade byggnader på de olika fastigheterna är rättvisekravet på genomgående lika taxeringsvärden redan i sig ett tungt vägande skäl för en möjlighet till rättelse. Med hänsyn härtill och till de omständigheter klagandena angivit som skäl för att besvär inte anförts inom den ordinarie besvärstiden får sådana förhållanden anses föreligga som enligt 167 § 2 mom 6) taxeringslagen medför rätt för dem att anföra besvär i särskild ordning. — Med undanröjande av kammarrättens beslut visar regeringsrätten målet åter till fastighetstaxeringsrätten för prövning i sak. — Två ledamöter var skiljaktiga och anförde: Utredningen i målet visar vissserligen att taxeringsvärdet för fastigheten bestämts till ett belopp som med 15 000 kr överstiger de taxeringsvärden som åsatts lika eller jämförliga villafastigheter i området. Avvikelsen är emellertid inte av den storlek eller eljest av den beskaffenhet att vad härvidlag krävs för extraordinär besvärsrätt enligt 167 § 2 mom 6) taxeringslagaen kan anses uppfyllt. — Vi lämnar besvären utan bifall.

Några reflexioner

Motivet för den år 1969 införda regeln om särskild besvärsrätt vid fastighetstaxering — allmän och särskild sådan — var att man ansåg att det förelåg ett behov av en särskild besvärsregel liknande den i 100 § 7) taxeringslagen.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:57

Vid mera betydande materiella felaktigheter vid taxeringen skulle rättelse kunna åstadkommas ungefär på samma sätt som vid den gängse inkomst- och förmögenhetstaxeringen.

Väsentlighetskravet är alltså gemensamt för de två slagen av taxering. Däremot är nyhets- och ursäktlighetskraven någonting som gäller endast enligt 100 §, däremot ej vid fastighetstaxeringen.

En annan olikhet är att det vid den vanliga taxeringen endast kan röra sig om besvär av den enskilde. Taxeringsintendenten kan inte med stöd av denna besvärsregel yrka rättelse av en vanlig taxering. Han har däremot möjlighet att åberopa reglerna om eftertaxering, varvid något krav på väsentligt belopp som bekant inte föreligger. Det går bra att yrka eftertaxering under förutsättning att beloppet inte är ringa.

Däremot gäller i fråga om fastighetstaxering att särskilda skäl för prövning av besvären skall föreligga. Det är oklart i vilka situationer man skall anse att detta krav är uppfyllt. Det vill förefalla som om regeringsrätten stundom inte anser att det krävs så mycket för att man skall anse att särskilda skäl för prövning av besvären föreligger.

Av rättsfallet från 1969 kan man dra slutsatsen att en taxeringsintendent stundom kan åberopa regeln om särskild besvärsrätt vid misstagstaxering. Denna möjlighet står fortfarande öppen för taxeringsintendenten. Det torde dock krävas att det är utrett att det rör sig om ett klart misstag. Felaktigheter vid värderingen — även betydande sådana — torde inte kunna rättas med stöd av denna regel.

Emellertid har regeringsrätten i ett fall som liknar 1969 års fall ansett att en taxeringsintendent kan ha besvärsrätt. Det är 1974 års fall. En taxeringsintendent som vid fall som har karaktären av misstag vill få rättelse till stånd torde böra åberopa både reglerna om misstag och den nya regeln i 167 § 2 mom vid 6).

Vad som för övrigt kan noteras är att avsaknaden av regler om eftertaxering vid fastighetstaxering inte behöver kännas besvärande för en taxeringsintendent. Det tycks gå bra att i stället använda sig av den nya besvärsregeln. Avsikten var ingalunda att denna regel skulle ersätta eftertaxeringsreglerna men som den är utformad torde den kunna användas i flertalet eftertaxeringssituationer.

Något överraskande enligt min mening är utgången i 1978 års fall. Innebär det verkligen, kan man fråga sig, en så väsentlig ändring för en fastighetsägare att få ett taxeringsvärde sänkt med cirka 10 procent att man skall tillåta att en lagakraftvunnen taxering bryts upp? Skulle regeringsrätten medge prövning om en taxeringsintendent yrkade höjning med 10 procent när det gäller ett hus som ingår i en samtidigt färdigställd gruppbebyggelse? För övrigt kan man säga att det är lika angeläget med rättvisa taxeringar i fråga om t ex villor som byggts ungefär samtidigt i en trakt, även om villorna inte är identiskt lika va-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:57

randra. Även när det gäller fritidsbebyggelse kan man anlägga liknande synpunkter.

Fortfarande är det många gånger ovisst när man skall anse att särskilda skäl för prövning av besvären i särskild ordning föreligger.

Är de gällande reglerna på området tillfredsställande utformade? Man kan möjligen tycka att det hade varit bättre med klara regler om eftertaxering när det gäller fastighetstaxering. Hade man sådana regler kunde möjligen den nya besvärsregeln begränsas till att gälla fastighetsägaren.

Som reglerna nu är utformade kan en fastighetsägare som av någon orsak fått ett förmånligt taxeringsvärde åsatt inte känna sig säker om att få behålla detta värde under taxeringsperioden. Möjligheterna att det blir ändrat är större än många torde tro.

Ytterligare en reflexion gör man när man begrundar lagstiftningen och de fåtaliga rättsfallen. Om man anser att den år 1969 införda rättelsemöjligheten är tillfredsställande utformad och ändamålsenlig vid fastighetstaxeringen, varför har man i så fall helt andra möjligheter för det allmänna till rättelse när det gäller den vanliga taxeringen? När det gäller eftertaxering krävs vid den vanliga taxeringen som sagt inte att det är fråga om ett väsentligt belopp. Det räcker med att beloppet inte är ringa.

TILL SALU: Sv. Skattetidning 1948—1979, Skattenytt 1953—1979, Bulletin for Int. fiscal documentation 1964—1978. IFA: Cahiers de droit fiscal international 1961—1978, Inst. Int. de Finances Publiques, 1966—1976.

Svar till Skattenytts Exp., Box 5, 793 01 Leksand fvb.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-22 14:20:57