SKATTENYTT

OFFICIELLT ORGAN FÖR TAXERINGSNÄMNDSORDFÖRANDENAS RIKSFÖRBUND

DISTRIBUTÖR AV MEDDELANDEN FRÅN RIKSSKATTENÄMNDEN Nr 10 1970

Reservationsbesvären

Av regeringsrådet Sten Walberg

Under hela den tid 1956 års TF varit i tillämpning har taxeringsintendentens möjlighet att reservationsvis anföra besvär över TN:s beslut vållat bekymmer. Ett tämligen färskt exempel härpå är ett av RegR d. 16 september 1970, rum I, avgjort mål.

Omständigheterna var följande. En fastighetsägare i residensstaden upptog i 1965 års deklaration som intäkt en försäkringsersättning på 2 400 kr och gjorde avdrag med 27 295 kr för "total renovering av övre planet samt ny murstock och ny bro". TN åsatte inte någon taxering.

Vederbörande taxeringsintendent anförde reservationsbesvär d. 2 maj 1966 (d. 30 april var en lördag). Först d. 20 juni inkom Ti till PN med en skrift där han preciserade sin talan. Därvid åberopades en av särskilt tillkallad sakkunnig d. 15 juni avgiven utredning, enligt vilken totalkostnaden för fastighetens renovering uppgått till 29 083 kr. Av beloppet hänförde sig 4 763 kr till reparation av brandskada, 15 061 kr till ombyggnad och endast 9 259 kr till reparation av annat slag. Enligt Ti borde 17 995 kr återföras till beskattning.

PN lämnade Ti:s talan utan bifall och anförde som motivering, att Ti:s besvär inkommit så sent att den skattskyldige inte kunnat beredas tillfälle att bemöta desamma och att det inte kunde anses uppenbart att besvären var rätteligen grundade.

Ti gick vidare till KR, där processen utvecklade sig i mera normal ordning. Det kan dock noteras att den skattskyldige trots delgivning inte lät sig avhöra. Ti fick bifall endast delvis — anledningen härtill spelar i detta sammanhang ingen roll. Han överklagade slutligen till RegR, där den skattskyldige, trots delgivning, alltjämt inte lät sig avhöra. Ti fick i RegR fullt bifall till sin talan. Den statligt taxerade inkomsten blev 11 540 kr och den kommunalt taxerade 13 270 kr.

Man ställer sig helt naturligt frågan, i vad mån handläggningen av detta mål stämmer med TF:s föreskrifter.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:30:01

Som bekant gällde enligt 1928 års TF, att Ti:s yrkanden skulle vara framställda före taxeringsårets utgång. Eftersom taxeringssektionerna inte kunde hinna med att slutföra eftertaxeringar, taxeringsrevisioner och annat utredningsarbete dessförinnan, anfördes med stöd av 97 a § 1928 års TF yrkanden reservationsvis beträffande ett stort antal skattskyldiga. Det vidare granskнings- och utredningsarbetet fick visa om och med vilka belopp yrkandena skulle fullföljas och vilka grunder som skulle åberopas. Yrkandena fullföljdes ofta mycket sent. De skattskyldiga fick alltför kort tid för bemötande, och PN:s tid för prövning av yrkandena blev också alltför kort. Att prövningen inföll under det även av andra skäl hårt pressade slutskedet av PN:s arbetsperiod gjorde inte saken bättre.

Ttaxeringssakkunniga föreslog i SOU 1955: 51 s. 196, att Ti skulle få längre tid för att anföra besvär — till utgången av april året efter taxeringsåret — men att rätten att framställa yrkanden reservationsvis samtidigt skulle avskaffas. Ti:s yrkanden skulle sålunda enligt förslaget ha preciserats och grunderna för dessa ha angivits senast den 30 april. De sakkunnigas ståndpunkt kom till uttryck på det sättet, att deras förslag till TF saknade motsvarighet till stadgandet om reservationsvis framställt yrkande i 97 a § 1928 års TF.

Förslaget att avskaffa möjligheten till reservationsbesvär mötte invändningar vid remissen, och dessa invändningar beaktades i prop. 1956:150 s. 310–311. Något stadgande om skyldighet för Ti att före besvärstidens utgång ha preciserat sin talan i fråga om belopp och grunder upptogs inte i den nya TF. Finansministern påpekade, att de sakkunnigas uttalande gick längre än vad den föreslagna författningstexten — som överensstämmer med den av riksdagen antagna — gav vid handen. I och för sig torde av denna endast följa att den beloppsmässiga ramen för intendentens talan skulle angivas. Att jämväl grunderna för besvärstalan redovisades borde dock enligt finansministerns mening eftersträvas. Till dessa uttalanden hänvisas i Hedborgs m fl Taxeringshandbok (2:a uppl. s. 219).

Bevillningsutskottet (bet. 1956:56 s. 118) uttalade i anledning av motionsvis framförda krav på förbud mot reservationsbesvär, att Kungl. Maj:ts förslag innefattade ett uttryckligt avståndstagande från systemet med sådana besvär. Den bestämmelse i 1928 års TF som åt Ti inrymde befogenhet att anföra dylika besvär saknade motsvarighet i förslaget. Emellertid fann utskottet i likhet med departementschefen, att strängare bestämmelser icke borde gälla för Ti än för den skattskyldige i fråga om skyldigheten att precisera sin talan före besvärstidens utgång. Av författningstexten framgick emellertid, såsom påpekats i propositionen, att den beloppsmässiga ramen för intendentens talan skulle angivas i besvärsskriften. Utskottet ville understryka angelägenheten av att grunderna för besvärstalan normalt redovisades i besvärsskriften. Härmed torde syftet med det i motionerna påyrkade förbudet mot reservationsbesvär i allt väsentligt vara tillgodosett.

Olägenheterna med den möjlighet till reservationsbesvär som sålunda tycktes kvarstå påtalades sedan i en artikel i denna tidskrift år 1959 s. 300 av landskamreraren C. A. Norgren. Han hävdade därvid bl a, att bestämmelsen om Ti:s besvärstid måste vid lagtolkning enligt teleologisk metod innebära, att ett höjningsyr-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:30:01

kande skulle inom den angivna tiden vara till beloppet fixerat. Om så icke skedde, blev nämligen de omedelbara konsekvenserna, att kommunicering med motparten blev tämligen meningslös, besvärsskriften otjänlig och sakprövning omöjlig. Artikeln slutade med att i Malmöhus län överenskommelse träffats med taxeringsintendenterna om att både belopp och grunder skulle anges senast den 30 april.

Ett prejudicerande utslag i frågan meddelades av RegR genom rättsfallet RÅ 1962 ref. 34. I detta mål syntes majoriteten i KR ha omfattat samma mening som Norgren, i det den uttalade att jämlikt grunderna för 76 § TF är av Ti hos PN reservationsvis anförda besvär att anse såsom icke anförda i behörig ordning; besvären borde enligt KR ha avvisats. RegR ändrade emellertid KR:s utslag och yttrade: Enär bestämmelsen, att Ti äger anföra besvär över TN:s beslut intill utgången av april månad efter taxeringsåret, icke i och för sig kan anses innebära, att han inom den sålunda angivna tiden skall hava närmare bestämt sin talan i avseende å grunderna för densamma och de därav beroende belopp, varmed enligt hans mening taxeringen bör ändras, samt ej heller i övrigt i fråga om tiden för dylik närmare bestämning av talan finnes annan föreskrift än den i 112 § TF, alltså och då vid sådant förhållande KR icke bort på åberopat skäl förklara Ti:s besvär hos PN för sent inkomna och därför utan saklig prövning undanröja viss del av PN:s beslut, undanröjdes KR:s utslag och visades målet åter till KR för ny behandling. — RegR:s utslag var inte enhälligt. Två ledamöter fastställde KR:s utslag.

RegR:s majoritet ansåg alltså, att författningstexten och förut återgivna, tyvärr **inte helt entydiga uttalanden vid dess tillkomst inte gav tillräckligt legalt stöd för att avvisa Ti:s talan, trots att inte ens beloppen angivits före besvärstidens utgång.** RegR:s majoritet hänvisade i stället prövningsnämnderna att använda 112 § TF för att hindra Ti från att precisera sin talan alltför sent. Enligt denna paragrafs andra stycke får klagande föreläggas att fullständiga besvärsskrift i fråga om yrkande, grunderna för besvärstalan eller i annat hänseende. Efterkommes ej föreläggandet och är besvärsskriften så ofullständig att den är otjänlig som grund för prövning av målet, får besvärstalan avvisas. — Det kan också nämnas att Ti i rättsfallet hade preciserat sin talan d. 25 maj.

Samma år avgjordes ett annat fall, som berör de frågor som aktualiserats genom intendentsbesvären i det inledningsvis nämnda, d. 16 september 1970 avgjorda målet. I det fallet (RÅ 1962 not. Fi 1370) hade taxeringsrevision ägt rum och lagts till grund för PN:s beslut. I besvär hos KR yrkade den skattskyldige att PN:s beslut måtte undanröjas såsom icke i författningsenlig ordning tillkommet. Till grund för sin talan anförde den skattskyldige, att underrättelse om resultatet av verkställd taxeringsrevision icke tillställts honom samt att Ti:s yttrande i anledning av revisionen icke heller delgivits honom. (Så skedde först i KR.) KR fastställde PN:s beslut. I RegR blev utgången densamma. RegR yttrade: Enär den omständigheten, **att den skattskyldige icke, såsom ske** bort, före meddelandet av PN:s beslut erhållit underrättelse om resultatet av taxeringsrevisionen, icke kan medföra att PN:s beslut skolat undanröjas, samt skyldighet eljest icke förelegat att före beslutet giva

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:30:01

den skattskyldige del av Ti:s yttrande, alltså och då den skattskyldige hos KR och K. M:t, trots att tillfälle därtill beretts, icke framställt erinran i sak mot de av PN åsatta taxeringarna, prövade RegR rättvist fastställa KR:s utslag.

I Lagergrens och Wennergrens bok Skatteprocess uttalas (s. 48) i anslutning till RÅ 1962 ref. 34, att ett överdrivet utnyttjande av den möjlighet till reservationsbesvär, som Ti enligt RegR:s uppfattning från exklusivt processrättslig synpunkt äger, framstår mot bakgrund av förarbetenas uttalanden som förkastligt. Vid anmälan av boken i denna tidskrift uttalade jag (1963 s. 98) min livliga anslutning till författarnas mening. Att intendenten i en nödsituation — t ex om en vidlyftig taxeringsrevision på grund av oförutsedda omständigheter inte kunnat slutföras i tid — undantagsvis begagnar denna möjlighet borde enligt min mening inte möta någon befogad erinran. Skulle däremot reservationsbesvär komma att anföras i nämnvärd utsträckning, rubbas grundvalarna för TF:s fullföljdsregler, och en författningsändring torde då, framhöll jag, bli nödvändig.

Liknande uttalanden om i vilken omfattning reservationsbesvär bör få anföras har gjorts av JO i ämbetsberättelsen 1967 (s. 543). JO säger därvid bl a, att det normalt får anses vara en tjänsteplikt för Ti att inom föreskriven tid ingiva besvärsskrift av sådant innehåll, att av densamma framgår såväl yrkande som de skäl intendenten önskar åberopa till stöd för sin talan. Vidare framhåller JO som sin åsikt, att allenast arbetsbelastningen på taxeringssektionen icke kan anses utgöra tillräckliga skäl för att efter d. 30 april komplettera sin talan. Förhållandena bör vara sådana, att det tekniskt sett icke varit möjligt att framställa preciserat yrkande inom föreskriven tid. Dessutom bör sådana frågor, som kan bli föremål för eftertaxering, behandlas i enlighet med bestämmelserna härom, därest fullständiga besvär icke hinner anföras i ordinär väg inom föreskriven tid.

I sin nyligen utkomna bok Rättvisa vid taxering, anmäld i denna tidskrift detta år s. 411–415[1], återger Lagergren dessa uttalanden med instämmande (s. 71–72) samt tillägger, att den senaste tidpunkt, vid vilken besvären måste vara fullföljda för att kunna prövas av PN i vederbörlig ordning, bör vara d. 31 maj.

Frågan om reservationsbesvär upptogs även i landskontorsutredningens betänkande (SOU 1967:22). Anledningen härtill var inte underrättelser om missbruk från intendenters sida av möjligheten att anföra reservationsbesvär. Utredningens ståndpunktstagande dikterades i stället av strävan att i olika tänkbara hänseenden skapa garantier för att processen vid de nya skatterätterna skulle gestalta sig som en verklig domstolsprocess. Utredningen anförde, att möjligheten att anföra reservationsbesvär borde begränsas till rena undantagsfall samt föreslog (s. 215), att yrkande och grunder i princip alltid skulle anges av det allmännas representant före d. 30 april. Undantag skulle kunna komma i fråga först efter särskild prövning av skatterätten. Medgivande skulle endast få lämnas med hänsyn till utredningens vidlyftighet, den skattskyldiges uppträdande eller andra synnerliga skäl. Om medgi-

[1] I denna anmälan förbisåg jag beklagligtvis förste länsassessorn B Wennbergs år 1968 utkomna bok Prövningsnämndsprocessen, utförligt anmäld av Bylin i denna tidskrift 1969 s. 555–562. Samme förf. har i år utkommit med en handledning med formulärsamling under titeln Hur man överklagar skatter och avgifter.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:30:01

vande lämnades, skulle detta medföra att skatterätten skulle få avgöra målet senare än d. 30 juni.

Om vi nu återvänder till det inledningsvis refererade målet, kan med ledning av det här anförda konstateras följande. PN kunde och borde, när Ti dröjde med att precisera sin talan, ha gett honom ett föreläggande jämlikt 112 § TF att senast till något sammanträde strax före eller omkring den 1 juni ange yrkande och grunder. Om föreläggandet icke iakttagits, hade Ti:s talan skolat avvisas. Så skedde inte, utan PN fick sakpröva målet, varvid den uteblivna kommunikationen ledde till att Ti:s talan ogillades. Ti hade emellertid möjlighet att fullfölja i sak hos KR och RegR, där kommunikation ombesörjdes. KR och RegR hade ingen möjlighet att avvisa hans talan (jfr det förut nämnda fallet RÅ 1962 not Fi 1370). Resultatet blev, som nämnts, fullständig framgång för Ti.

Vad som förekommit i detta mål är djupt olustigt. Ti förlängde sin besvärstid med nära sju veckor, den skattskyldige fick inte bemöta i PN, och denna instans kopplades i praktiken bort, allt utan att det minskade Ti:s möjligheter att vinna bifall till sin talan. Det är lätt att kritisera Ti och PN. Måhända skulle de ansvariga kunna anföra omständigheter, som ställer det inträffade i mera förklarlig dager, t ex ett opåräknat dröjsmål med den sakkunniges utredning jämte den sedvanliga överbelastningen med arbetsuppgifter. Oavsett vad som skulle kunna framkomma i sådana hänseenden, kan det utan överord fastslås, att så här får det inte gå till.

Än viktigare att konstatera är emellertid, att hur sällsynta fall av detta slag än må vara, det inträffade visar, att en författningsändring måste komma till stånd. Lägges härtill det för landskontorsutredningen vägledande intresset av att garantera verklig domstolsmässighet i de nya skatterätter, som på utredningens förslag nu är beslutade, borde all rimlig tvekan falla bort. Utredningen har också visat en framkomlig väg att lösa problemet.

Till sist må en mera personlig reflexion vara tillåten. Det allmännas representanter måste ha som ledstjärna att så långt det överhuvud är möjligt arbeta för att taxeringarna blir materiellt riktiga och det allmännas intressen vederbörligen tillvaratagna. Det är också här fråga om en pliktuppfyllelse under pressande och även i andra avseenden påfrestande förhållanden. Rättssäkerhetsintresset måste emellertid beaktas, inte bara genom ett formellt iakttagande av de bestämmelser som givits i detta intresse utan även genom en processföring, som sker i den anda förarbetena till bestämmelserna anger. Även om man ser saken enbart från det allmännas synpunkt, är de ytterligare tusenlappar i skatt som kan vinnas i fall av nu diskuterat slag mindre värda än det förtroendekapital som förloras genom en processföring som inte tillgodoser skäliga anspråk på fair play.[2] Kan en process inte vinnas, därför att talan inte kan utvecklas i anständig tid, bör processen, som JO antytt, nedläggas.

[2] Ett likartat, lyckligtvis helt unikt exempel erbjuder ett d 23 september 1970 i RegR avgjort mål. Ti hade anfört blanka besvär över PN:s beslut och fullföljde besvären med yrkanden och grunder först efter 2½ år. Här var omständigheterna sådana, att RegR:s prövning ledde till ett ogillande av Ti:s talan.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:30:01