

# Ny taxeringslag — Reformerad skatteprocess

*av kammarrättsassessorerna Karin Almgren och Maj-Britt Remstam, sekreterare i skatteförenklingskommittén*

## 1. Inledning

Skatteförenklingskommittén (SFK) lämnade hösten 1985 ett principbetänkande (SOU 1985:42) Förenklad taxering med förslag till ett nytt taxeringsförfarande. Riksdagen har fattat ett principbeslut i huvudsak i enlighet med SFKs förslag (prop 1986/87:47, SkU 11, rskr 95).

Huvudpunkterna i principbeslutet är:

— Taxeringsbesluten skall fattas av den lokala skattemyndigheten (LSM) och länskattemyndigheten (LSKM). De nuvarande taxeringsnämnderna (TN) ersätts med förtroendeorgan, skattenämnder, som ingår i skattemyndigheterna. Skattemyndigheten skall fatta beslut med skattenämnd i ärenden där det finns ett behov av insyn och inflytande av lekmän. I andra fall skall besluten fattas av tjänstemän. Det skall finnas en skattenämnd vid varje skattemyndighet. Nämnden kan vid större myndigheter delas in i avdelningar. Antalet lekmän vid varje skattemyndighet bestäms av regeringen eller den myndighet som regeringen bestämmer. Lekmännen väljs av landstinget. De ingår i en "pool" som indelas till tjänstgöring enligt särskilda tjänstgöringslistor. Fem lekmän skall kallas till varje sammanträde. Ordförande i nämnden skall vara en tjänsteman inom skatteförvaltningen.

— Skattemyndigheten skall som första instans få fatta beslut om eftertaxering, ersättningsskatt och sk dödsbobefrielse. I vissa andra ärenden där beslutskompetensen nu är uppdelad mellan TN och länsrätt skall skattemyndigheten ha beslutskompetensen i sin helhet som första instans, nämligen i ärenden om grundavdrag för dödsbo, avdrag för väsentligen nedsatt skatteförmåga och beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst. LSKM får behörighet att fatta beslut om skattetillägg och förseningsavgift samt om beräkning av pensionsgrundande inkomst och egenavgifter.

— Skattemyndigheten får väsentligt utvidgade möjligheter att ompröva sina beslut. Den skattskyldige får inom fem år efter utgången av taxeringsåret begära omprövning av skattemyndighetens beslut. Omprövning kan ske flera gånger, också av samma fråga, under förutsättning att den inte prövas eller har prövats av domstol. Skattemyndigheten får på eget initiativ ompröva taxeringsbeslut till den skattskyldiges fördel inom fem år efter utgången av taxeringsåret. Omprövningsbeslut till den skattskyldiges nackdel får fattas inom ett år efter utgången av taxeringsåret. Om den skattskyldige inte lämnar självdeklaration i rätt tid gäller särskilda regler. Skattemyndigheten kan då ompröva taxeringsbeslut till nackdel inom ett år från det deklARATIONEN lämnades in till skattemyndigheten men inte längre än inom fem år efter utgången av taxeringsåret. Har den skattskyldige lämnat oriktiga uppgifter skall skattemyndigheten kunna fatta beslut om eftertaxering inom fem år efter utgången av taxeringsåret. De nuvarande kriterierna för eftertaxering skall i princip bibehållas.

— Det allmännas talan i skattemål skall i princip föras av beskattningsmyndigheterna som sådana. Överklagar den skattskyldige skall LSKM vara den skattskyldiges motpart i domstolen. LSKM får utse tjänsteman hos den LSM som meddelat det överklagade beslutet att såsom ombud företräda det allmänna. Överordnad myndighet får överklaga lägre myndighets beslut, d v s LSKM får överklaga LSMs beslut medan RSV får överklaga LSKMs beslut.

— Departementschefen påpekar i prop 1986/87:47 att han i sina överväganden angående utformningen av omprövningsförfarandet utgått från att en övergång till sakprocess kan ske. Någon definitiv ställning till processformen tas dock inte i principbeslutet.

SFK har nu i sitt slutbetänkande (SOU 1988:21 och 22) Ny taxeringslag — Reformerad skatteprocess utarbetat detaljförslag på grundval av principbeslutet, utformat regler för en sakprocess i domstol och lämnat förslag till ändrade förfaranden för mervärdeskatt och punktskatter. Arbetet har bl a utmynnat i en helt ny taxeringslag (NTL), som innebär en genomgripande omarbetning av nuvarande taxeringslag (1956:623, GTL). De bestämmelser som reglerar deklaraTIONS- och uppgiftsplikten har brutits ut till en särskild lag, lag om självdeklaration och kontrolluppgifter (LSK). De uppställningar som finns i 37 och 39 §§ GTL har omvandlats till "vanlig" lagtext. Vidare har materialet strukturerats om. Innehållsmässigt innebär dock inte LSK några förändringar jämfört med i dag, med undantag för några smärre justeringar.

En målsättning för SFK har varit att utforma ett enkelt och effektivt taxeringsförfarande med tyngdpunkt i första instans så att i princip endast tvistiga ärenden förs till domstol. Det yttersta syftet har varit att öka de skattskyldigas rättssäkerhet genom att uppkomna felaktigheter kan rättas snabbt och smidigt av skattemyndigheten eller, om ärendet är tvistigt, resurser kan läggas på utredning av ärendet. En annan målsättning, som delvis sammanfaller med

SFKs allmänna förenklingssträvanden, har varit att försöka samordna taxeringsförfarandet med förfarandet för de indirekta skatterna.

Vi skall här översiktligt redovisa förslagen i SFKs slutbetänkande.

## **2. Taxeringsförfarandet**

### **2.1 Beslutsbehörighet och beslutsordning**

Att taxeringsbesluten fattas av skattemyndigheterna är en grundförutsättning för en samordning av de olika beslutsordningarna för skatter och avgifter. Lekmannainflytandet skall dock vara kvar i taxeringsförfarandet genom att vissa beslut skall fattas av myndigheten med skattenämnd.

Det finns enligt förslaget tre typer av taxeringsbeslut, nämligen grundbeslut, omprövningsbeslut och beslut om taxeringsåtgärder. Grundbeslut skall normalt fattas av tjänstemän. Men grundbeslut skall fattas av myndigheten med nämnd när det innehåller skälighets- eller bedömningsfrågor med väsentlig ekonomisk betydelse för den skattskyldige. Beslut om skönstaxering bör därför ofta fattas med nämnd. Ett beslut kan också fattas med nämnd om det finns annan särskild anledning. Omprövningsbeslut skall i princip fattas med skattenämnd. Eftertaxeringsbeslut, som enligt förslaget är en typ av omprövningsbeslut, kommer därför regelmässigt att fattas med nämnd. Otvistiga omprövningsbeslut, särskilt de till skattskyldigs förmån, bör dock kunna fattas av tjänsteman.

I praktiken kommer detta inte att innebära någon större skillnad vad gäller förtroendemannainflytande jämfört med i dag. Redan nu är det ju så att fullsutten TN fattar endast en mindre del av taxeringsbesluten (ca 5 %). I övrigt fattas besluten av TN:s ordförande ensam. Lekmannainflytandet förutsätts genom förslaget koncentreras på de ärenden där det är betydelsefullt.

Taxeringsbeslut skall fattas av den skattemyndighet som granskat deklara-tionsmaterialet. SFK föreslår inte någon ändring i deklara-tionsmaterialets fördelning mellan LSM och LSKM, utan de principer som gäller i dag skall gälla även fortsättningsvis. Den skattemyndighet som fattat grundbeslutet skall även fatta eventuella omprövningsbeslut. Någon möjlighet att flytta beslutsbehörigheten mellan myndigheterna föreslås inte.

Såsom nämnts i avsnitt 1 skall skattemyndigheten enligt riksdagens principbeslut som första instans fatta beslut i vissa typer av ärenden som nu ligger på länsrätt, t ex beslut om eftertaxering. SFK föreslår att skattemyndigheten, utöver de ärendetyper som omfattas av riksdagens beslut, även skall få fatta beslut om obehöriga vinstöverföringar enligt 43 § 1 mom kommunalskattelagen (1928:370, KL) som första instans. Genom förslaget är det endast ärenden om tillämpning av lagen (1980:865) mot skatteflykt som är undantagna från skattemyndighetens beslutskompetens.

Att eftertaxeringsbeslut skall fattas av skattemyndigheten som första in-

stans är bl a en förutsättning för mer samordnade förfaranden skattelagen emellan och för att befria länsrätterna från uppgifter som närmast har taxeringskaraktär. Det finns inte längre skäl att just på taxeringsområdet ha kvar en ordning där eftertaxeringsbeslut fattas av länsrätt som första instans (se SOU 1985:42 s 80, prop 1986/87:47 s 126).

Förlust enligt lagen (1960:63) om förlustavdrag skall bestämmas vid förlustårets taxering. En förlustdeklaration skall behandlas som en vanlig "positiv" deklaration och taxeringsbeslut på grundval av en förlustdeklaration skall i princip följa de vanliga bestämmelserna om beslut, omprövning och överklagande. När förlustavdrag yrkas skall skattemyndigheten normalt endast kontrollera att avdraget håller sig inom den tidigare bestämda förlusten. Tiden för att ompröva beslutet för förluståret kan redan ha gått ut när förlustavdrag yrkas. SFK föreslår därför att skattemyndigheterna skall kunna vägra ett förlustavdrag efter femårsperiodens utgång när förlusten vid förlustårets taxering bestämts till för högt belopp på grund av att den skattskyldige lämnat oriktiga uppgifter.

Kostnader som får fördelas över flera år, t ex kostnader för reparation och underhåll av konventionellt beskattad fastighet, avskrivningsunderlag och liknande poster, skall också bestämmas vid den taxering då den skattskyldige först redovisar beloppet. Även om inte något avdrag yrkas det aktuella året kan fråga om kostnaden, underlaget etc omprövas och överklagas till domstol.

I det nya taxeringsförfarandet, där taxeringsbesluten fattas av skattemyndigheten och där denna kan ompröva sina beslut även till den skattskyldiges nackdel inom ett år efter taxeringsåret, behövs inte längre begreppet taxeringsperiod. Skattsedlar på slutlig skatt skall liksom i dag utfärdas senast den 15 december taxeringsåret. Det åligger RSV att organisera arbetet så att skattsedlar hinner utfärdas i tid. Någon särskild lagreglering av frågan är inte nödvändig utan den får lösas på administrativ väg. Begreppet taxeringsperiod har därför utmönstrats ur NTL.

Skattelängden kommer också att mista sin centrala roll i det framtida taxeringsförfarandet. Enligt nuvarande ordning anses taxeringsbeslutet ha det innehåll som antecknats i skattelängden. Enligt SFKs förslag kommer skattelängden endast att bli en förteckning över skattemyndighetens beslut. SFK ifrågasätter också om den nuvarande ordningen med skattelängd är rationell i dagens samhälle och förordar att frågan utreds.

## *2.2 Omprövningsförfarandet*

Det väsentligt utvidgade omprövningsförfarandet är förmånligt för de skattskyldiga. De kan inom fem år efter taxeringsårets utgång begära omprövning av ett taxeringsbeslut. Begäran skall framställas skriftligt. Omprövningen

omfattar inte taxeringsbeslutet i sin helhet utan endast den fråga den skattskyldige tar upp i sin begäran. Genom omprövningsbeslutet avgörs frågan i sak. De följder ställningstagandet i sak får för bli taxerad och beskattningsbar inkomst framgår av det beslut om taxeringsåtgärder som följer på de omprövningsbeslut som innebär ändring (se avsnitt 2.3). Det finns inga begränsningar i rätten att begära omprövning, förutom att frågan inte får vara föremål för prövning i domstol eller tidigare har prövats av domstol. Genom den utvidgade omprövningsperioden kan den extraordinära besvärsrätten mönstras ut.

Omprövning på skattemyndighetens initiativ kan ske inom ett år från utgången av taxeringsåret om det inte är fråga om beslut till fördel för den skattskyldige eller eftertaxeringsbeslut. Beslut kan då fattas inom fem år. Om den skattskyldige inte har lämnat deklaration i rätt tid får beslut till nackdel fattas inom två år från det deklARATIONEN kom in till skattemyndigheten. SFK har på denna punkt ändrat sitt förslag i förhållande till betänkandet Förenklad taxering, där kommittén föreslog en ettårsgräns. Motivet till detta är att en omprövningsfrist på ett år efter deklARATIONEN inlämnandet för beslut till den skattskyldiges nackdel i många fall skulle innebära att skattskyldiga, som vill spekulera i att deklarerat sent, blir gynnade i förhållande till dem som lämnar sin deklaration i rätt tid. När deklaration har lämnats i rätt tid kan skattemyndigheten fatta beslut till nackdel inom närmare två år efter deklARATIONEN inlämnandet. Skattemyndigheten får avstå från att fatta omprövningsbeslut på eget initiativ om beslutet skulle innebära endast en mindre ändring av den påförda skatten.

Det utökade omprövningsförfarandet för med sig att det även på skattemyndighetsnivå måste finnas möjligheter att i vissa fall ändra ett taxeringsbeslut om ett annat beslut ger anledning till det (följdändring). Skattemyndigheten skall göra de följdändringar i ett taxeringsbeslut som föranleds av

— egna taxeringsbeslut avseende annat taxeringsår eller annan skattskyldig (motsvarar 105 § GTL),

— förvaltningsdomstols beslut om tillägg till eller ändring i fastighetstaxering och LSMs beslut om åtgärd enligt 28 kap 12 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152) eller om rättelse enligt 20 kap 23 § eller 28 kap 10 § samma lag (motsvarar 72 b och 102 §§ GTL),

— beslut av RSV, kammarrätt eller regeringsrätten angående sjömansskatt (motsvarar 101 § 2 mom GTL),

— beslut om utländsk skatt (motsvarar 101 § 3 mom GTL).

Beslut om följdändring får fattas efter femårsfristen men senast inom sex månader från det att det beslut som föranleder följdändringen fattades. Är det fråga om ändring i ett taxeringsbeslut beträffande en annan skattskyldig gäller i enlighet med dagens praxis vid tillämpningen av 105 § GTL (jfr pleni-målet RÅ85 1:20) att beslut inte får fattas senare än inom sex år från utgången

av taxeringsåret. Ett följdändringsbeslut beträffande annan skattskyldig får underlåtas om beslutet skulle framstå som uppenbart oskäligt.

Begreppet eftertaxering blir i det nya förfarandet vidare än i dag. Förutom de nuvarande eftertaxeringsbesluten, som förutsätter oriktig uppgift, har under eftertaxeringsbegreppet förts in skattemyndighetens andra möjligheter att ändra till nackdel för skattskyldig efter ettårsperiodens utgång (med undantag för specialregeln när deklaration inte lämnats in i tid). Beslut om eftertaxering får fattas om taxeringsbeslutet blivit oriktigt på grund av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende och felaktigheten rör ett betydande belopp eller på grund av att kontrolluppgift saknats eller varit felaktig (jfr 101 § 1 mom GTL). Till eftertaxeringsinstitutet har också hänförts följdändringar till den skattskyldiges nackdel efter ettårsperioden. En ytterligare skillnad jämfört med dagens eftertaxering är att ett eftertaxeringsbeslut i det nya förfarandet inte innebär en tilläggstaxering, utan är ett omprövningsbeslut.

I prop 1986/87:47 (s 159) anför departementschefen att han inte helt vill utesluta att det kan finnas skäl att behålla en del inslag från beloppsprocessen. Han tänker då närmast på kvittning till den skattskyldiges nackdel när det allmännas möjligheter att ändra till nackdel har gått ut. SFK anser att en möjlighet till äkta kvittningsinvändningar inte går att förena med en sakprocess. I begreppet äkta kvittning ligger ju att invändningen avser en annan fråga än den överklagandet avser och avsikten med sakprocessen är just att begränsa prövningen till den fråga som har överklagats. Till detta kommer att SFK föreslår att domstolarna i framtiden inte skall räkna ut taxerade och beskattningsbara inkomster, som nu utgör ramen för kvittningen. Problemet gör sig i första hand gällande i omprövningsförfarandet på skattemyndighetsnivå (jfr avsnitt 7.2.3). SFK vidhåller sin inställning i betänkandet Förenklad taxering att en möjlighet till kvittning inte bör införas. Enligt kommitténs mening löses problemet bäst genom att en motsvarighet till den nuvarande regeln om LSKMs extraordinära besvärsmått till den skattskyldiges nackdel vid sk miss-tagstaxering (101 § 1 mom GTL) införs som en ny eftertaxeringsgrund, men med den ändringen att det för eftertaxering bör krävas att felaktigheten avser ett betydande belopp.

### *2.3 Taxeringsåtgärder*

Omprövningsbeslutet innehåller skattemyndighetens ställningstagande i sak. Skattemyndigheten skall i samband med omprövningsbeslutet också besluta om de taxeringsåtgärder som föranleds av beslutet och bli räknade ut taxerad och beskattningsbar inkomst. Med taxeringsåtgärder avser SFK de konsekvenser för det aktuella taxeringsårets beskattningsunderlag som på grund av lag, RSVs föreskrifter m m följer av ett visst ställningstagande i sak.

Som framgår av avsnitt 7.5 skall domstolarna i framtiden inte räkna ut



taxerade och beskattningsbara inkomster. I stället skall skattemyndigheterna besluta om de taxeringsåtgärder som följer av dom.

#### *2.4 Överklagande*

De skattskyldiga föreslås få överklaga skattemyndighetens omprövningsbeslut och beslut om taxeringsåtgärder inom fem år efter utgången av taxeringsåret, eller, om det är fråga om beslut som meddelats efter den 30 juni det femte året efter taxeringsåret, inom två månader från det att den skattskyldige fått del av beslutet. Beslutet måste ha gått emot den skattskyldige. Förslaget avviker från den ståndpunkt som departementschefen tagit i prop 1986/86:47. Han menar att även ej omprövade beslut skall vara överklagbara och att obligatorisk omprövning skall ske i samband med överklagandet. SFK har emellertid funnit att den lösningen för med sig vissa negativa konsekvenser och vidhåller därför sitt tidigare förslag. Beslut om taxeringsåtgärder föreslås kunna överklagas direkt till länsrätt. Sådana beslut, som är av mer teknisk karaktär, torde sällan föranleda några tvister. Förvaltningslagens (1986:223) omprövningsförfarande torde därför vara tillräckligt för dessa.

Överordnad myndighet får överklaga samtliga former av taxeringsbeslut inom den tid som gäller för skattemyndigheten att på eget initiativ ompröva taxeringsbeslut, alltså inom ettårsperioden för överklaganden till den skattskyldiges nackdel och inom fem år vad gäller överklaganden till fördel. Myndigheten har dock alltid en minsta överklagandetid på två månader från det beslutet meddelades. Överordnad myndighet har också möjlighet att yrka att länsrätten fattar visst taxeringsbeslut som den underordnade myndigheten avstått från att fatta. Den överordnade myndigheten har därför möjlighet att inom fem år efter utgången av taxeringsåret yrka att länsrätten som första instans fattar ett eftertaxeringsbeslut. Överklagar det allmänna ett eftertaxeringsbeslut med yrkande till den skattskyldiges nackdel skall överklagandet ha kommit in inom två månader från det beslutet meddelades.

Överklaganden föreslås alltid ges in till beslutsmyndigheten. Ett överklagande avser endast en eller vissa frågor i ett taxeringsbeslut. Olika frågor i ett taxeringsbeslut för ett visst år kan därför överklagas vid skilda tillfällen under överklagandetiden.

### **3. Förfarandet för mervärdeskatt och punktskatter**

Den femåriga omprövningsperioden i taxeringförfarandet överensstämmer i princip med den sexåriga fastställelseperioden för mervärdeskatt, som räknas från utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret gått ut. Det är

bara i ett fall som tidsperioden inte överensstämmer, nämligen när den skattskyldige har ett räkenskapsår som går ut under januari eller februari. Detta beror på bestämmelsen i 3 § KL, som stadgar att vid brutet räkenskapsår beskattningsåret är det räkenskapsår som gått till ända närmast före den 1 mars under taxeringsåret. För att få enhetlighet emellan skattelagen föreslår SFK att definitionen av begreppet beskattningsår i 3 § KL ändras så att med beskattningsår skall förstås det räkenskapsår som har gått till ända närmast före den 1 januari taxeringsåret.

Det nya taxeringsförfarandet har många drag gemensamma med förfarandet för att fastställa mervärdeskatt. Mervärdeskattförfarandet har emellertid inte ansetts kunna överföras direkt till taxeringsområdet. En ordning med slutliga beslut har ansetts olämplig för taxeringsförfarandets del eftersom det i onödan kan flytta avgöranden till domstol.

De slutliga besluten medför också för de indirekta skatterna vissa nackdelar. Även här gäller att de kan skjuta upp ärenden som inte är tvistiga till domstol. De kräver vidare att den extraordinära besvärsrätten är kvar. Att avskaffa de slutliga besluten är också en förutsättning för att kunna införa en sakprocess i mervärdeskatte- och punktskattemål (jfr avsnitt 7.1). De slutliga besluten bygger ju på grundtanken att beslutet för en beskattningsperiod är en odelbar enhet.

Det är för såväl myndigheter som skattskyldiga angeläget att i möjligaste mån ha likartade förfaranden för olika skatter. Avvikande regler bör endast komma ifråga när den enskilda skatten motiverar det. SFK föreslår att beskattningsförfarandena för mervärdeskatt och punktskatter ändras i enlighet med det nya taxeringsförfarandet. Detta innebär bl a att de slutliga besluten och den extraordinära besvärsrätten utmönstras.

Beskattningmyndigheten föreslås få fatta tre typer av beslut: fastställelsebeslut (motsvarar grundbeslut), omprövningsbeslut och beslut om skatteberäkning (motsvarar beslut om taxeringsåtgärder). Fastställelsebeslut anses fattat i enlighet med deklarationen. Om deklaration inte lämnats anses skatten genom beslut ha fastställts till noll kronor. Ändring av fastställelsebeslut sker genom omprövningsbeslut.

Omprövningsperioderna enligt lagen (1968:430) om mervärdeskatt (ML) och lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter (LPP) föreslås överensstämma med dem enligt NTL, vilket innebär att den skattskyldige inom sex år efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret gått ut kan begära omprövning. Skattemyndigheten kan inom samma tid på eget initiativ meddela beslut till den skattskyldiges fördel. Beslut till den skattskyldiges nackdel kan meddelas inom två år efter utgången av det kalenderår under vilket beskattningsåret gått ut. Omprövningsbeslut till den skattskyldiges nackdel kan därefter och intill utgången av det sjätte året fattas i form av efterbeskattningsbeslut.



De skattskyldiga får överklaga omprövningsbeslut och beslut om skatteberäkning, medan det allmänna får överklaga alla typer av beslut. Tiderna för överklagande överensstämmer med dem som föreslagits för taxeringsbeslut. LSKMs beslut om anstånd med att lämna mervärdeskattedeclaration och med att betala in skatt enligt ML får överklagas till länsrätt, men länsrättens beslut får inte överklagas vidare.

SFK påpekar att samordningen av taxeringsförfarandet och förfarandet för de indirekta skatterna på sikt ger förutsättningar för en gemensam förfarandelag.

#### **4. Särskilda avgifter**

SFK menar att den nya ordningen för beslut, omprövning och överklagande också skall tillämpas för de särskilda avgifterna. Detta föranleder en rad ändringar av avgiftsreglerna, främst på taxeringsområdet. Reglerna i ML och LPP berörs inte närmare här.

Kommittén påpekar att den nuvarande beräkningsgrunden, den debiterande skatten, innebär vissa nackdelar och att den stämmer mindre väl överens med en sakprocess. Kommittén lämnar dock inte något förslag till förändringar på den punkten. Hur domstolen skall behandla skattetilläggsfrågor behandlas i avsnitt 7.5.

De flesta av de särskilda förfaranderegler för särskilda avgifter som nu finns i GTL föreslås utmönstrade. Det gäller bl a reglerna om kommunicering i avgiftsärenden och underrättelse om avgiftsbeslut.

Enligt nuvarande regler skall beräkning av skattetillägg ske efter 20 % i de fall då den oriktiga uppgiften rättas eller hade kunnat rättas med ledning av kontrollmaterial som är normalt tillgängligt vid taxering. Annat kontrollmaterial än taxeringsavi och självdeklaration måste ha varit tillgängligt för TN under taxeringsperioden för att medföra den lägre procentsatsen. SFK menar att kravet på att kontrollmaterialet måste ha varit tillgängligt under taxeringsperioden bör utgå. Tillämpningen av den lägre procentsatsen bör inte vara beroende av hur annan än den skattskyldige fullgör sin uppgiftsskyldighet eller hur skattemyndighetens rutiner fungerar.

De skattskyldiga anses för närvarande ha rätt att göra s k nettokvittning i skattetillägghänseende, d v s alla reducerande belopp i samma förvärvskälla får räknas av från det avgiftsgrundande beloppet. En sådan ordning kan inte behållas i en sakprocess vid domstol. I en sådan process är endast s k oäkta kvittningsinvändningar, d v s sådana som är direkt hänförliga till den oriktiga uppgiften, tillåtna (jfr avsnitt 7.1). Även andra skäl, bl a risken för missbruk från den skattskyldiges sida, talar mot att tillåta nettokvittning. SFK föreslår därför en återgång till den ordning som gällde före 1978 och som innebar att enbart s k oäkta kvittningsinvändningar tilläts.

Förslaget att frångå kravet på rekommenderad försändelse för beslut om särskild avgift medför förändringar av reglerna om undanröjande av skattetillägg. Skattetillägg, som påförts på grund av skönstaxering utan självdeklaration, skall enligt förslaget undanröjas om deklaration har kommit in före utgången av året efter det år då skattetilläggsbeslutet meddelades. Om den skattskyldige gör sannolikt att han inte fått kännedom om tilläggets storlek inom denna tid skall skattetillägget undanröjas om deklaration lämnas inom två månader från det han fick sådan kännedom.

Skattemyndigheten kan fatta beslut om att påföra skattetillägg inom ett år från taxeringsårets utgång. Efter ettårsperioden kan avgiftsbeslut fattas i samband med det eftertaxeringsbeslut som föranleder skattetillägget. Lämnar den skattskyldige oriktiga uppgifter i ett omprövningsärende kan beslut om att påföra skattetillägg fattas efter ettårsfristen i samband med omprövningsbeslutet.

Avgiftsbeslutet kan på den skattskyldiges begäran omprövas under femårsperioden. Skattemyndigheten kan inom samma tid sätta ned eller undanröja avgiften. Inom ettårsperioden kan beslutet omprövas till den skattskyldiges nackdel.

SFK föreslår vidare att möjligheten för det allmänna att i samband med kvittningsinvändning mot den skattskyldiges yrkande i domstol även yrka påförande av skattetillägg slopas. Beslut om skattetillägg på grund av att den skattskyldige lämnat oriktig uppgift i taxeringsmål skall fattas av skattemyndigheten som första instans. Beslut får fattas utan hinder av att domen inte vunnit laga kraft.

## **5. Uppbördsfrågor**

SFK föreslår vissa förändringar för att få till stånd enklare och mer enhetliga regler på uppbördsområdet. Andra förändringar motiveras av att AO i uppbördsområden föreslås avskaffat (se avsnitt 6.2).

Förslagen innebär i stort följande.

— Enklare och mer generösa regler för anstånd med att betala skatt utformade enligt det förslag som lades fram i betänkandet *Förenklad taxering*. Detta innebär att anstånd får medges med skatt som kan antas bli avkortad. Även om så inte är fallet får anstånd medges om den skattskyldige begärt omprövning av eller överklagat ett beslut om rättsfrågan är oviss, sakläget komplicerat eller skattebetalningen skulle medföra betydande skadeverkningar för den skattskyldige eller annars framstå som obillig. En förutsättning är då att den skattskyldige ställer säkerhet om det inte kan antas att beloppet ändå kommer att betalas. Skattemyndighetens anståndsbeslut kan överklagas till länsrätt men inte vidare.

— Enhetliga regler för öresutjämning vid skattedebitering för skatter som tas ut enligt uppbördslagen (1953:272, UBL). Beloppen avrundas nedåt till helt antal kronor.

— Reglerna om ansvarighet för skatt som påförts avliden person och om s k dödsbodefrielse flyttas från de olika skattelagarna till en enhetlig reglering i UBL.

— RSVs rätt att meddela s k bindande förklaringar enligt 72 § UBL föreslås slopad.

— Såväl LSMs som LSKMs beslut föreslås få överklagas till länsrätt. De LSM-beslut som i dag får överklagas till LSKM men inte till domstol får enligt förslaget överklagas till länsrätt, men länsrättens beslut får inte överklagas vidare.

## **6. Det allmännas processföring**

### **6.1 Taxeringsområdet**

Genom principbeslutet om ett nytt omprövningsförfarande har förutsättningarna för det allmännas processföring förändrats. Processfunktionen har i likhet med beslutsfunktionen gjorts till en myndighetsuppgift.

I framtiden integreras processfunktionen i den övriga beskattningsverksamheten. En del av det arbete som i dag utförs av LSKMs besvärsheter och som utmynnar i yrkanden och yttranden i en process kommer i det framtida förfarandet i stället att leda till ett taxeringsbeslut. Beslutsfunktionen kommer att dominera. Detta får till följd att processverksamheten blir huvudsakligen defensiv med uppgift att företräda det allmänna i domstol när ett taxeringsbeslut överklagas av skattskyldig.

Tyngdpunkten i den defensiva processverksamheten skall ligga på LSKM, som har till uppgift att i länsrätt och kammarrätt besvara överklaganden över LSMs och LSKMs beslut. LSKM kan delegera partsfunktionen till tjänsteman vid LSM.

Den del av verksamheten som i dag är offensiv kommer normalt att kunna äga rum inom ramen för skattemyndighetens omprövning och där leda till taxeringsbeslut. Den offensiva verksamheten i dess nuvarande form försvinner emellertid inte helt.

En överordnad myndighet får överklaga en underordnad myndighets beslut. LSKM får således överklaga LSMs beslut och RSV får överklaga LSKMs beslut. Denna överklaganderätt bör endast användas i speciella fall då det gäller att få till stånd prejudicerande avgöranden i principiella frågor, att utjämna skillnader i lagtillämpningen mellan olika myndigheter eller att få t ex till

stånd rättelse i beslut som det allmänna anser vara felaktiga (se prop 1986/87:47 s 153 f). RSV får ta över LSKMs partsfunktion. Det bör endast förekomma om särskilda skäl föreligger såsom t ex samordningssvårigheter eller osäkerhet om rättsläget. Överordnad myndighet kan hos länsrätten yrka att domstolen fattar ett beslut som underordnad myndighet bort fatta.

I regeringsrätten förs det allmänna talan av RSV. Verket kan dock låta tjänsteman vid LSKM eller LSM hantera ärendet. Har RSV överklagat målet till regeringsrätten slopas kravet på prövningstillstånd.

SFK föreslår att RSV för det allmänna talan i ärenden om förhandsbesked i såväl rättsnämnd som regeringsrätten. Detta förslag förutsätter att RSVs nämnd för rättsärenden i framtiden blir fristående, i vart fall i funktionellt hänseende, från RSV.

### *6.2 Andra beskattningsområden*

Processverksamheten ombesörjs i dag på andra beskattningsområden än taxeringsområdet av självständiga allmänna ombud, AO, som organisatoriskt hör till skatteförvaltningen. SFK föreslår att processverksamheten för flertalet av dessa beskattningsområden utformas i enlighet med vad som föreslås gälla för taxeringsområdet. Detta innebär bl a att ombudsfunktionen blir en myndighetsuppgift som integreras med utrednings- och beslutsfunktionen. Processföringen för punktskatter, sjömansskatt och kupongskatt ändras där emot inte.

När det gäller processföringen enligt ML, UBL, lagen (1982:1006) om avdrags- och uppgiftsskyldighet beträffande vissa uppdragsersättningar (AUL), lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare (USAL) och folkbokföringslagen (1967:198) föreslås följande.

AO utmönstras och det allmänna talan förs i länsrätt och kammarrätt av LSKM, som får uppdra åt annan LSKM att föra det allmänna talan, med undantag för ärenden enligt folkbokföringslagen. LSKM får uppdra åt tjänsteman vid LSM att föra det allmänna talan. LSKM får överklaga LSMs beslut och RSV får överklaga LSKMs beslut, utom då fråga är om folkbokföringsärenden. RSV får överta partsfunktionen från LSKM i ärenden enligt folkbokföringslagen. RSV för det allmänna talan i regeringsrätten. RSV får uppdra åt tjänsteman vid LSKM eller LSM att föra det allmänna talan. Om RSV initierat ärendet slopas kravet på prövningstillstånd. RSV för även det allmänna talan i förhandsbesked i såväl rättsnämnd som regeringsrätt. I mervärdeskatteärenden kan inte LSKM och RSV uppdra åt tjänsteman vid LSM att föra det allmänna talan.

I fråga om pensionsgrundande inkomst och egenavgifter ges RSV samma befogenheter som riksförsäkringsverket har i dag avseende partsfunktion och rätt att överklaga.

AO enligt lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter utmönstras. Det allmännas talan förs i stället av LSKM som kan uppdra åt annan LSKM att föra det allmännas talan. Även AO-funktionen enligt vägtrafikskattelagen (1973:601) utmönstras. Det allmännas talan skall i stället föras av de LSKM som regeringen, eller den myndighet regeringen bestämmer, utser. RSV för talan i regeringsrätten. Prövningstillstånd krävs inte om RSV initierat talan.

## **7. Den framtida skatteprocessen**

### **7.1 En ändring av processformen**

SFK har i prop 1986/87:47 fått direktiv att utforma skatteprocessen i framtiden i huvudsak som en sakprocess. Departementschefen har dock inte velat utesluta (s 159) att det kan finnas anledning att behålla en del inslag från beloppsprocessen, t ex kvittningsrätt till den skattskyldiges nackdel. Han har vidare bl a menat att om det är möjligt bör samma processform gälla för indirekta skatter. I sitt av riksdagen godkända betänkande (SkU 1986/87:11) har skatteutskottet inte haft några särskilda synpunkter i dessa frågor.

Dagens skatteprocess brukar klassificeras som en beloppsprocess. Benämningen beror på att den rättsliga följderna av rättskipningen alltid är att en taxerings belopp bestäms för direkta skatter och, för indirekta skatter, att en skatt fastställs. I såväl skatteprocess som i all annan process skall dock de sakförhållanden som är föremål för domstolens rättsliga prövning klarläggas genom utredning och bevisning läggas fram. I praktiken gestaltar sig därför skatteprocessen redan nu i många delar som en sakprocess, där processföremålet är en enskild tvistefråga. Det är t o m så att skatteprocessen beträffande direkta skatter i mål om eftertaxering, extraordinär besvär rätt och skattetillägg brukar kännetecknas som en sakprocess. Motsvarande torde gälla för indirekta skatter.

Innan belopps- och sakprocessens kännetecken penetreras skall inledningsvis nämnas något om den terminologi som SFK använder i betänkandet i denna del. Inom skatteprocessen brukar begreppet grund användas för att beteckna den sak processen gäller. Med byte av grund menas således att talan ändras till att avse en annan sak. Detta språkbruk stämmer inte överens med rättegångsbalkens (RBs), där termen grund används för att beteckna de rättsligt relevanta omständigheter som måste föreligga för att domstolen skall kunna döma till den yrkade rättsföljden. SFK använder i betänkandet samma terminologi som i RB. Detta innebär att SFK inte talar om byte av grund utan att talan ändras till att avse en annan sak. SFK gör inte heller i betänkandet någon principiell skillnad mellan begreppen sak och fråga.

I en skatteprocess som är en beloppsprocess är processföremålet en taxerings belopp — i fråga om direkta skatter — och en fastställd skatt — i fråga

om indirekta skatter. Det yrkande som framställs inom besvärstiden drar upp en beloppsram och därmed även ramen för processen. Klaganden kan inom beloppsramen i princip fritt ändra sin talan till att avse en annan fråga än den som överklagandet ursprungligen avsåg. Det står å andra sidan motparten fritt att göra en s k äkta kvittningsinvändning inom beloppsramen, d v s en invändning som avser en annan sak än yrkandet i överklagandet. Gäller kvittningsinvändningen däremot samma sak talar man om oäkta kvittning. På grund härav påverkas inte rätten att göra sådana invändningar av om processformen är en belopps- eller en sakprocess.

I en sakprocess är processföremålet en enskild fråga. Ramen för processen bestäms av de yrkanden och grunder som klaganden angett inom besvärstiden beträffande denna fråga. I en skatteprocess som är en sakprocess är således gränserna för talan helt frikopplade från de taxerade beloppen respektive den fastställda skatten. I en sakprocess kan klaganden inte fritt ändra sin talan. En taleändring är i princip endast tillåten om ett nytt yrkande stöder sig på väsentligen samma grund eller nya omständigheter avser samma sak som den ursprungliga talan (jfr 13:3 RB). I en sakprocess är inte äkta kvittning tillåten.

Det främsta skälet att ändra processformen är det omprövningsförfarande på taxeringsområdet som riksdagen redan fattat principbeslut om. Såsom framgår av avsnitt 1 utgår övervägandena om ett utvidgat omprövningsförfarande från att en sakprocess införs. Ett omprövningsförfarande låter sig inte förenas med det förhållandet att när en fråga prövats genom en lagakraftvunnen dom vinner hela taxeringen för det aktuella taxeringsåret eller den fastställda skatten för den aktuella redovisningsperioden laga kraft och får rättskraft och kan inte längre överklagas, även om överklagandet avser en annan fråga. Med nuvarande processform skulle det således innebära att om en skattskyldig överklagar ett beslut hos domstol i början av omprövningsperioden ”bränner” han både sin och beskattningsmyndighetens möjligheter att utnyttja hela omprövningsperioden. Den taxering eller den fastställda skatt som behandlas i domstolen vinner laga kraft och blir res judicata om inte domen överklagas.

Såsom framgår av avsnitt 2.2 och 3 är omprövningsförfarandet mycket generöst utformat till den skattskyldiges förmån. SFK menar att det utökade omprövningsförfarandet möjliggör att en del av beloppsprocessens fördelar kan tas tillvara. Genom omprövningsförfarandet kan således misstag från beslutsmyndighetens eller den skattskyldiges sida rättas snabbt och smidigt och därigenom kan rättssäkerheten tillgodoses på myndighetsplanet. Detta frigör resurser hos beslutsmyndigheten som i stället kan användas för att utreda tvistiga ärenden. En bättre utredning kan — om tvisten ändå förs till domstol för prövning — innebära en snabbare handläggning i domstol. Samtidigt säkerställs att domstolarna i princip bara ägnar sig åt att slita tvister.

Ytterligare skäl för en övergång till sakprocess är att en viss samstämmighet



därigenom uppnås med den processordning som gäller vid de allmänna domstolarna. Detta torde kunna underlätta de enskildas möjligheter att förstå skatteprocessen.

SFK föreslår ett beskattningsförfarande för de indirekta skatterna som är anpassad till förslagen om ett nytt taxeringsförfarande för de direkta skatterna. Denna samordning motiverar i sig att en samordning också sker på processområdet.

SFK föreslår att en sakprocess införs på större delen av skatteområdet. Vissa undantag görs dock, bl a för fastighetstaxering, vägtrafikskatt och sjömansskatt.

## *7.2 Närmare om skatteprocessens utformning i framtiden*

### *7.2.1 "Saken" i en sakprocess*

Såsom framgår av departementschefens uttalande i prop 1986/87:47 s 159 har SFKs uppgift varit att i slutbetänkandet utforma en processordning som i huvudsak har karaktären av sakprocess. En övergång till en renodlad sakprocess har således inte varit målsättningen. Målsättningen har i stället — mot bakgrund av de i föregående avsnitt redovisade skälen för en ändrad processform — varit att skapa en processordning som passar väl ihop med ett omprövningsförfarande och som tillgodoser höga krav på rättssäkerhet genom att domstolarna kan fatta snabbare beslut på ett bättre underlag. Målsättningen har också varit att domstolarna i den nya ordningen skall ägna sig åt att slita tvister. Det inslag av taxering och fastställande av skatt som i dag finns bör således försvinna från domstolsverksamheten. Vidare har eftersträvat att den nya processordningen skall passa både direkta och indirekta skatter.

En av de viktigaste frågeställningarna som SFK har haft att behandla vid utformningen av en sakprocess på skatteområdet är vad som avses med saken i en sakprocess (jfr prop 1986/87:47 s 159). Frågeställningen berördes något i betänkandet SOU 1985:42 Förenklad taxering (s 248 f). SFK hade då ambitionen att via en tolkning av vad som menas med saken i civil- och brottmålsprocessen, den relativt omfattande doktrinen i denna fråga och högsta domstolens praxis om taleändring och res judicata mera konkret kunna föreslå vad det skatterättsliga sakbegreppet bör vara.

SFK har studerat frågeställningen mycket ingående och funnit att en mer framkomlig väg än den tidigare tänkta är att knyta an till dagens skatteprocess där ett sakbegrepp redan hanteras normalt utan svårigheter. Det som utmärker dagens process avseende såväl direkta som indirekta skatter är ju att den primära rättsföljden i realiteten är vad domstolen beslutar beträffande den fråga som är föremål för prövning. Att fastställa de taxerade beloppen

respektive skatten blir därför enligt SFK endast en sekundär rättsföljd. Därtill kommer, såsom påpekats, att vissa former av dagens skatteprocess, t ex efter-taxering och efterbeskattning, brukar betecknas som sakprocess.

SFK har inte funnit det meningsfullt att i lag försöka definiera vad som menas med "saken" i den framtida skatteprocessen. I stället får innebörden av "saken" — i den mån det inte redan är etablerat inom skatteprocessen — utvecklas i praxis på samma sätt som sedan lång tid tillbaka skett på civil- och brottmålsprocessens område. Vid bestämmande av saken får sedvanlig juridisk teknik användas. Detta innebär att förarbeten och tidigare praxis på i första hand skatteområdet får tjäna som ledning. Till detta kommer att analogitolkningar bör kunna göras med RBs regler i tillämpliga delar. SFK knyter således an till dagens skatteprocess vid utformningen av sakprocessen. Med en sådan utgångspunkt beträffande sakbegreppet räknar SFK inte med att en övergång till en sakprocess medför särskilda svårigheter inom företagsbeskattningen när det gäller periodiseringsfrågor.

För att markera övergången till en sakprocess föreslår SFK en mycket allmänt utformad bestämmelse i NTL om vad ett överklagande får gälla. Av bestämmelsen, som även är tillämplig för mervärdeskatt och punktskatter, framgår att talan får avse fråga som kan ha betydelse för beskattningen eller i annat ekonomiskt hänseende. Avsikten med regeln är att göra överklaganderätten oberoende av om ett framställt yrkande påverkar den skattskyldiges taxerade och beskattningsbara inkomst eller den uträknade skatten.

SFK understryker att saken i en process ofta inte är definitivt fixerad i och med att processen påbörjats och därefter oföränderlig. Saken individualiseras i varje enskilt fall av de yrkanden och grunder klaganden framställer. Detta innebär att gränsen mellan vad som är "samma sak" och en "annan sak" blir i viss mån flytande.

En fråga som departementschefen vill ha särskilt utredd är vad som menas med saken i skönstaxerings- och skönsbeskattningsfallen. SFK har därvid funnit att sakbegreppet i dessa fall inte föranleder några särskilda problem. Någon speciell lagstiftning behövs därför inte för dessa fall. Samma utgångspunkter skall tillämpas som vid bestämmandet av vad som skall avses med saken vid taxering respektive fastställande av skatt. Detta innebär ingen förändring av den praxis som gäller i fråga om möjligheterna att besluta om sköns-mässig eftertaxering (se RRK R72 1:60 och R78 1:33).

Lagmannen Bertil Wennergren och skattejuristen Göran Landerdahl, ledamot respektive expert i SFK, har i var sitt särskilt yttrande utvecklat sina personliga synpunkter på hur sakbegreppet bör tolkas i en sakprocess, vilket kan belysa något av den omfattande diskussion som förevarit inom SFK beträffande betänkandet i denna del.

### 7.2.2 Ändring av talan

SFK föreslår att regler om taleändring tas in i NTL och att dessa regler också gäller för mervärdeskatt och punktskatter. Som förebild för utformningen av regeln om taleändring i kammarrätt och regeringsrätten har 13:3 RB använts.

Huvudregeln är att en talan inte får ändras. Som ändring av talan anses inte att klaganden inskränker sin talan eller åberopar nya omständigheter, som avser samma fråga som är föremål för prövning. En talan kan inskränkas och sådana nya omständigheter kan åberopas så länge domstolen inte har dömt i målet. Detta gäller alla domstolsinstanser.

De tidsfrister som tagits in i taleändringsbestämmelserna anknuter till fristerna för överklagande. Tidsfristerna ger en likformig ordning mellan den som klagar inom omprövningsfristen och den som först efter omprövningsfristens utgång upptäcker t ex att ett yrkat avdrag är tilltaget i underkant. Domstol har rätt att ta ställning till ett nytt yrkande efter omprövningsfristernas utgång, om yrkandet framställs inom aktuell frist.

Som en grundläggande förutsättning för att en skattskyldig skall kunna överklaga ett taxeringsbeslut respektive ett beskattningsbeslut enligt ML hos länsrätt gäller att det är omprövat av beslutsmyndigheten. För att inte göra processen i länsrätt alltför stelbent föreslår SFK att ändring av talan i vissa fall skall vara tillåten inom generösare ramar än vad som föreslås gälla vid taleändring i överinstans (se nedan). Klaganden får i länsrätt, inom den tid som gäller för att överklaga, föra in en ny fråga i processen som inte har omprövats av beslutsmyndigheten, genom att framställa nya yrkanden eller åberopa nya omständigheter. Som förutsättningar gäller att det nya skall ha samband med den fråga som är föremål för prövning och att den nya frågan kan prövas utan olägenhet i länsrätten. Vid bedömningen av om sådan olägenhet föreligger skall hänsyn tas till t ex processekonomi, utredningsmöjligheter o d. Regeln innebär att beloppsmässiga utvidgningar av yrkanden i princip är tillåtna i länsrätt.

Taleändringsregeln för länsrättsprocessen innebär ett avsteg från instansordningsprincipen, men SFK menar att processekonomiska skäl talar för det. I annat fall skulle risken vara stor att processen formaliseras och att domstolen inte sällan skulle behöva ta ställning till de gränsdragningsproblem som anknuter till frågeställningen vad som är samma sak och en annan sak. I stället har den lösningen valts att länsrätten getts en stor frihet att avgränsa processramen vid taleändring.

Såsom redan nämnts gäller denna taleändringsregel även för mervärdeskatt genom en hänvisning i ML till regeln i NTL. Även i LPP hänvisas till NTL. Den hänvisningen avser dock endast bestämmelsen i NTL om taleändring i överinstans, eftersom kammarrätten i Stockholm är första domstolsinstans för sådana mål.

Möjligheterna till taleändring i överinstans är inte lika generösa som de som

gäller för taleändring i länsrätt. En anledning är att instansordningsprincipen vid utformningen av bestämmelsen i detta fall har fått slå igenom. Bestämmelsen innebär att ett nytt yrkande får framställas, inom den tid som gäller för överklagande till länsrätt, om det stöder sig på väsentligen samma grund som det ursprungliga yrkandet. Beloppsmässiga utvidgningar är inte tillåtna. En sådan utvidgning innebär att det beloppsmässiga yrkande som framställts i föregående instans höjs. Nya omständigheter får, som inledningsvis nämnts, åberopas om den fråga som är föremål för prövning inte ändras. Åberopas nya omständigheter i regeringsrätten måste särskilda skäl föreligga (se 37 § förvaltningsprocesslagen, (1971:291, FPL).

Den nu redovisade taleändringsregeln har utformats med förebild från RBs regler om taleändring i underinstans i 13:3. I överinstans är taleändring överhuvudtaget inte tillåten enligt RBs regler. "Saken" brukar inom civil- och brottmålsprocessen sägas definieras indirekt genom taleändringsreglerna i 13:3 RB. På samma sätt kan därför bestämmelserna om taleändring i överinstans i NTL sägas utgöra en indirekt definition av "saken". Däremot kan inte den taleändringsregel som gäller processen i länsrätt vara till någon ledning i detta hänseende.

Ett förbud mot *reformatio in pejus* (ändring till det sämre) skall gälla även i den framtida skatteprocessen. Likaså skall bestämmelsen i 29 § andra meningen FPL, som ger domstolen en möjlighet att om särskilda skäl föreligger gå utöver klagandens yrkande och besluta till det bättre för denne (s k *reformatio in melius*), gälla i framtiden. Utrymmet för tillämpning av denna regel torde dock bli mycket litet i en framtida skatteprocess. Skälet är att domstolen i en sakprocess i princip endast skall pröva den eller de frågor som omfattas av ett överklagande, även om domstolen kommer att ha tillgång till annat material som möjliggör en vidare prövning. SFK anser därför att domstolen normalt endast bör tillämpa regeln på yrkande av part.

### *7.2.3 Några övriga frågor hänförliga till sakprocessen*

SFK menar att skäl saknas att införa begränsningar i möjligheten att i kamrarrätt anföra nya omständigheter och bevisfakta, som avser samma fråga som är föremål för prövning. Inom ramen för ordalydelsen av bestämmelsen i 37 § FPL bör innebörden bli att nya omständigheter måste avse samma sak som den ursprungliga talan.

Det är möjligt att förhålla en process genom att t ex framställa nya omständigheter eller ny bevisning i flera omgångar. SFK har emellertid inte funnit behov föreligga att införa någon form av sanktionsmöjlighet mot tredskande part utöver den möjlighet till s k slutföreläggande som används i dag.

I fråga om gemensam handläggning anser SFK att olika frågor som är hän-

förliga till samma taxeringsår eller samma redovisningsperiod bör handläggas gemensamt. Detsamma gäller om samma fråga avser olika års taxeringar eller olika redovisningsperioder.

I syfte att tillgodose departementschefens i prop 1986/87:47 s 159 uttalade önskemål om en kvittningsmöjlighet för det allmänna i en sakprocess redovisar SFK ett förslag med 60 § lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt som förebild. Bestämmelsen ger det allmänna möjligheter att anslutningsvis yrka rättelse av uppenbara felaktigheter avseende betydande belopp beträffande en annan fråga än den som är aktuell i överklagandet. SFK påpekar att en lämpligare modell är att en ny eftertaxerings- respektive efterbeskattningsgrund införs. Den har behandlats i avsnitt 2.2.

SFK berör frågan hur oäkta kvittning påverkas av den ändrade processordningen. Oäkta kvittning får endast omfatta den sak som klaganden individualiserar i sitt yrkande, och framställas så länge domstolen inte dömt i målet. I annat fall kan den oäkta kvittningsrätten utvecklas till en latent rätt att överklaga. Detta gäller oavsett om klaganden är den skattskyldige eller det allmänna.

### *7.3 Handläggning i domstol*

Av FPLs bestämmelser om handläggning i domstol följer att utredningen i ett mål i första hand sköts genom parternas skriftväxling och att domstolen endast ingriper med processledning eller egen utredning "vid behov". Graden av processledning i dagens skatteprocess varierar. En allmän uppfattning synes vara att domstolen endast bör agera i speciella fall, t ex om den skattskyldige visar tecken på allmän oförmåga att förstå eller om det är lämpligast att utredningen kompletteras genom andra myndigheters försorg.

Vid en övergång till sakprocess påverkas domstolarnas processledande verksamhet och utredningsansvar. Det hör ihop med att det i en sakprocess finns ett ökat behov av att klart ange yrkanden och grunder. I annat fall kan inte sakens identitet bestämmas, vilket leder till problem då fråga uppkommer om en ny talan avser samma eller andra saker än den talan som är föremål för prövning eller som har prövats genom lagakraftvunnen dom. I en sakprocess kommer klagandens yrkande inte att gälla taxeringen för direkta skatter respektive den fastställda skatten för indirekta skatter. I stället kommer yrkandet att i t ex inkomstskattemål avse att en inkomst inte skall beskattas eller att en viss kostnad är avdragsgill. Detta medför ett ökat behov av att domstolarna vägleder den enskilde att klart ange yrkandet och de grunder han åberopar till stöd för det.

I 4 § FPL finns bestämmelser om vad en besvärshandling skall innehålla. Om en besvärshandling är så ofullständig att den inte kan läggas till grund för

prövning i sak, skall domstolen förelägga klaganden att inom viss tid avhjälpa bristen (5 § FPL). Om klaganden inte efterföljer föreläggandet skall talan avgöras i befintligt skick eller avvisas. 5 § FPL har i praxis kommit att tillämpas mycket generöst. I en sakprocess måste bestämmelsen tillämpas mera strikt än som hittills varit fallet. Annars kan inte processens ram och sakens identitet bestämmas. Detta ökar å andra sidan kraven på vägledning och hjälp inte bara från domstolarnas sida utan även redan på beslutmyndighetsnivå. I vissa fall torde dessutom den skattskyldiges behov av hjälp och vägledning kunna helt tillgodoses av beslutsmyndigheten i samband med omprövningen av en fråga.

Klaganden behöver inte åberopa rättsliga grunder för sitt yrkande. Det viktiga är att klaganden klart anger de faktiska omständigheter som han vill få rättsligt prövade. Någon åberopsbörda införs således inte utan domstolen skall — i likhet med vad som gäller i dagens process — vara obunden av parternas argumentation. Förändringen är att domstolen i större utsträckning än som hittills varit fallet skall vara aktiv vid den materiella processledningen och vägleda klaganden att framställa grunder och upplysa klaganden om existensen av andra grunder än dem han framställt. Räcker inte denna processledning till får domstolen med stöd av 30 § FPL ”plocka” rättsliga grunder ur de omständigheter som framkommer i det processmaterial som förebringats i målet.

SFK understryker att behovet av att sakens identitet kan bestämmas gör att domstolen måste agera aktivt oavsett om det är det allmänna eller den skattskyldige som behöver vägledas och oavsett om den skattskyldige har juridisk hjälp eller inte.

I syfte att markera en aktivare processledning från domstolarnas sida har i 8 § FPL tagits in en ny mening i andra stycket om att domstolen skall avhjälpa otydigheter och ofullständigheter i parternas framställningar. Den nya meningen, som har förebilder i vid årsskiftet genomförda ändringar i motsvarande bestämmelser i RB, innebär en uttrycklig skyldighet för domstolen att verka för att tvistefrågorna blir klarlagda. Den nya lydelsen är generell och gäller all förvaltningsrätt. I övrigt föreslås inga ändringar i FPL utöver tidigare redovisade förslag om vissa ändringar i reglerna om prövningstillstånd i 35 § FPL. Detta innebär således att FPLs grundprinciper lämnas oförändrade.

Även om SFK inte föreslår några förändringar i FPLs principer om att t ex handläggningen i första hand skall ske skriftligen, torde följden av reformen och det därigenom ökade behovet av att klaganden klart anger sin talan bli ett ökat inslag av muntlighet.

Ett deldomsinstitut och ett mellandomsinstitut införs i NTL. Bestämmelserna har utformats efter mönster av RBs regler om motsvarande institut och blir tillämpliga även i processer som avser mervärdesskatt och punktskatter.

Frågan om behovet av att ha en överklaganderätt för tredje man eller ett in-



terventionsinstitut i skatteprocessen har behandlats, liksom frågor om instansordning, domstolarnas sammansättning och fullföljdsbegränsningar, utan att några förslag till förändringar har lagts.

#### *7.4 Följdändringar*

I avsnitt 2.2 har följdändringar med anledning av beslut på myndighetsplanet redovisats. Här skall behandlas följdändringar med anledning av domstols dom.

Domstolens ställningstagande kan få konsekvenser för t ex ett annat taxeringsår respektive redovisningsperiod, en annan skattskyldig eller en annan kommun. I dagens skatteprocess finns regler i 105 § GTL som möjliggör för domstolarna att besluta om följdändringar i dessa hänseenden. Liknande men mer begränsade möjligheter till följdändringar följer av bestämmelserna i 56 § ML respektive 8:12 LPP. Inte minst 105 § GTL har gett upphov till tolknings- och tillämpningssvårigheter i praxis.

SFK föreslår en generell regel om följdändring i NTL som täcker de följdändringar som kan aktualiseras beträffande annan skattskyldig och annat taxeringsår. Bestämmelsen står i samklang med 105 § GTL, men bör enligt SFK leda till en mer konsekvent tillämpning.

Domstolen skall inte kunna vidta några ändringar ex officio. Avser följdändringen ett annat taxeringsår vidtas ändringen av domstol på yrkande av part. Avser följdändringen en annan skattskyldig får yrkande om en sådan ändring endast framställas av LSKM eller RSV. Om yrkandet är till nackdel för den skattskyldige krävs dessutom att sådant yrkande framställs senast sju år efter utgången av det taxeringsår som följdändringen avser. Denna tidsfrist anknyter till dagens praxis vid tillämpningen av 105 § GTL. Avser följdändringen en och samma skattskyldig gäller däremot ingen tidsgräns. Följdändringen beträffande annan skattskyldig kan underlåtas om den är uppenbart oskälig.

När det gäller överflyttning till annan kommun, har domstolen i dag enligt 105 § GTL rätt att göra en sådan följdändring, oavsett om överklagandet gäller frågan om rätt beskattningsort eller ej. En sådan möjlighet ter sig främmande i en sakprocess. Denna möjlighet finns därför inte i NTLs regel om följdändring med anledning av domstols dom. Om frågan vid domstolsprövningen däremot avser rätt beskattningsort har domstolen möjlighet att inom ramen för den processen flytta över taxeringen till rätt kommun även om denna ligger utanför domstolens domkrets. Någon särskild regel om detta har inte ansetts nödvändig.

Genom en hänvisning i ML och LPP skall NTLs bestämmelser om följdändringar med anledning av domstols dom också tillämpas på mervärdeskatt

och punktskatter. Avsikten är dock inte att utöka möjligheterna till följdändringar i förhållande till vad som i dag gäller enligt ML och LPP. Följdändringar kan således göras avseende annan redovisningsperiod och annan skattskyldig beträffande mervärdeskatt och endast avseende annan redovisningsperiod i fråga om punktskatter. Något behov av en regel om följdändringar avseende annan skattskyldig har inte ansetts föreligga beträffande punktskatter.

#### *7.5 Taxeringsåtgärder och beslut om skatteberäkning m m*

SFK anser att en konsekvens av en övergång till sakprocess är att domstolarna i fråga om direkta skatter inte skall räkna ut taxerad och beskattningsbar inkomst m m i domslutet. Skattemyndigheterna skall i stället besluta om sådana taxeringsåtgärder som följer av dom. Med taxeringsåtgärder avses sådana åtgärder avseende det aktuella taxeringsåret som av lag, RSVs föreskrifter m m följer av ett visst ställningstagande i sak. Även ett beslut om följdändring följs av taxeringsåtgärder. En annan ordning går inte att förena med en femårig omprövnings- och överklagandetid. Lägg denna funktion i stället på domstolarna skulle det de facto innebära att de inte bara beslutar om den tvistiga frågan utan även om de taxerade beloppen.

Motsvarande reglering föreslås för mervärdeskatt och punktskatter. Beskattningsmyndigheten skall således besluta om skatteberäkning, d v s vidta de ändringar av fastställd skatt som följer av dom.

Både beslut om taxeringsåtgärder och om skatteberäkning kan överklagas till länsrätt. Som förutsättning för prövning gäller dock att den dom som föranlett åtgärden vunnit laga kraft.

Införandet av en sakprocess kräver vidare viss anpassning av skattetilläggsbestämmelserna. Hanteringen av skattetillägg förutsätter enligt dagens bestämmelser att domstolen vidtar sådana åtgärder som här ovan betecknats som taxeringsåtgärder och beslut om skatteberäkning. Skattetilläggsbestämmelserna kan således sägas vara anpassade till en beloppsprocess. Underlaget för skattetillägg kan normalt inte fastställas utan att de taxerade beloppen respektive skatten fastställs. En total anpassning av skattetilläggsbestämmelserna har dock inte varit möjlig för SFK att göra, eftersom det skulle ha krävt ett betydande utredningsarbete som har legat utanför ramen för SFKs direktiv. I avsnitt 4 har behandlats de ändringar i skattetilläggsbestämmelserna som föranleds av det nya taxeringsförfarandet och en övergång till sakprocess.

SFK föreslår att domstolarna i framtiden inte skall ange underlaget för skattetillägg i domarna utan i stället vad den oriktiga uppgiften avser och dess belopp. I förekommande fall skall domstolen också ange om skattetillägget skall efterges. Det ankommer därefter på beskattningsmyndigheten att med

utgångspunkt i vad som anges i domen räkna ut såväl underlaget för skatte-tillägget som själva skattetilägget.

Förslagen om att beskattningsmyndigheten skall besluta om taxeringsåtgärder och skatteberäkning ställer särskilda krav på utformningen av domsluten. De bör vara så tydliga och kortfattade att beslutsmyndigheten utan svårighet kan identifiera vilken fråga som prövats och om prövningen inneburit någon ändring.

#### **8. Genomförande och effekter**

Reformen skjuts upp ett år i förhållande till tidigare planer. Det innebär att de nya bestämmelserna gäller fr o m 1991 års taxering avseende de direkta skatterna och fr o m den 1 januari 1991 avseende de indirekta skatterna. Några övergångslösningar föreslås inte utan den nya ordningen kan tillämpas i sin helhet vid angivna tidpunkter.

SFK räknar med att reformen kräver ett nettotillskott av handläggare i taxeringsorganisationen om ca 250 årsarbetskrafter. Nettobesparingarna i TN-organisationen beräknas till ca 100 milj kr/år, varav 40 milj kr faller på kommunerna. Effekterna för gransknings- och beslutsorganisationen för de indirekta skatterna bedöms vara små.

För länsrätternas del räknar SFK med att antalet skattemål minskar med ca 30 000. Denna beräkning är densamma som gjordes i betänkandet om förenklad taxering. Då de kvarvarande målen torde bli de mest kvalificerade och komplicerade och då förändringar i övrigt kan väntas beträffande länsrätternas samlade målstruktur föreslås inte några nedskärningar i länsrätternas resurser. Inte heller föreslås några nedskärningar för kammarrätternas del.

## **DEN HÄR TIDNINGEN ÄR TS-KONTROLLERAD**

Annonsera i  
TS-kontrollerade tidningar så du vet  
vad du får för pengarna.



Tidningsstatistik AB Tel. 08-820230

# ”SRF:s egna kompetenskrav är min garanti.”

De drygt 700 ledamöterna i Sveriges Redovisningskonsulters Förbund ger service åt närmare 100.000 företag över hela landet. Allt från vanlig sifferhantering till kvalificerad ekonomisk rådgivning och medverkan i kundernas företagsutveckling. En service med ansvar och kvalitet.

SRF är en varudeklaration av kompetens. Förutom en avancerad teoretisk och praktisk grundutbildning krävs — för fortsatt ledamotskap i förbundet — en kontinuerlig aktualitetsutbildning på beskattnings- och redovisningsområdena.

Ett tämligen unikt krav i en yrkesorganisation som borgar för hög kvalitet på Redovisningskonsulten SRF.

Redovisningskonsulten SRF finns på de flesta orter. Du finner oss på Gula Sidorna under Revisorer och Redovisningskonsulter, betecknade med  $\Delta$ .



## SRF

— företagarens nära rådgivare och samtalspartner sedan 1936.

**SVERIGES REDOVISNINGSKONSULTERS FÖRBUND**

Förbundsadress: Magasinsgatan 7 A, Box 143, 791 23 Falun. Tj'n 023/181 30.

**50 ÅR**

**Goda Råd gratis!**

Ja tack, skicka mig broschyren Goda Råd och information om Sveriges Redovisningskonsulters Förbund.

Namn .....

Företag .....

Adress .....

.....

SVERIGES REDOVISNINGSKONSULTERS FÖRBUND 