Ordinarie taxeringsprocess — eftertaxeringsprocess

Av lagman Bertil Wennergren

Regeringsrätten meddelade i höstas dom i ett mål av stort processuellt intresse. Rättsfallet, som fått beteckningen RÅ 80 1:83, är försett med följande vinjett: ”Bestämmande av ordinarie taxering för visst år efter det att beslut om eftertaxering för samma år vunnit laga kraft när i den ordinarie taxeringsprocessen yrkats avdrag med belopp, som påförts genom eftertaxering.” Här skall nu först i korthet återges vad målet handlade om.

Genom beslut den 2 april 1976 avgjorde mellankommunala skatterätten mål om 1973 års ordinarie taxering för inkomst för Stora Kopparbergs Bergslags Aktiebolag. Avgörandet innebar bl a att domstolen biföll ett av taxeringsintendenten framställt yrkande att inkomsten för vissa bolaget tillhöriga villafastigheter i Falun och Borlänge skulle beräknas enligt schablon med tillämpning av 24 § 2 mom kommunalskattelagen. Bolaget överklagade beslutet hos kammarrätten i Göteborg med yrkande att ifrågavarande fastigheter skulle betraktas som ingående i bolagets rörelse och att taxeringarna skulle nedsättas i enlighet härmed, vilket innebar en nedsättning med 206.956 kr. Medan bolagets besvär var anhängiga hos kammarrätten blev bolaget, genom beslut av mellankommunala skatterätten den 25 januari 1979, eftertaxerat till statlig inkomstskatt för utbetalade provisioner till bank för inlösen av utdelningskuponger för aktier, för vilka provisioner bolaget gjort avdrag i deklarationen. Beslutet om eftertaxering vann laga kraft.

I skrivelse, som kom till kammarrätten den 13 september 1979, yrkade bolaget härefter att bolagets ordinarie taxering skulle nedsättas, förutom med belopp enligt tidigare framställt yrkande (206.956 kr), med ytterligare 212.220 kr vid den statliga taxeringen. Till stöd härför åberopade bolaget en av regeringsrätten den 6 september 1979 meddelad dom, enligt vilken kostnader för provision till banker för inlösen av utdelningskuponger för aktier ansetts utgöra driftskostnader. I andra hand åberopade bolaget avdrag för provisionskostnaderna som alternativ grund för nedsättning av taxeringen till statlig inkomstskatt.

Kammarrätten i Göteborg (Lüning, Forsberg, Wintzell), som fann att villafastigheterna inte kunde anses vara använda i bolagets rörelse, anförde om bolagets tilläggsskrivelse att den inkommit efter besvärstidens utgång och att det däri i första hand framställda yrkandet därför inte kunde tas upp till prövning. Vad angick bolagets i andra hand framställda yrkande hade bolaget inte bestritt allmänna ombudets påstående att bolaget vid den ordinarie taxeringen erhållit avdrag för provisionskostnaderna. Det måste därför antas att bolaget åtnjutit avdraget. Vid sådant förhållande kunde bolaget inte vid denna taxering få ytterligare avdrag för samma kostnader. Den omständigheten att bolaget genom eftertaxering, som utgör en särskild rättegång, taxerats för det belopp som motsvarar avdraget kunde inte medföra annan bedömning.

Sådant var alltså läget när bolaget fullföljde sin talan hos regeringsrätten. Innan regeringsrättens dom återges kan det ha sitt intresse att se på hur förhållandet mellan ordinarie taxeringsprocess och eftertaxeringsprocess har gestaltat sig genom åren.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:45:23

Eftertaxering i historisk belysning

Vill man börja från början kan man läsa vad David Davidsson skrev i sin artikel ”Om eftertaxering i den svenska inkomstskattelagstiftningen” (Ekonomisk tidskrift 1909 s 367). Det kan först konstateras att grundförutsättningarna för eftertaxering var desamma då som nu. Den skattskyldige skulle ha lämnat oriktigt meddelande eller underlåtit att lämna uppgift som han varit skyldig att avge och därav skulle ha föranletts att inkomst inte alls eller endast till någon del blivit taxerad.

Davidsson framhåller att, om uppgifter och upplysningar, som beskattningsmyndigheterna har rätt att fordra, har avlämnats och om dessa samt andra uppgifter och upplysningar som av de skattskyldiga eller andra frivilligt avgivits till ledning för taxeringen av inkomst är fullt riktiga, då blir den ordinarie taxeringen, sedan genom besvär påkallade utslag av de högre instanserna fallit, definitiv hur stora fel än må vidlåda densamma. Endast i det fall någon av de nyss nämnda förutsättningarna saknas får och skall den ordinarie taxeringen kompletteras genom eftertaxering. Därav följer att stadgandena angående eftertaxering måste behandlas som undantagsbestämmelser och tolkas restriktivt. Denna syn på eftertaxeringsinstitutet har stått sig genom åren.

Davidsson framhåller vidare att eftertaxeringen skall ske efter samma regler som gäller för den vanliga taxeringen. Men den skall ske särskilt för sig utan sammanblandning med årets ordinarie taxering av samma person. Eftertaxeringen skall gå till på det sättet att först sker en omtaxering av den ifrågavarande personens totalinkomst som dock ej får rätta alla felaktigheter till kronans nackdel utan blott sådana som föranletts av felaktig eller utebliven uppgift. Eftertaxeringen har h.o.h. karaktären av en komplettering av den ordinarie taxeringen som den rättar. Vid omtaxeringen av den skattskyldiges totalinkomst äger denne ställa nya krav o s v dock med den begränsningen att det taxerade inkomstbeloppet ej får sättas lägre än vid den ordinarie taxeringen skett. Det är nämligen endast det taxerade inkomstbeloppet som vinner laga kraft, ej de premisser varur fastslåendet av det taxerade inkomstbeloppet framgått.

Med anledning av Davidssons uttalande att eftertaxeringen har karaktär av en komplettering av den ordinarie taxeringen som den rättar kan nämnas att orden ”skall rättelse ske genom eftertaxering” inte kom in i lagtexten förrän 1972. Dessförinnan stod endast orden ”skall han eftertaxeras”. Skälet till att ordalydelsen ändrades var dock inte att eftertaxeringsinstitutets karaktär av rättelseinstitut skulle markeras bättre. Skälet var i stället att tillämpningsområdet behövde utvidgas att omfatta också t ex fall när B-inkomst angetts till A-inkomst eller fel taxeringskod åsatts.

Det är intressant att se hur eftertaxering beskrivs i Taxeringshandbokens olika upplagor. I den första upplagan står att eftertaxeringen inte är konstruerad som ett rättsmedel utan enligt gängse betraktelsesätt torde innebära en

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:45:23

särskild taxeringsåtgärd varigenom man gör ett tillägg till den ordinarie taxeringen. Eftertaxeringen sägs likväl ha åtskilliga drag gemensamma med ett extraordinärt rättsmedel. Vid utarbetandet av 1956 års TF hade det därför ansetts konsekvent att utforma proceduren vid eftertaxering i nära anslutning till vad som gäller beträffande extraordinära besvär. I den fortsatta kommentaren talas om den rättelse av det tidigare taxeringsresultatet som sker vid eftertaxering. I den senaste upplagan av Taxeringshandboken står det att tekniskt sett är eftertaxeringen en särskild taxeringsåtgärd varigenom man till beskattning tar upp sådana inkomst- och förmögenhetsbelopp som inte har tagits med vid den ordinarie taxeringen, med andra ord ett tillägg till denna. Vidare framhålls eftertaxeringens karaktär av fristående påbyggnad. Sedan anförs att en ansökan om eftertaxering i princip fyller samma funktion som extraordinära besvär.

Nya krav på avdrag o s v

Enligt Davidsson får den skattskyldige ställa nya krav på avdrag o s v vid den omtaxering av honom som sker i samband med en eftertaxering. Ett tidigt exempel härpå finner man i RÅ 1912 F 514. Den skattskyldige hade eftertaxerats för 265.600 kr utgörande utdelning på aktier i Vargöns Aktiebolag i anledning av skedd försäljning till statsverket av viss bolaget tillhörig egendom. Regeringsrätten fann ej skäl att göra annan ändring i kammarrättens utslag än att, då av handlingarna framgick att för lån som upptagits för gäldande av de inköpta aktierna utgivits ränta, därav för beskattningsåret 1908 på klagandens taxering år 1909, eftertaxeringen nedsattes till 249.100 kr. Ett annat exempel utgör RÅ 1929 Fi 480, där den skattskyldige blivit eftertaxerad för inkomst av skogsbruk i samband med försäljningen av en fastighet till ett belopp av 7.500 kr. Regeringsrätten gjorde ej annan ändring än att, som klaganden fick anses berättigad att vid beräknandet av sin inkomst av skogsbruk åtnjuta avdrag för minskning av skogs ingångsvärde med 3.000 kr, eftertaxeringen nedsattes till 4.500 kr. Ytterligare ett exempel är RÅ 1929 Fi 1286, där regeringsrätten i ett liknande mål medgav avdrag inte bara för skogens ingångsvärde utan också för vederbörlig andel i provisions- och annonskostnader vid fastighetsförsäljningen. Slutligen kan nämnas RÅ 1933 Fi 760, där den skattskyldige eftertaxerats därför att han vid beräkning av inkomst av rörelse tillgodoförts sig vissa obehöriga avdrag (förluster på borgen, julgåvor till personal m m) och där regeringsrätten nedsatte eftertaxeringen genom att medge avdrag för värdeminskning på inventarier och maskiner med ett högre belopp ”än som vid taxeringen medgivits” och för värdeminskning av fabriksbyggnader med uppgivet belopp.

I de hittills återgivna rättsfallen var fråga om ”nya krav på avdrag” som hänförde sig till samma förvärvskälla som den eftertaxerade inkomsten, d v s vad man brukar kalla oäkta kvittningsyrkanden. Frågan om den skattskyldige i

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:45:23

ett eftertaxeringsmål kan få också äkta kvittningsyrkanden prövade kom inte upp hos regeringsrätten förrän i RÅ 1956 Fi 2031. Den skattskyldige hade där eftertaxerats för en realisationsvinst på 98.400 kr vid försäljning av en jordbruksfastighet. Under påstående att i hans jordbruk uppstått underskott till högre belopp än realisationsvinsten hade den skattskyldige yrkat undanröjande av eftertaxeringen. Regeringsrätten anförde följande: ”Klaganden har lämnat uppgifter angående beskattningsårets inkomst och utgifter, samt erbjudit sig att med verifikationer styrka samma uppgifter, vilket erbjudande dock icke beaktats av myndigheterna utan avvisats av taxeringsnämndens ordförande med hänvisning till att klaganden vid ordinarie taxeringen beräknats hava njutit behållen inkomst av jordbruk och icke överklagat samma taxering samt av taxeringsintendenten, som därvid anfört att klaganden genom sin underlåtenhet att år 1951 avgiva självdeklaration förlorat besvärsrätt; och enär varken den ordinarie taxeringen eller klagandens berörda underlåtenhet att fullgöra deklarationsskyldighet betager klaganden rätt att i nu förevarande mål kvittningsvis åberopa under beskattningsåret uppkommet underskott i jordbruket, samt vid sådant förhållande tillfälle bort beredas klaganden att söka styrka sitt påstående därom”, så återförvisades målet.

Rättsfallet gör klart att den skattskyldige har rätt att få äkta kvittningsyrkanden prövade i ett eftertaxeringsmål i samma utsträckning som i ett vanligt taxeringsmål. Och varför skulle han inte ha denna rätt vid omtaxeringen när han hade den vid taxeringen. Rättsfallet gjordes heller inte till referat utan blev ett vanligt notisfall. Det har följts av flera liknande fall, t ex RÅ 1962 Fi 98 och 1964 Fi 95. Av större intresse är att rum gavs för omprövning av en bedömning som gjorts i den ordinarie processen. I denna hade ju gjorts en beräkning av jordbrukets nettointäkt. Denna skulle överprövas i eftertaxeringsmålet och detta ansågs kunna ske trots att den ordinarie taxeringen hade vunnit laga kraft. Ställningstagandet stämmer väl överens med Davidssons uttalande att det endast är de taxerade inkomstbeloppen men inte de premisser varur fastslåendet av det taxerade inkomstbeloppet framgått som vinner laga kraft, vilket kan ses som ett uttryck för beloppsprocesstänkandet i dess renaste och ursprungligaste form. Beräkningen av jordbrukets nettointäkt var alltså inte res judicata utan den kunde omprövas och ändras i eftertaxeringsmålet utan annan begränsning än att ”det taxerade inkomstbeloppet ej får sättas lägre än vid den ordinarie taxeringen skett”. I detta hänseende innebar rättsfallet ett viktigt klarläggande som kunnat motivera att det refererades.

Principen att vid eftertaxering en omtaxering skall göras av den skattskyldiges totalinkomst framträder än idag tydligt genom den uppställning som i eftertaxeringsmålet görs för bestämmandet av eftertaxeringens belopp. Principen avspeglas på ett något oväntat sätt i RÅ 1965 Fi 823.

Ett bolags ordinarie taxering och en eftertaxering av bolaget för samma år var uppe till prövning i regeringsrätten samtidigt. I målet angående den ordinarie taxeringen höjde regeringsrätten

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:45:23

på yrkande av taxeringsintendenten bolagets nettointäkt av rörelse med 6.961 kr och åsatte med oförändrade allmänna avdrag bolaget en beskattningsbar inkomst av 6.600 kr (25.757 + 6.961 — 26.112). I eftertaxeringsmålet hade kammarrätten ökat bolagets nettointäkt av rörelse med 37.035 kr och bestämt beloppet att eftertaxera till 36.680 kr (25.757 + 37.035 — 26.112) och därvid utgått från den nolltaxering som då var åsatt bolaget. Taxeringsintendenten yrkade hos regeringsrätten att eftertaxeringen skulle höjas med 4.500 kr avseende ett enligt hans mening oberättigat kostnadsavdrag. Regeringsrätten fann att taxeringsintendentens yrkande ej föranledde ändring av eftertaxeringen men att utgången i målet angående bolagets ordinarie taxering skulle föranleda att eftertaxeringen bestämdes till 37.040 kr, beskattningsbar inkomst. Genom att vid den ordinarie taxeringen nolltaxeringen ändrats till en taxering av 6.600 kr blev de allmänna avdragen på 26.112 kr utnyttjade till fullo vid den taxeringen och 37.035 kr skulle eftertaxeras utan någon reduktion på grund av vid den ordinarie taxeringen ej utnyttjade allmänna avdrag.

Intressant är att se hur regeringsrätten här ex officio ''rättade'' eftertaxeringen inom ramen för taxeringsintendentens beloppsyrkande.

Eftertaxeringen som en särskild taxering

När Davidsson framhåller å ena sidan att en omtaxering skall göras av den skattskyldiges totalinkomst med rätt för denne att ställa nya krav på avdrag o s v och å andra sidan att eftertaxeringen skall ske särskilt för sig utan sammanblandning med årets ordinarie taxering av samma person, avslöjar han hur dubbelbottnad ordningen i själva verket är. De nyss återgivna rättsfallen har handlat om det förra ledet och de följande kommer att handla om det andra ledet.

I RÅ 80 1:54 hade taxeringsintendenten hos länsskatterätten dels bestritt bifall till den skattskyldiges besvär över åsatt skönstaxering av inkomst av tjänst och dels ansökt om eftertaxering av inkomst av kapital med 550 kr. Länsskatterätten nedsatte skönstaxeringen av inkomsten av tjänst med 10.000 kr och tog till beskattning upp inkomst av kapital med 550 kr. Den skattskyldige överklagade men kammarrätten i Göteborg gjorde ej ändring. Regeringsrätten anförde följande: ''I förevarande mål har länsskatterätten i ett och samma beslut företagit till avgörande dels besvär i vanlig ordning av E över en honom av taxeringsnämnden skönsmässigt åsatt taxering i inkomstslaget tjänst med 25.000 kr dels ett yrkande från taxeringsintendentens sida om eftertaxering av E i inkomstslaget kapital med ett belopp av 550 kr. Eftertaxering får ske om skattskyldig lämnat oriktigt meddelande och detta föranlett att skatt påförts honom med ett lågt belopp, under förutsättning att den skatt som sålunda icke påförts ej är att anse som ringa. Den skatt, som till följd av E:s oriktiga meddelande i fråga om intäkt av uthyrd bostadsrättslägenhet icke blivit påförd, är att anse som ringa. Förutsättningar att eftertaxera honom har således ej förelegat. I övrigt utgör vad E anfört i sina besvär ej skäl till ändring av den honom åsatta taxeringen. Härutöver må anmärkas att eftertaxering skall åsättas skattskyldig genom särskilt taxeringsbeslut. Med hänsyn till det anförda finner regeringsrätten skäl att med ändring av kammarrättens dom och länsskatterättens beslut bestämma E:s taxeringar enligt följande.''

Genom att länsskatterätten biföll den skattskyldiges besvär delvis kom utrymme visserligen att finnas för prövning av ett kvittningsyrkande från taxeringsintendenten och denne hade inte behövt tillgripa eftertaxering. Men nu hade tydligen taxeringsintendenten inte ens som andrahandsyrkande framställt något kvittningsyrkande för den ordinarie taxeringsprocessens del. Och under sådana förhållanden kunde länsskatterätten och kammarrätten inte ex

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:45:23

officio förvandla eftertaxeringsyrkandet till ett kvittningsyrkande i den ordinarie taxeringsprocessen.

K76 1:41 påminner om sistnämnda rättsfall.

Här hade taxeringsintendenten samtidigt som han tillstyrkte nedsättning av den skattskyldiges inkomst av tjänst ansökt om eftertaxering av ett belopp på 2.830 kr varmed underskott på annan fastighet hade blivit för högt beräknat. Länsskatterätten nedsatte den skattskyldiges inkomst av tjänst med tillstyrkt belopp och avslog ansökningen om eftertaxering. I besvär till kammarrätten i Stockholm anförde taxeringsintendenten att länsskatterätten hade avslagit yrkandet om eftertaxering och inte heller verkställt den kvittning som synes naturligt. Han hemställde därför att taxeringen skulle höjas med 2.830 kr eller alternativt att eftertaxering skulle åsättas med beloppet. Kammarrätten framhöll i sin dom att taxeringsintendenten inte hade framställt något yrkande hos länsskatterätten om att den av honom föreslagna nedsättningen av inkomsten av tjänst skulle kvittas genom en minskning med det belopp om 2.830 kr varmed underskottet på annan fastighet borde nedsättas. Taxeringsintendenten hade i stället yrkat att beloppet 2.830 kr skulle upptas till beskattning genom eftertaxering. Detta yrkande kunde inte av länsskatterätten ha uppfattats som ett kvittningsyrkande av nyssnämnt slag. Av det sagda framgick att länsskatterätten vid behandling av den skattskyldiges i extraordinär ordning anförda besvär saknat anledning och inte ägt rätt att i fråga om inkomsttaxeringarna ingå på en prövning av kvittningsfrågan.

Här skall endast anmärkas att fråga visserligen inte var om i extraordinär ordning anförda besvär — besvären hade kommit in den 29 augusti taxeringsåret och skulle enligt 76 § fjärde stycket taxeringslagen prövas som ordinarie besvär eftersom de delvis biträtts av taxeringsintendenten — men detta gjorde ingen skillnad för den fråga som här är av intresse.

I K77 1:29 hade den skattskyldige gjort avdrag under inkomst av tjänst med 23.900 kr och taxeringsnämnden hade medgett 21.100 kr. I besvär hos länsskatterätten yrkade den skattskyldige avdrag enligt deklarationen. Taxeringsintendenten anförde att avdragen under inkomst av tjänst borde beräknas till 21.300 kr och avdrag borde vidare medges med 77 kr för hustrun påförd försäkringsavgift. Den skattskyldige hade emellertid felaktigt fått förvärvsavdrag med 2.000 kr. Besvären borde därför avslås och eftertaxering påföras för 1.730 kr. Länsskatterätten kom fram till att den skattskyldige hade rätt till ytterligare avdrag under inkomst av tjänst med 1.214 kr och för försäkringsavgiften med 77 kr. Han skulle emellertid inte ha förvärvsavdrag. Taxeringarna var därför inte så höga och hans besvär skulle därför inte bifallas. Den skatt som till följd av den oriktiga uppgift, som föranlett förvärvsavdraget, undandragits blev emellertid då så ringa att förutsättningar saknades för eftertaxering. Hos kammarrätten yrkade taxeringsintendenten att avdraget under inkomst av tjänst inte skulle beräknas till mera än 21.300 kr och att ansökningen om eftertaxering skulle bifallas. Kammarrätten i Stockholm anförde: ”Eftersom taxeringsintendenten inte hos länsskatterätten yrkat höjning av den ordinarie taxeringen, som av skatterätten beloppsmässigt lämnats utan ändring, kan — med hänsyn till beskaffenheten av de frågor som varit föremål för skatterättens bedömande — taxeringen icke på talan av taxeringsintendenten prövas av kammarrätten.” Beträffande eftertaxeringstalan blev det avslag.

Utgången i målet är mycket diskutabel för att inte säga direkt oriktig. Taxeringsintendenten kunde inte anses kvittningsvis ha åberopat det obehöriga förvärvsavdraget till större belopp än 277 kr vid den ordinarie taxeringen, eftersom han åberopat återstoden i sin ansökan om eftertaxering. Under sådana förhållanden ägde länsskatterätten inte göra en exofficiokvittning med 1.014 kr av förvärvsavdraget (se Wennergren, Förvaltningsprocess s 252). Länsskatterättens beslut måste därför anses ha gått taxeringsintendenten emot och dennes besvär skulle ha prövats av kammarrätten (se Wennergren, Förvaltnings-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:45:23

process s 291). Detta mål liksom de två föregående visar hur utomordentligt viktigt det är för taxeringsintendenten att bevaka sina talemöjligheter på rätt sätt, när den ordinarie taxeringen och en eftertaxering är anhängiga samtidigt.

Regeringsrättens dom

Regeringsrätten (1980-11-26, Simonsson, Wahlgren) yttrade: Lika med kammarrätten finner regeringsrätten att de i målet aktuella villafastigheterna i Falun och Borlänge skall taxeras enligt schablon med tillämpning av 24 § 2 mom kommunalskattelagen. Bolagets talan i denna del kan därför inte bifallas.

Härmed uppkommer frågan hur bolagets yrkande om avdrag för kostnader för utbetalade bankprovisioner skall behandlas. Bolaget har i det beslut av mellankommunala skatterätten som överklagats till kammarrätten tillerkänts avdrag för dessa kostnader men, enligt vad som upplysts, sedermera genom mellankommunala skatterättens lagakraftvunna beslut den 25 januari 1979 eftertaxerats för ett belopp motsvarande kostnaderna.

Såväl den ordinära taxeringsprocessen som eftertaxeringsprocessen anses enligt stadgad praxis vara s k beloppsprocesser, vilket innebär att byte av grund för yrkanden och invändningar får ske inom ramen för det belopp som fastlagts genom den inom besvärstid framställda talan. Som jämförelse må nämnas att förhållandena är annorlunda när det gäller extraordinära besvär enligt 99 och 100 §§ taxeringslagen.

Motiveringen för klara avgränsningar och fasta processramar är processekonomisk, under det att kravet på materiell rättvisa utgör skäl för rätten till byte av grund i besvärsprocessen. Dessa varandra delvis motstridande rättspolitiska ståndpunkter leder normalt inte till några större svårigheter i praktiken, men kan, som i förevarande fall, medföra komplikationer. Klart är nämligen å ena sidan att de speciella avgränsningar som råder beträffande eftertaxeringsinstitutet inte bör få genombrytas utan noggrann prövning, eftersom garantier måste föreligga för att eftertaxeringsreglerna inte sätts åsido. Å andra sidan är kravet på materiell rättvisa i taxeringen så centralt att man tvingas göra avkall på de strikt processekonomiska aspekterna. Eftersom emellertid lagstiftningen inte tillhandahåller några regler för hur det i förevarande mål uppkomna spörsmålet skall lösas, måste en bedömning göras från fall till fall mot bakgrunden av de här utvecklade synpunkterna.

I förevarande mål har bolaget bytt grund för sitt yrkande om nedsättning av den i ordinär väg åsatta taxeringen under åberopande av rätt till ett eftertaxeringsvis till beskattning återfört avdrag. En prövning av denna nya grund inom beloppsramen utgör inget åsidosättande av de regler som kringgärdar eftertaxeringsinstitutet och föranleder inga andra betänkligheter än sådana av rent processekonomisk art. Med hänsyn till det nu anförda finner regeringsrätten skäl medge bolaget rätt till prövning i sak av yrkandet i den mån det ryms inom nyssnämnda beloppsram.

Vad angår prövningen i sak av nämnda yrkande är följande att anmärka. Bolaget har hos kammarrätten angett att bifall till yrkandet avseende villafastigheterna skulle innebära en nedsättning av taxeringen till statlig inkomstskatt med 206.956 kr. Bolaget är i och för sig berättigat till avdrag för ifrågavarande provisionskostnader till taxering till statlig inkomstskatt. Med beaktande av det sålunda anförda finner regeringsrätten bolaget berättigat till avdrag i nu nämnt hänseende med ett belopp om 206.956 kr av yrkade 212.220 kr, vilket yrkande i sak inte har bestritts av allmänna ombudet.

På grund av vad i det föregående upptagits nedsätter regeringsrätten, med ändring av kammarrättens dom, bolagets taxering till statlig inkomst i Falun till 3.923.960 kr.

Ledamöterna Cars, Petrén och Björne var av skiljaktig mening enligt följande.

Ledamoten Cars gjorde ej ändring i kammarrättens dom.

Ledamoten Petrén anförde: Lika med kammarrätten finner jag att de i målet aktuella villafastigheterna i Falun och Borlänge skall taxeras enligt schablon med tillämpning av 24 § 2 mom kommunalskattelagen. Bolagets talan i denna del kan därför inte bifallas.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:45:23

Vidkommande bolagets yrkande om avdrag för vissa provisionskostnader gör jag följande bedömning.

Enligt 1 § taxeringslagen skall vid taxering iakttagas att taxeringarna blir i möjligaste måtto likformiga och rättvisa. Det åligger i första hand vederbörande taxeringsnämnd att årligen åsätta envar skattskyldig taxeringar för inkomst och förmögenhet enligt denna grundsats. Om nämndens beslut överklagas gäller den också för de förvaltningsdomstolar som skall pröva taxeringsmålet. Dessa måste dock därvid hålla sig inom den beloppsram som parternas yrkanden uppdrar för målet i varje instans för sig.

Genom eftertaxering kan — sedan den ordinarie taxeringen fastställts — taxeringen höjas, om den på grund av att den skattskyldige lämnat oriktigt meddelande blivit för låg. Det kan såsom i förevarande fall- undantagsvis hända att en skattskyldigs ordinarie taxeringar för ett taxeringsår ännu icke slutligen fastställts, när ett beslut om eftertaxering av den skattskyldige för samma taxeringsår vinner laga kraft. I detta läge kan de i eftertaxeringsmålet bedömda frågorna ånyo tas upp i det ordinarie taxeringsmålet, om så skulle erfordras för att tillgodose det förenämnda kravet på likformighet och rättvisa vid taxeringarnas åsättande. I förevarande mål leder det förda resonemanget till att det genom mellankommunala skatterättens beslut den 25 januari 1979 eftertaxerade beloppet om 212.220 kr skall tas med i beräkningarna vid den ordinarie taxeringens slutliga fastställande. Detta belopp ligger nämligen fast.

Ostridigt är numera att bolaget har rätt att vid 1973 års taxering som omkostnad i rörelsen erhålla det avdrag för bankprovisioner om 212.220 kr som bolaget en gång tillgodogjort sig i sin deklaration men som genom beslutet om eftertaxering återförts till beskattning. För att en likformig och rättvis taxering skall uppnås måste bolaget få inom den beloppsram, som gäller för bolagets i regeringsrätten förda talan, vid den ordinarie taxeringen åtnjuta nedsättning i anledning av de avdragsgilla kostnaderna för bankprovisioner vilka vid den lagakraftvunna eftertaxeringen felaktigt upptagits till beskattning.

Bolaget har i målet i regeringsrätten yrkat nedsättning av sin taxering till statlig inkomstskatt med 206.956 kr. Bolagets ordinarie taxering skall under ovan angivna förhållanden nedsättas med detta belopp, varvid beaktats att eftertaxeringen å 212.220 kr står fast.

Ledamoten Björne anförde: Lika med kammarrätten finner jag att de i målet aktuella villafastigheterna i Falun och Borlänge skall taxeras enligt schablon med tillämpning av 24 § 2 mom kommunalskattelagen. Bolagets talan i denna del kan därför inte bifallas.

Bolaget har i sin självdeklaration år 1973 tillgodofört sig avdrag med vissa belopp. Häri ingår den i målet aktuella kostnaden för utdelningsprovisioner till banker på 212.220 kr. Denna kostnad innefattas sålunda i det sammanlagda avdragsyrkande som bolaget framställer vid 1973 års taxering.

Genom mellankommunala skatterättens beslut den 25 januari 1979, som har vunnit laga kraft, har bolaget genom eftertaxering förvägrats avdraget för utdelningsprovisioner, 212.220 kr.

Vid angivna förhållanden kan bolaget inte, genom att fullfölja yrkandet om avdrag för provisionskostnaderna, anses ha gått utöver vad som tidigare har yrkats i förevarande mål rörande den ordinarie taxeringen. Hinder kan inte anses möta att i detta mål pröva även avdragsrätten i sak. På grund härav och då kostnaden för provisionerna är avdragsgill vid beräkning av bolagets inkomst av rörelse skall bolagets förstahandsyrkande i denna del bifallas.

Jag nedsätter, med ändring av kammarrättens dom, bolagets taxering till statlig inkomstskatt i Falun till 3.918.700 kr, taxerad och beskattningsbar inkomst.

Begreppet beloppsprocess

Domsmotiveringen inbjuder till en del reflektioner. I den första sägs att såväl den ordinära taxeringsprocessen som eftertaxeringsprocessen enligt stadgad praxis anses vara s k beloppsprocesser och detta förklaras innebära att byte av grund för yrkanden och invändningar får ske inom ramen för det be-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:45:23

lopp som fastlagts genom den inom besvärstid framställda talan. Det tilläggs att som jämförelse kan nämnas att förhållandena är annorlunda när det gäller extraordinära besvär enligt 99 § och 100 § taxeringslagen.

Helt klart är att taxeringsprocessen är en beloppsprocess vare sig fråga är om ordinarie taxering eller eftertaxering, i det att processens föremål är taxeringen och inte de olika inkomst- och avdragsfrågor som bildar denna. Detta är det för mig centrala i begreppet beloppsprocess men också det som är svårast att vinna förståelse för hos civilprocessuellt skolade jurister. Också i lagstiftningen kommer ibland bristande förståelse till synes såsom i 76 § fjärde stycket taxeringslagen där det står att länsrätten får pröva besvären om taxeringsintendenten helt eller delvis biträder dem ”i sak”. Detta är ett uttryck som är hämtat från civilprocessen men som inte har något att skaffa i en ren beloppsprocess. Utmärkande för en sådan process är ju just att där inte finns någon sak i den vedertagna civilprocessuella bemärkelsen. En konsekvens av detta blir att det heller inte finns plats för begreppet res judicata. Finns det ingen sak, finns det heller ingen slutligt avgjord sak, vilket 1956 års rättsfall utgör bekräftelse på. Däremot finns det naturligtvis en slutligt avgjord taxering. Om man vill kan man naturligtvis, som lagstiftaren förmodligen tänkt sig när nyssnämnda lagrum skrevs, säga att taxeringen är saken i processen men som framgår av det följande råkar man då i terminologiska svårigheter när sakfrågor skjuts i förgrunden och processen inte är ren beloppsprocess.

Beloppstalan med saklig profil

Talan i ett taxeringsmål är inte alltid en ren beloppstalan utan kan vara en i sakligt hänseende individualiserad beloppstalan, såsom då en skattskyldig med stöd av 100 § 1) taxeringslagen yrkar nedsättning av sina taxeringar med 5.000 kr på grund av att han blivit taxerad för ett skadestånd på 5.000 kr som inte är av skattepliktig natur. Avslår länsrätten besvären och vinner domen laga kraft, kan den skattskyldige inte senare väcka en ny talan om samma skadeståndsbelopps beskattning. Här inträder res judicata som prövningshinder. Men han kan väcka en ny talan med annan saklig identitet, t ex med stöd av 100 § 5) taxeringslagen yrka nedsättning av sin taxering med 3.000 kr på grund av att den blivit oriktig till detta belopp på grund av felräkning.

En eftertaxeringstalan är alldeles som en extraordinär besvärstalan en i sakligt hänseende individualiserad beloppstalan. Den skattskyldige skall ha lämnat oriktigt meddelande om något och taxeringen skall till följd härav ha blivit för låg. Ansöker en taxeringsintendent om eftertaxering av 5.000 kr därför att den skattskyldige underlåtit att uppge en realisationsvinst med detta belopp men avslår länsrätten ansökningen och vinner domen laga kraft, kan taxeringsintendenten sedan inte väcka ny talan om eftertaxering av realisationsvinsten. Denna måste anses som res judicata och länsrätten är skyldig att avvisa en ny ansökan om eftertaxering av vinsten. Däremot är taxeringsinten-

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:45:23

denten naturligtvis oförhindrad att väcka talan om eftertaxering av en annan inkomst, t ex en ränteinkomst som den skattskyldige underlåtit att deklarera.

När lagstiftningen har gett en sakprofil åt beloppstalan i taxeringsprocessen som skett genom bestämmelserna i 99, 100, 101 och 114 §§ taxeringslagen, har detta inte kunnat undgå att återverka på processens utformning. När talan som förs är en ren beloppstalan saknas anledning att begränsa möjligheterna för parterna att byta grunder för yrkanden och invändningar inom gällande beloppsram. Men när en talan är en i sakligt hänseende individualiserad beloppstalan har byte av talegrunder och kvittningsgrunder och anförande av kvittningsgrunder inte ansetts kunna tillåtas i samma utsträckning. Här är inte platsen att redogöra för det invecklade mönster som utbildat sig. I domsmotiveringen anförs att eftertaxeringsprocessen enligt stadgad praxis anses vara en beloppsprocess där byte av grund för yrkanden och invändningar får ske inom beloppsramen. Dessvärre är praxis inte helt klar för eftertaxeringsprocessens del i detta hänseende. Att den skattskyldige har rätt att värja sig med kvittningsgrunder och fritt kan byta sådana grunder har framgått av det föregående. Däremot lär taxeringsintendenten inte mot reglerna i 115 § taxeringslagen om instansordningen i eftertaxeringsmål kunna byta grund i ett eftertaxeringsmål. I princip måste det anses åligga honom att återkalla sin första eftertaxeringstalan och börja om från början genom att väcka en ny (Wennergren, Förvaltningsprocess s 246 och Hermanson m fl, Taxeringshandbok, Andra upplagan s 369).

Processekonomi och materiell rättvisa eller rättssäkerhet

I domsmotiveringen anförs vidare att motiveringen för klara avgränsningar och fasta processramar är processekonomisk under det att kravet på materiell rättvisa utgör skäl för rätten till byte av grund i besvärsprocessen. Enligt min mening är det inte kravet på materiell rättvisa som utgör skälet för rätten att byta grund i besvärsprocessen utan skälet är helt enkelt att taxeringsprocessen sedan begynnelsen är en beloppsprocess och att de sakliga grunderna därför är av underordnad betydelse. Jag tror för övrigt inte att de skattskyldiga uppfattar det som uttryck för krav på materiell rättvisa att en taxeringsintendent i besvärsprocessen får byta grund för sin talan om höjning av taxeringen eller för sitt yrkande om ogillande av den skattskyldiges besvär. Med detta vill jag dock inte ha sagt att det är främmande för taxeringsprocessen att avvägningar görs mellan vad som i domsmotiveringen kallas processekonomi och den materiella rättvisan. Alla besvärstider bottnar t ex i sådana avvägningar. Såg man bara till den materiella rättvisan, skulle man inte ha några besvärstider.

Såsom domsmotiveringen skrivits kan man få det intrycket att frågan om grund för en talan får bytas eller om ny grund över huvud taget får föras in i processen av regeringsrätten brukar bedömas utifrån en avvägning mellan processekonomi och materiell rättvisa. Men jag har inte kunnat finna några

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:45:23

rättsfall som talar för att så skulle vara fallet. De talemöjligheter som följer av att taxeringsprocessen är en beloppsprocess kan heller inte gärna få strypas annat än genom lag eller med stöd av lag. Ett fall som kan diskuteras är RÅ 1974 ref 62 i vilket regeringsrätten ej medgav den skattskyldige rätt att byta grund i ett 99 §-mål — enkannerligen att byta till annan grund än en avvikelsegrund som taxeringsnämnden försummat att underrätta om. Men där fanns ändå lagtextens ordalag och ändamålet med den särskilda besvärsrätten — förvisso processekonomiskt grundad — att bygga ett ställningstagande på som innebar att undantag gjordes från huvudregeln om rätt till byte av grund. Man skulle från laglighetssynpunkt också kunna diskutera rättsfallen RÅ 1975 ref 61 och 1977 ref 8, där taxeringsintendenten nekades att få en grund prövad kvittningsvis mot den skattskyldiges extraordinära besvärsgrund. Men det är svårt att tänka sig att denna inskränkning av taxeringsintendentens talemöjlighet skedde av hänsyn till processekonomin. Det finns inte anledning att anta annat än att skälet i stället var att det av hänsyn till den skattskyldiges rättssäkerhet måste krävas att taxeringsintendenten inte genom annan talan än eftertaxeringstalan och inte heller under andra förutsättningar än som gäller för sådan talan får väcka krav mot den skattskyldige sedan dennes taxering har vunnit laga kraft (jfr Davidssons uttalande ”blir den ordinarie taxeringen definitiv hur stora fel än må vidlåda densamma”). Lagstödet för inskränkningen av taxeringsintendentens talemöjlighet var alltså att söka i bestämmelserna om eftertaxering och deras bakomliggande motiv.

Eftertaxeringen som rättelse av den ordinarie taxeringen

Att en dom i ett eftertaxeringsmål innebär res judicata gentemot taxeringsintendenten motiveras av hänsyn till den enskildes rättssäkerhet. Men det skulle varit oegentligt att i det aktuella målet åberopa mellankommunala skatterättens avgörande i eftertaxeringsmålet som ett res judicata-hinder mot prövning av den skattskyldiges avdrag för provisionskostnader i det ordinarie taxeringsmålet. Det har heller ingen av de dömande instanserna gjort. Kammarrätten har i stället gått på att bolaget redan erhållit avdrag för provisionskostnaderna vid den ordinarie taxeringen och därför inte kunde få avdrag för dem en gång till. Regeringsrådet Cars har instämt häri genom att göra ej ändring i kammarrättens dom. Men ett sådant resonemang strider mot systemets grunder. En eftertaxering är en rättelse i tilläggstaxeringens form av den ordinarie taxeringen. Den ordinarie taxeringen är dessutom en ren beloppstaxering. Man kan under sådana förhållanden inte säga att en skattskyldig fått ett visst avdrag vid visst års taxering om han genom eftertaxering för detta år vägras samma avdrag. Vid eftertaxeringen har en omtaxering för året i fråga skett.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:45:23

Beloppsramens bestämmande och dess prövningshindrande verkan

Regeringsrådet Björnes uppfattning att ett avdrag på 212.220 kr skulle ligga inom beloppsramen för det ordinarie taxeringsmålet stämmer inte med vedertagna grunder för en beloppsrams bestämmande och mot hans synsätt kan mutatis mutandis anföras detsamma som mot kammarrättens domskäl. Man kan inte säga att en skattskyldig yrkar ett avdrag vid ett visst års taxering, om han genom eftertaxering för detta år vägrats samma avdrag. Det går inte att se bort från att vid eftertaxeringen en omtaxering har skett och inte heller från att den ordinarie taxeringsprocessen är en ren beloppsprocess utan processuellt individualiserade sakfrågor.

Enligt 29 § förvaltningsprocesslagen får rätten gå utöver beloppsramen i ett taxeringsmål, om det föreligger särskilda skäl. I regeringsrättens dom diskuteras över huvud taget inte om särskilda skäl kunde anses tala för att bolaget fick sitt yrkande bifallet till fullo. Såväl regeringsråden Simonsson och Wahlgren som regeringsrådet Petrén åberopar kravet på materiell rättvisa respektive kravet på en i möjligaste mån likformig och rättvis taxering. Ingen av dem överväger dock en prövning av bolagets avdragsyrkande till hela beloppet. När Petrén anför att för att en likformig och rättvis taxering skall uppnås måste bolaget få inom den beloppsram som gäller för bolagets i regeringsrätten förda talan, etc undrar man varför bolaget inte av samma skäl måste få fullt bifall till sitt avdragsyrkande. Bolagets taxering för år 1973 borde väl ses som en helhet. Så skedde ju i RÅ 1965 Fi 823. Höjde man där eftertaxeringen ex officio för att totalinkomsten skulle bli riktig, borde man väl nu i samma syfte ex officio kunna sänka den ordinarie taxeringen. Det är synd att denna fråga blev förbigången i regeringsrättens dom.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:45:23

Aktuell juridik och aktuella skatteböcker från Norstedts

John Bratt — Olle Fernström
DEKLARATION OCH BESKATTNING 27 uppl.
Ca pris 180:— 405 sidor
Årets upplaga är liksom tidigare helt aktualiserad. Boken behandlar praktiskt taget hela det skatterättsliga området.

Gösta Ekman — Ulf Tivéus
SKATT PÅ AKTIER 2 uppl.
Ca pris 110:— 126 sidor
Denna bok vänder sig till dem som på ett lättfattligt sätt vill ta del av gällande skattebestämmelser vid försäljning av aktier och andra värdepapper. Förutom realisationsvinstreglerna innehåller boken en kortfattad redogörelse för inkomst- och förmögenhetsskattereglerna vid innehav av värdepapper.

Folke Grauers
NORSTEDTS FORMULÄRBOK MED BRUKSANVISNINGAR 10 uppl.
Ca pris 95:— inb. 412 sidor
Denna formulärbok behandlar problem på vardagsjuridikens område. Den innehåller inte bara en stor mängd användbara formulär. Varje ämnesområde behandlas också i stort och de inom respektive område vanligen förekommande formulären sätts in i sitt sammanhang. Till varje formulär har dessutom fogats särskilda kommentarer om vad som skall iakttagas.

Boken är en nödvändig uppslagsbok för såväl jurister som den stora allmänheten.

Nils Mattsson
BESKATTNING AV HANDELSBOLAG 3 uppl.
Ca pris 60:— 108 sidor
I framtiden kan man räkna med att många aktiebolag kommer att omvandlas till handelsbolag eller kommanditbolag. En samlad framställning för de skatteregler som gäller för dessa bolag har hittills saknats. Denna bok täcker denna brist och författaren redogör klart och enkelt för de skattebestämmelser som gäller.

Stig Wandén
EKONOMISKT TÄNKANDE
Ca pris 95:— 170 sidor
Keynes, Friedman, Marx, neoklassicismen, monetarismen, postkeynesianismen — namn och ord som vi ofta möter i skattedebatten. Vad står de för? Författaren ger i denna bok bakgrunden till dagens skattedebatt.

NORSTEDTS

Open access från www.skattenytt.se, 2026-10-31 13:45:23