# Eftertaxeringsinstitutet i belysning av en dom av regeringsrätten

*Av Jan Sundin, lagman vid kammarrätten i Sundsvall*

**Rättsfallet**

I maj 1986 meddelade regeringsrätten dom i ett mål som rörde fastighetstaxering och även — på sätt och vis — eftertaxering (RÅ 1986 ref 102).

I målet förekom i huvudsak följande.

Britt-Marie ägde en fastighet i Karlstad. Vid den allmänna fastighetstaxeringen 1981 åsattes fastigheten endast markvärde 30 000 kr. Fråga var om en obebyggd tomt. Tomten bebyggdes emellertid, och Britt-Marie flyttade in den 1 april 1981 i byggnaden.

1982 förekom särskild fastighetstaxering. Britt-Marie lämnade då inte någon särskild fastighetsdeklaration. Någon skyldighet för henne att göra det fanns inte. Enligt 26 kap 1 § fastighetstaxeringslagen (FTL) hade hon möjlighet att — frivilligt — lämna sådan deklaration.

1982, vid den särskilda fastighetstaxeringen, fastställdes taxeringsvärdet på fastigheten till oförändrat 30 000 kr, utgörande markvärde.

I november 1983 meddelade lokala skattemyndigheten taxeringsintendenten att Britt-Maries fastighet saknade byggnadsvärde och att bebyggelsen på fastigheten hade slutbesiktigats 1 juni 1981 enligt uppgift från kommunen.

Taxeringsintendenten kom därefter, i december 1983, in till länsrätten i Värmlands län och yrkade att taxeringsvärdet på fastigheten skulle bestämmas till 280 000 kr, varav markvärde 40 000 kr och byggnadsvärde 240 000 kr. Han åberopade extraordinär besvärsrätt enligt 31 kap 3 § FTL.

Den bestämmelse som taxeringsintendenten närmast torde stödja sig på är den i punkt 7 i 31 kapitlet 3 §:

> ”Den som enligt 29 kap 1 § får föra talan mot fastighetstaxeringsnämnds beslut får före utgången av femte året efter taxeringsåret anföra besvär, om fastighet på grund av att underlaget för taxering av fastigheten har varit felaktigt eller ofullständigt har åsatts väsentligt annorlunda taxering än som bort ske”.

Reglerna i 31 kapitlet FTL avser särskild fastighetstaxering. När det gäller allmän fastighetstaxering finns en regel av samma lydelse i 23 kap 2 § punkt 7.



Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:14:43

Det bör redan nu anmärkas att det föreligger skyldighet för fastighetsägare att avlämna fastighetsdeklaration utan anmaning vid allmän fastighetstaxering, se 18 kap 1 § FTL.

Kammarrätten i Göteborg ansåg i motsats till länsrätten i Värmlands län att taxeringsintendenten inte kunde åberopa särskild besvärsrätt.

Regeringsrätten (Mueller, Voss och Sjöberg) fann att taxeringsintendenten hade särskild besvärsrätt, varför målet visades åter till kammarrätten för prövning i sak.

Majoriteten anförde, efter att ha redogjort för vissa faktiska förhållanden i målet:

''Anledningen till att den särskilda fastighetstaxeringsnämnden inte kände till nybyggnaden var inte att Britt-Marie N åsidosatt någon uppgiftsskyldighet eller lämnat någon felaktig uppgift. Britt-Marie N hade nämligen inte anmanats att lämna någon särskild fastighetsdeklaration rörande fastigheten. Hon hade inte heller utnyttjat möjligheten att självmant avlämna en sådan deklaration.

I målet är fråga huruvida taxeringsintendenten vid nu angivna förhållanden har rätt att anföra besvär i särskild ordning över den särskilda fastighetstaxeringen. Enligt 31 kap 3 § punkt 7 fastighetstaxeringslagen föreligger rätt till besvär i särskild ordning ''om fastighet på grund av att underlaget för taxering av fastigheten har varit felaktigt eller ofullständigt har åsatts väsentligt annorlunda taxering än som bort ske''.

Denna bestämmelse om rätt till besvär i särskild ordning bör, såvitt är av betydelse i detta mål, ses mot följande bakgrund: Enligt 16 kap 1 § fastighetstaxeringslagen skall särskild fastighetstaxering verkställas de år då allmän fastighetstaxering inte äger rum. Vid särskild fastighetstaxering skall enligt samma lagrum nästföregående års taxering fastställas oförändrad, om inte ny taxering skall ske enligt 2—5 §§ i samma kapitel. I 16 kap 3 § andra stycket föreskrives att ny taxering skall ske bl a om taxeringsenhet, som förut varit obebyggd, bebyggts. I underlaget för en särskild fastighetstaxering förutsätts i allmänhet ingå en särskild fastighetsdeklaration av den som äger fastigheten vid årets ingång. Det oaktat föreligger emellertid sedan 1973 inte någon skyldighet för ägaren att självmant avlämna en sådan deklaration. Den skyldighet att självmant avlämna deklaration, som gällde tidigare, avskaffades under hänvisning främst till att det var svårt för den skattskyldige att avgöra om deklarationsskyldighet i ett visst fall verkligen förelåg. Det ansågs vara tillräckligt om deklarationsskyldighet uppkom först efter anmaning. Erforderligt underlag för att utfärda anmaningen skulle berörda myndigheter få bl a genom de rapporter som byggnadsnämnderna var skyldiga att lämna. Den enskilde fastighetsägarens rättssäkerhet ansågs tillgodosedd genom att han tillerkändes rätt att avge särskild fastighetsdeklaration även utan anmaning (se prop 1972:49 s 53, 54 och 81 ff). Bestämmelser om särskild fastighetsdeklaration av denna innebörd finns numera i 26 kap 1 och 2 §§ fastighetstaxeringslagen. Byggnadsnämndernas rapporteringsskyldighet regleras numera i 18 kap 11 § samma lag.

Enligt ordalydelsen av 31 kap 3 § punkt 7 fastighetstaxeringslagen föreligger besvärsrätt så snart som ett väsentligt fel i taxeringen orsakats av att underlaget för taxeringen av fastigheten varit felaktigt eller ofullständigt. Däremot innehåller lagtexten — i motsats till vad som gäller i fråga om taxeringsintendentens talerätt vid eftertaxering enligt 114 § taxeringslagen — inte något som kan tolkas så att taxeringsintendenten skulle ha besvärsrätt endast i de fall då felaktigheten eller ofullständigheten i underlaget förorsakats av den skattskyldige. Inte heller framgår det av förarbetena till 31 kap 3 § punkt 7 fastighetstaxeringslagen att avsikten skulle ha varit att begränsa taxeringsintendentens besvärsrätt på sådant sätt.

Eftersom den särskilda fastighetstaxeringsnämnden inte känt till bebyggelsen på fastigheten Kärne 1:29 och inte haft tillgång till en särskild fastighetsdeklaration för fastigheten i vilken bebyggelsen redovisats var underlaget för den särskilda fastighetstaxeringen av fastigheten så felak-



Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:14:43

tigt och ofullständigt att fastigheten på grund därav — såsom angetts i det föregående — åsatts väsentligt annorlunda taxering än som bort ske."

Regeringsråden *Hellner* och *Wadell* var skiljaktiga och anförde: "I målet är ostridigt: Fastigheten Kärne 1:29 åsattes vid den allmänna fastighetstaxeringen 1981 endast markvärde. Detta uppgick till 30 000 kr. I den allmänna fastighetsdeklarationen, som avgavs av den tidigare fastighetsägaren, hade anmärkts att fastigheten försålts och var under bebyggande. Byggnaden blev färdigställd och Britt-Marie N flyttade in den 1 april 1981. Britt-Marie N var inte skyldig att lämna någon deklaration till 1982 års särskilda fastighetstaxering, och hon utnyttjade heller inte den möjlighet hon hade enligt 26 kap 1 § fastighetstaxeringslagen att avge deklaration. Vid den särskilda fastighetstaxeringen fastställdes taxeringsvärdet till oförändrat 30 000 kr, utgörande markvärde. Den 10 november 1983 meddelade lokala skattemyndigheten taxeringsintendenten att Kärne 1:29 saknade byggnadsvärde och att bebyggelsen på fastigheten slutbesiktigats den 17 juni 1981 enligt uppgift från Karlstads kommun.

Enligt 16 kap 3 § andra stycket fastighetstaxeringslagen skulle bebyggandet av fastigheten under 1981 ha föranlett ny taxering vid den särskilda fastighetstaxeringen 1982. Härvid skulle enligt vad som likaledes synes vara ostridigt i målet ett byggnadsvärde om 240 000 kr ha fastställts och markvärdet ha höjts till 40 000 kr.

Den fråga som först måste besvaras i målet är om taxeringsintendenten för att åvägabringa rättelse har rätt att anföra besvär i särskild ordning enligt 31 kap 3 § fastighetstaxeringslagen. Sådan besvärsrätt föreligger, såvitt nu är i fråga, enligt punkt 7 i den nämnda paragrafen om fastighet åsatts väsentligt annorlunda taxering än som bort ske och detta berott på att underlaget för taxeringen av fastigheten varit felaktigt eller ofullständigt. För besvarandet av den uppställda frågan måste följaktligen fastställas om underlaget för den särskilda fastighetstaxeringen varit felaktigt eller ofullständigt.

Enligt 18 kap 11 § förenämnda lag skall byggnadsnämnden i den omfattning som närmare anges i verkställighetsföreskrifter av regeringen eller myndighet som regeringen bestämmer lämna den lokala skattemyndigheten uppgift om arten och omfattningen av den byggnadsverksamhet som avses med beviljade byggnadslov. Vidare skall omedelbart på grund av bestämmelserna i paragrafens andra stycke byggnadsnämnden kvartalsvis lämna uppgift om de byggnadslov som beviljats under kvartalet. Enligt 25 kap 6 § samma lag åligger det den lokala skattemyndigheten att bereda ärenden åt särskild fastighetstaxeringsnämnd.

De återgivna bestämmelserna visar en rapporterings- och beredningsordning som bör säkerställa att fastighetstaxeringsnämnden får ett tillförlitligt beslutsunderlag eller i vart fall får tillfälle att vid behov skaffa ett sådant genom att utlösa den enskildes deklarationsskyldighet medelst anmaning att deklarera. Den gällande ordningen har av lagstiftaren bedömts tillgodose de fiskala intressena så att tidigare stadgad skyldighet för fastighetsägaren att vid ändrade förhållanden deklarera på eget initiativ kan undvaras (prop 1972:49 s 53—54, 81 ff).

I förevarande fall saknas utredning om vilket beslutsunderlag som fastighetstaxeringsnämnden haft vid den särskilda fastighetstaxeringen 1982. Mot bakgrunden av att lagstiftaren ansett att rapporteringssystemet tillgodoser de fiskala intressena får det emellertid förutsättas att de berörda organen på det allmännas sida fullgjort vad på dem ankommit. Den oriktiga taxeringen måste därför tillskrivas annan omständighet än felaktigt eller ofullständigt beslutsunderlag hos taxeringsnämnden. Vid sådant förhållande föreligger inte rätt för taxeringsintendenten att anföra besvär i särskild ordning.

Vi lämnar besvären utan bifall."

Det kan anmärkas att regeringsrätten tidigare prövat ett liknande fall, se RÅ 1982 not Aa 125. Fråga var om 1978 års särskilda fastighetstaxering. Då gällde inte den regel om särskild besvärsrätt som nu finns i 31 kap 3 § punkt 7 FTL. Däremot fanns en regel om sådan besvärsrätt vid fall av misstagstaxering. — Vid 1978 års fastighetstaxering framkom att en fastighet varit be-



Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:14:43

byggd sedan 1975. Taxeringsintendenten ansåg att fastigheten uppenbarligen av förbiseende undgått att åsättas taxeringsvärde såsom bebyggd för år 1976 och yrkade att taxeringsvärdet skulle bestämmas till 145 000 kr i stället för 20 000 kr. Regeringsrätten ansåg inte att särskild besvärsrätt för taxeringsintendenten förelåg.

**Något om förarbetena till den nu gällande besvärsregeln**

1976 års fastighetstaxeringskommitté kom 1980 med två olika betänkanden.

Det första, Ds B 1980:4, gällde frågan om att införa regler om bland annat skattetillägg vid fastighetstaxering och det andra Ds B 1980:8 besvärsregler vid allmän fastighetstaxering. Kommittén ansåg (Ds B 1980:8, s. 163—170) att erfarenheterna från tidigare fastighetstaxeringar visade, att uppgifterna i fastighetsdeklarationerna ganska ofta är felaktiga eller ofullständiga och att sådana brister i uppgiftslämnandet är en av felkällorna vid fastighetstaxeringen. Kommittén önskade förbättra underlaget vid taxeringen men fann att det var svårt att utforma ett system med skattetillägg vid fastighetstaxeringen. I stället borde man enligt kommittén införa en vidgad rätt till extraordinära besvär eller att på annat sätt i efterhand ompröva en taxering som grundade sig på oriktiga uppgifter. Detta gällde särskilt i de fall där bristerna i underlaget berodde på att fastighetsägaren i deklarationen eller annan handling hade lämnat felaktiga eller ofullständiga uppgifter. Härmed skulle man få en ordning som mer anknöt till de regler som gäller vid annan beskattning, där man genom eftertaxering eller dylikt kan rätta till fel som har föranletts av oriktigheter i deklarationsmaterialet.

Kommittén fortsatte därefter sin diskussion. De invädningar som kan resas mot att lägga en felaktig eller ofullständig deklaration till grund för ett skattetillägg förelåg, menade kommittén, inte om det endast är fråga om att påföra en avgift eller att utdöma någon sanktion för ett visst beteende. Åtgärden har i stället som syfte att åstadkomma ett taxeringsresultat som skulle ha blivit följden om fastighetsägaren från början hade lämnat korrekta och fullständiga uppgifter. Med hänsyn härtill — fortsatte kommittén sitt resonemang — är det i princip utan betydelse av vilken anledning fastighetsägaren har lämnat det felaktiga materialet. Kommitténs slutsats blev att rättelse i princip borde ske så snart det kan konstateras att fastighetsägaren har lämnat en felaktig eller ofullständig uppgift.

Den slutsats som kommittén kom till var följande. Det finns inte skäl att behandla felaktigheter i deklarationsmaterialet på olika sätt beroende på vem som har orsakat felet. Så snart en felaktig eller ofullständig uppgift i deklarationsmaterialet kan konstateras, menade kommittén, bör det således i princip finnas möjlighet att rätta till taxeringen i efterhand.



Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:14:43

Vad beträffar den lagtekniska utformningen ansåg kommittén, att lagändring inte var nödvändig. Den av kommittén föreslagna möjligheten att i efterhand rätta till ett beslut skulle enligt kommittén kunna omfattas av den utformning som dåvarande 167 § 2 mom 6) taxeringslagen hade. Enligt denna bestämmelse förelåg extraordinär besvärsrätt om ''sådana omständigheter föreligger som bort föranleda väsentligt annorlunda taxering och särskilda skäl föreligger för prövning av besvären.''

Kommitténs förslag — som således endast gällde allmän fastighetstaxering — behandlades i propositionen 1980/81:111. Departementschefen (s. 37) sade att intresset av att få likformiga och rättvisa fastighetstaxeringar talade för en utvidgning av besvärsrätten på sätt kommittén föreslagit. Det förelåg ett behov att kunna rätta felaktiga taxeringar om oriktigt eller bristande taxeringsunderlag förelåg. Den utvidgade besvärsrätt som föreslagits syftade till att åstadkomma ett taxeringsresultat som skulle ha blivit följden om fastighetstaxeringsnämnden från början hade haft korrekta och fullständiga uppgifter. Fastighetsägaren åsamkades således inte någon egentlig rättsförlust.

Emellertid ansåg departementschefen att kommitténs uppfattning om besvärsrätten i detta fall borde komma till uttryck i lagtexten. Han ansåg att frågan om grunderna för den särskilda fastighetstaxeringen och nu nämnd besvärsrätt vid allmän fastighetstaxering borde bedömas i ett sammanhang, varför han ville avvakta ett aviserat betänkande av kommittén om särskild fastighetstaxering.

I sitt betänkande om särskild fastighetstaxering, Ds B 1981:5, s 251, slog kommittén fast att besvärsgrunderna i möjlig mån borde överensstämma vid allmän och särskild fastighetstaxering. Kommittén nöjde sig därefter med att hänvisa till sitt tidigare förslag.

Så kom, i oktober 1981, en proposition om särskild fastighetstaxering. I denna inskränkte sig departementschefen till att hänvisa till vad han sagt tidigare i proposition 1980/81:111. Han anmärkte dock att utvidgningen av besvärsrätten borde komma till uttryck i lagtext.

Lagtexten fick i propositionen den utformning som den numera har. Någon som helst kommentar gjordes inte i propositionen.

**Några reflexioner**

När fastighetstaxeringskommittén dryftade frågan om extraordinär besvärsrätt vid allmän fastighetstaxering vill det synas klart, att kommittén som utgångspunkt hade att det behövdes ett sätt att rätta taxeringar som blivit felaktiga i följd av fel i fastighetsdeklaration. Besvärsrätten skulle således fungera som eftertaxering vid den vanliga taxeringen, där en förutsättning för eftertaxering som bekant är oriktig uppgift i en deklaration.

När det gäller särskild fastighetstaxering tycks kommittén ha resonerat på samma sätt som den gjorde när det gällde den allmänna fastighetstaxeringen.



Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:14:43

Det vill synas som om departementschefen när det gällde denna fråga inte hade någon annan åsikt än kommittén.

Lagtexten blev dock inte utformad efter dessa principer. Man talar om felaktigt eller ofullständigt underlag. Med detta begrepp avses inte bara vad som allmänt brukar betecknas som deklarationsmaterial utan även uppgifter, utredning som fastighetstaxeringsnämnden skaffat eller som kommit till nämnden ex officio från annan än fastighetsägaren. Det räcker att man senare upptäcker att en sådan uppgift är felaktig eller ofullständig. Men man stannar inte här. När det gäller särskild fastighetstaxering går man — i enlighet med avgörandet i regeringsrätten — ett steg längre och talar om ofullständigt underlag om en förutsatt underrättelseskyldighet inte fungerat.

Hur man i fortsättningen skall tolka uttrycket underlag är ovisst. Klart är att det går att ''eftertaxera'' så snart man kan tala om en oriktig uppgift i en deklaration, oavsett om det rör sig om allmän fastighetstaxering, där skyldighet att deklarera föreligger, eller särskild sådan, där någon lämnar deklaration frivilligt eller efter anmaning. Men därmed är möjligheterna att ''eftertaxera'' inte uttömda. Varje form av underlag för ett beslut av nämnden kan ha varit felaktigt eller ofullständigt.

Det kan te sig befogat med en regel om att man kan eftertaxera om det konstateras att en skattskyldig lämnat en oriktig uppgift i en deklaration. Den principen har man som bekant när det gäller den gängse taxeringen. När det gäller den speciella form av taxering som fastighetstaxeringen utgör går man av någon orsak vida längre. Hur långt man är beredd att gå vet ingen. Varför har man inte samma princip vid de båda formerna av taxering?

En annan fråga ligger också nära. Vid den gängse taxeringen kan man eftertaxera även förhållandevis små belopp. Spärren nedåt går vid ett rätt oklart ringa-belopp. Vid eftertaxering när det gäller fastighetstaxering har man ingalunda någon ringa -gräns. I stället talar man om väsentligt annorlunda taxering som förutsättning för eftertaxering. Det innebär att en fastighetsägare medvetet kan ljuga tämligen friskt i en fastighetsdeklaration medan han i sin inkomstdeklaration måste vara vida försiktigare.



Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:14:43

FÖRENINGEN AUKTORISERADE REVISORER FAR

# SKATTEDAGAR

SVENSKA REVISORSAMFUNDET SRS

## IREVs Skattedagar 1987

*Göteborg 18 november*
*Malmö 19 november*
*Sundsvall 25 november*
*Jönköping 26 november*
*Stockholm 1 december*
*Stockholm 2—3 december (två eftermiddagar)*

**Program:**
Nytt skattesystem
Anställningsförmåner
Ägarförändringar i företag
Övriga nyheter
Rättsfallsgenomgång

**Medverkande:**
Bankdirektör Ulf Fredholm
Professor Sven-Olof Lodin
Skattekonsult Stig Olsson
Skattejurist Anders Walander
Dessutom medverkar i Stockholm skattechef Lars Johanson, i Göteborg taxeringsdirektör Ulf Göranson, i Malmö skattechef Sven Gunnarsson, i Jönköping skattechef Lage Bergman och i Sundsvall revisionsdirektör Ragnar Jacobsson.

*Utförligt program kan rekvireras från*

**IREV**
Box 6417, 113 82 Stockholm, telefon 08-23 67 60

*Anmälan görs till IREV (Institutet för revisorsutbildning).*

Pris 1.000 kr, som inkluderar utförlig dokumentation, lunch och kaffe.

I Stockholm 2—3 december, *där lunch ej ingår,* är priset 950 kr.



Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:14:43