

Målnummer:	7343-00	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2002-04-30		
Rubrik:	Fråga om förutsättningar för mellandom i mål om eftertaxering för inkomst.		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 4 kap. 15 §, 16 §, 17 §, 18 §, 19 §, 20 §, 21 § och 22 § samt 6 kap. 23 § första stycket taxeringslagen (1990:324)• 17 kap. 5 § rättegångsbalken		
Rättsfall:			

REFERAT

I 1991 års deklaration uppgav M.T. att hon avytttrat "A.B. konv" med en realisationsvinst av 295 976 kr, varav hon utförde 50 procent eller 147 988 kr till beskattning. Genom ett grundläggande beslut om årlig taxering taxerades hon i enlighet härmed. - I december 1996 beslöt skattemyndigheten att med stöd av 4 kap. 15 § taxeringslagen (1990:324), TL, genom eftertaxering höja inkomst av tjänst med 295 976 kr och undanröja taxeringen för realisationsvinsten. Myndigheten ansåg därvid att vad som utbetalats på grund av optionen var att likna vid en resultatbaserad bonus eller att jämställa med en utbetalning från en vinstandelsstiftelse eller ett tantiem och således inkomst av tjänst. Vidare påförde myndigheten skattetillägg. - M.T. överklagade och yrkade att eftertaxeringen och skattetillägget skulle undanröjas. Hon yrkade dessutom att länsrätten genom mellandom först skulle pröva om det förelåg formella förutsättningar för eftertaxering. Hon ansåg att sådana förutsättningar saknades på grund av följande omständigheter så som hon slutligen sammanfattade sin talan: Hon har redovisat försäljningen i deklarationen och angivit att försäljningen avsett konvertibelt skuldebrev i A.B. Fondkommission AB samtidigt som hon redovisat lön från bolaget. Det måste stått klart för skattemyndigheten att hon sålt en personalkonvertibel. Vid kontrolluppgiftsrevision 1989 har skattemyndigheten fått in alla uppgifter om villkoren för konvertibeln och om hennes innehav. Eftersom myndigheten gör gällande att hon förvärvat en konvertibel på förmånliga villkor och myndigheten långt därefter (1989) fått uppgifterna om villkoren vid förvärvet utan att sedan komma med något påpekande i revisionspromemorian måste rimligen skattemyndigheten då ha ansett att någon förmån vid förvärvet inte uppkommit. Eftersom flera konvertibler omsatts före 1989 skulle uppgifterna inte ha godtagits utan åtgärd om myndigheten då haft samma uppfattning som nu. - Till stöd för sin talan åberopade hon utlåtanden från juris doktorerna Bertil Wennergren och Börje Leidhammar. - I överklagandet anförde hon att beslutet skulle undanröjas även på den grunden att det var bristfälligt motiverat och att det grundade sig på s.k. eftersyn. Hon yrkade slutligen muntlig förhandling i målet.

Skattemyndigheten vidhöll sin uppfattning och anförde sammanfattningsvis följande. M.T. får anses ha lämnat oriktig uppgift i deklarationen. Villkoren för förvärvet och vidareöverlåtelsen av konvertiblerna var beroende av anställningen i A.B. Fondkommission. Det var inte ett förvärv och en överlåtelse på de villkor som gäller på den s.k. öppna marknaden. Det framgår inte av deklarationen att konvertiblerna förvärvats på villkor som grundar sig i anställningen. Upplýsningar om villkoren skulle ha lämnats i deklarationen, då det med fog kan antas att även anställda hos ett bolag kan förvärva värdepapper i sin arbetsgivares ägarsfär på den öppna marknaden, på samma

villkor som vilken förvärvare som helst.

Någon bedömning gjordes inte av skattefrågan vid kontrolluppgiftsrevisionen 1989. Vid denna tidpunkt kan myndigheten omöjligt haft kännedom om förhållanden som inträffade först i februari 1990, dvs. utfallet av försäljningen av konvertiblerna. Skattemyndigheten i Göteborgs och Bohus län gjorde under 1991 en koncernrevision hos Volvo. Vid denna revision har inte akten från kontrolluppgiftsrevisionen 1989 hos A.B. Fondkommission AB granskats. Koncernrevisionen avsåg 1990. Att påstå att [det i Volvokoncernen ingående] AB Fortos årsredovisning för 1989 ingick i revisionsmaterialet är märkligt. För de som granskade de anställda hos A.B. Fondkommission AB deklarerationer vid 1991 års taxering var omständigheterna kring Volvos köp av konvertiblerna inte heller kända. Skattemyndigheten har inte eftertaxerat med stöd av eftersyn.

Länsrätten i Stockholms län (1998-10-28, ordförande Florén) yttrade: Länsrätten bifaller yrkandet om mellandom. Länsrätten finner att de frågor som kan prövas genom mellandomen inte är sådana att det är befogat med muntlig förhandling. Länsrätten avslår yrkandet om sådan förhandling och beslutar i övrigt följande. - Inledningsvis anför länsrätten inte kan finna att det överklagade beslutet är bristfälligt motiverat. Skattemyndigheten har uppgivit att den anser att en viss inkomst bör tas upp som inkomst av tjänst i stället för som inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet. Därmed har den också definierat vad den anser vara den oriktiga uppgiften. Eftertaxeringen kan således inte undanröjas på denna grund. - Enligt 4 kap. 16 § TL gäller följande av intresse för målet. Eftertaxering får ske om den skattskyldige i självdeklaration lämnat oriktig uppgift till ledning för taxeringen eller underlåtit att lämna uppgift eller infordrad upplysning trots att han är uppgiftspliktig och den oriktiga uppgiften eller underlåtenheten medfört att ett taxeringsbeslut blivit felaktigt. - Frågan om M.T. lämnat en oriktig uppgift i deklARATIONEN eller brustit i sin uppgiftsskyldighet kan endast besvaras i samband med en prövning av den materiella grunden för skattemyndighetens beslut. Det gäller även frågan om skattemyndigheten i materiellt hänseende haft tillräckliga skäl för sitt beslut, inbegripet frågan om genomsyn. Vad länsrätten kan pröva genom mellandom är om uppgifterna i M.T:s deklARATION var sådana att de borde ha föranlett skattemyndigheten att vidta en utredning av försäljningen av konvertiblerna. Vidare kan rätten pröva om den omständigheten att myndigheten företagit viss granskning av arbetsgivaren och andra bolag i koncernen skall anses innebära att myndigheten måste antas ha haft kännedom om de villkor som var förenade med konvertiblerna och om det i så fall var ett hinder för eftertaxering. - Länsrätten finner att de uppgifter som M.T. lämnat i deklARATIONEN inte var sådana att de påkallade någon skattemyndighetens utredning. Eftertaxeringsbeslutet kan således inte undanröjas på denna grund. - Av uppgifterna i målet framgår att skattemyndigheten under 1989 genomförde en kontrolluppgiftsrevision hos A.B. Fondkommission AB och under 1991 en koncernrevision hos Volvo avseende 1990 års inkomster. M.T. anser att skattemyndigheten genom dessa åtgärder fått alla för åsättande av en riktig taxering år 1991 erforderliga uppgifter. Att myndigheten det oaktat då underlåtit att rätta taxeringen måste bero på att den då gjort bedömningen att vederlaget vid avyttringen av konvertiblerna skulle beskattas som realisationsvinst, så som hon också deklarerat. - Wennergren anför i av M.T. åberopade promemorior - så som länsrätten uppfattar det - bl.a. följande. När eftertaxeringsrekvisitet genom nya taxeringslagen ändrades från "följts eller eljest föranlett" till "medfört" så måste det ha inneburit att det nu avgörande för eftertaxering är om viss uppgift varit vederlig eller inte vid deklARATIONSGRANSKNINGEN. Tidigare gällande praxis, t.ex. i RÅ 1975 ref. 34, 77 och 78, kan inte längre anses vägledande. Genom att taxeringsnämnden ersatts av skattemyndigheten måste den senare nu använda all kunskap den har vid taxeringen. Om myndigheten inte gjort det kan den inte senare tillämpa eftertaxeringsinstitutet. Leidhammar hävdar i av M.T. åberopade utlåtanden bl.a. att skattemyndigheten måste anses ha haft kännedom om alla relevanta omständigheter kring konvertibeln genom dels Fortos årsredovisning 1989 och

dels genom koncernrevisionen 1991 och andra uppgifter från tidigare år. - Skattemyndigheten anför bl.a. följande. Vid kontrolluppgiftsrevisionen gjordes ingen bedömning av huruvida konvertiblerna inneburit någon löneförmån för de anställda. Skattemyndigheten i Göteborgs och Bohus län, som utförde koncernrevisionen, hade inte tillgång till material från den tidigare revisionen. Fortos årsredovisning avseende 1989, som skulle ha innehållit uppgifter om konvertibeln, ingick inte i materialet vid revisionen som avsåg inkomståret 1990. De som granskade M.T:s och övriga anställdas deklarerationer hade inte kännedom om omständigheterna kring Volvos köp av konvertiblerna. Uppgifter som framkommit vid revision är inte normalt tillgängligt kontrollmaterial. Inte heller finns det några rutiner genom vilka deklaraionsgranskaren får del av uppgifterna från revisionen. Det är inte fråga om att myndigheten ändrat uppfattning i rättsfrågan utan en ändring av taxeringen på grund av att uppgift om de rätta förhållandena kommit fram efter ordinarie överklagandeperiod. - Länsrätten gör följande bedömning. Uppgifter som kommit fram vid taxeringsrevisioner och andra kontroller måste kunna åberopas till stöd för eftertaxering även om uppgifterna kommit fram i sådan tid att de kunnat beaktas under taxeringsåret eller året efter, allt under förutsättning att uppgifterna visar att den skattskyldige lämnat oriktig uppgift i deklaraationen som medfört ett felaktigt taxeringsbeslut. Den nya taxeringslagen får i detta hänseende inte anses ha inneburit någon ändring jämfört med tidigare. Eftertaxeringen bör således inte heller undanröjas på denna grund. - Länsrätten avslår yrkandet att det överklagade beslutet skall undanröjas på formella grunder.

M.T. överklagade länsrättens mellandom och yrkade att kammarrätten skulle ändra domen och undanröja skattemyndighetens beslut om eftertaxering. Som grund för sitt yrkande anförde M.T. utöver vad som framförts i länsrätten i huvudsak följande. Länsrätten anser att skattemyndigheten kan åberopa uppgifter som grund för eftertaxering även om dessa redan framkommit under taxeringsåret. Denna tolkning är felaktig. Skattemyndigheten har företagit en kontrolluppgiftsrevision 1989 varvid konvertibelfrågan prövades och ansågs redovisad på korrekt sätt. Om skattemyndigheten hade ansett att konvertibelförvärvet med efterföljande försäljning skulle utgöra inkomst av tjänst hade detta påpekats för arbetsgivaren och denne hade anmodats att lämna kontrolluppgifter för de anställda. De anställda ansåg sig inte behöva redovisa fler uppgifter angående konvertibelförsäljningen än vad som skedde eftersom skattemyndigheten redan gjort en prövning av samtliga villkor utan att någon åtgärd vidtogs. Orsakssambandet är därmed brutet. - Vid 1991 års taxering var genom media allmänt känt att anställda köpt konvertibla skuldebrev. När skattemyndigheten granskade M.T:s deklaraation gjorde man det med vetskap om anställdas konvertibelförvärv och myndigheten erhöi dessutom uppgift i deklaraationen om att hon sålt konvertibler i A.B. M.T. åberopar bl.a. Kammarrättens i Sundsvall dom den 23 november 1999 (mål nr 6156-1994). - Länsrätten har tillämpat mellandomsinstitutet på ett felaktigt sätt genom att inte pröva om oriktig uppgift föreligger och alltså inte samtliga formella förutsättningar för eftertaxering.

Skattemyndigheten bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. Utgångspunkten för prövningen av om eftertaxering kan ske måste vara det material som fanns tillgängligt för skattemyndighetens granskare vid taxeringen 1991, i förevarande fall deklaraationen och svaret på en förfrågan som inte innefattar ifrågavarande intäkt. Av deklaraationen framgår inte något som skulle ha givit skattemyndigheten anledning att vidare utreda redovisad konvertibelförsäljning. - Skattemyndigheten kunde inte vid 1989 års kontrolluppgiftsrevision granska frågan om någon beskattningsbar förmån uppkommit, eftersom Volvo först 1990 löste in konvertiblerna. Skattemyndigheten kunde inte heller utgå från att en felaktig redovisning skulle ske vid 1991 års taxering. Det är alltså inte fråga om någon ändrad bedömning av vad som är gällande rätt, utan om en ändring på grund av att nya omständigheter framkommit.

Kammarrätten i Stockholm (2000-09-04, Almgren, referent, Nordlund, Lennefeldt) yttrade: Enligt 6 kap. 23 § första stycket TL får, om det är lämpligt med hänsyn till utredningen, särskilt beslut ges över en av flera omständigheter som var för sig har omedelbar betydelse för utgången i målet eller över hur en viss uppkommen fråga, som främst angår rättstillämpningen, skall bedömas vid avgörande av saken. - Eftertaxering får enligt 4 kap. 16 § TL ske om den skattskyldige lämnat oriktig uppgift till ledning för taxeringen eller underlåtit att lämna uppgift trots att han är uppgiftspliktig och den oriktiga uppgiften eller underlåtenheten medfört att ett taxeringsbeslut avseende den skattskyldige blivit felaktigt eller inte fattats. - Länsrätten har i mellandomen tagit upp frågan om det överklagade beslutet är så bristfälligt motiverat att det bör undanröjas på den grunden, om M.T:s uppgifter i deklarationen varit sådana att de borde ha föranlett skattemyndigheten att vidta en utredning av försäljningen av konvertiblerna och om skattemyndigheten - genom granskning av bl.a. arbetsgivaren - måste antas ha haft kännedom om villkoren som var förenade med konvertiblerna och om detta i så fall var ett hinder för eftertaxering. - Även om i ett fall som det förevarande det processekonomiska värdet av att meddela mellandom kan diskuteras, kan kammarrätten inte se att något hinder föreligger för länsrätten att besluta på det sätt som skett eller att omständigheterna eljest är sådana att mellandomen skall undanröjas. En prövning av om samtliga rekvisit för eftertaxering föreligger på det sätt M.T. anser ha bort ske synes innebära att målet princip skulle ha prövats i hela dess vidd. Kammarrättens prövning kan inte gå utöver vad som prövats i länsrätten och kammarrätten är följaktligen förhindrad att pröva frågan om oriktiga eller ofullständiga uppgifter lämnats i deklarationen. - Kammarrätten finner i likhet med länsrätten att skattemyndighetens beslut inte kan anses så bristfälligt motiverat att det skall undanröjas på den grunden. - M.T. har i självdeklarationen på blankett T4 uppgivit att hon sålt "A.B. konv" med en reavinst på 295 976 kr. Vidare framgår av deklarationen att hon uppburit lön från A.B. Fondkommission AB. Kammarrätten finner att dessa två uppgifter inte i sig är sådana att de bort föranleda skattemyndigheten att ifrågasätta om försäljningen var redovisad i rätt inkomstslag och föranstalta om ytterligare utredning. Vad M.T. anför om den massmediala uppmärksamheten kring anställdas värdepappersförvärv föranleder inte någon annan bedömning. - Kammarrätten delar länsrättens bedömning att de uppgifter som må ha kommit fram rörande villkoren för konvertiblerna vid revisioner och andra kontroller inte utgör hinder för eftertaxering. - Kammarrätten lämnar överklagandet utan bifall.

M.T. överklagade och yrkade att Regeringsrätten skulle undanröja påförd eftertaxering. I frågan huruvida förutsättningar föreligger att meddela mellandom på sätt underinstanserna gjort anförde hon bl.a. följande. I överklagande av skattemyndighetens beslut om eftertaxering hos Länsrätten i Stockholms län yrkade hon dels att eftertaxeringen skulle undanröjas, eftersom grund för eftertaxering inte förelåg, dels att detta skulle avgöras genom mellandom. Hon ifrågasätter om det är förenligt med gällande rätt att dela upp grunderna för eftertaxering så att endast vissa grunder och inte alla formella förutsättningar för att meddela eftertaxering prövas. För att kunna avgöra om grund för eftertaxering föreligger måste enligt hennes mening alla delar i eftertaxeringsfrågan prövas, eftersom grunden för eftertaxering är odelbar. Underinstanserna har prövat eftertaxeringen som om den skulle bestå av flera av varandra oberoende frågor där var och en kan avgöras genom mellandom. I detta mål skall prövas om oriktig uppgift lämnats, om uppgiftsskyldigheten fullgjorts, om skattemyndigheten hade en utredningsskyldighet och om ifrågavarande avgifts- och kontrolluppgiftsrevision bryter orsakssambandet. Vidare skall bevisningen i målet prövas, vilket innebär en prövning av om skattemyndighetens utredning styrker att oriktig uppgift lämnats och om den av henne presterade motbevisningen sänker värdet av skattemyndighetens bevisning. Denna prövning har inte gjorts, varför domstolarna inte kan ha gjort en korrekt bedömning av om förutsättningar för eftertaxering föreligger.

Prövningstillstånd meddelades.

Riksskatteverket (RSV) hemställde att överklagandet skulle avslås och anförde i frågan om mellandom bl.a. följande. RSV kan hålla med kammarrätten om att det processekonomiska värdet av att meddela mellandom i detta fall kan diskuteras. Samtidigt kan det innebära god processekonomi att i ett mål angående eftertaxering först ta ställning till en eller flera formella frågor angående förutsättningarna för eftertaxering. Om det vid en sådan prövning skulle visa sig att någon av förutsättningarna för eftertaxering saknas kan domstolen med en gång undanröja eftertaxeringen utan att behöva ta ställning till t.ex. en komplicerad rättslig fråga. - Den materiella skattefrågan kan variera mellan olika eftertaxeringssituationer. Ibland kan det vara ostridigt mellan parterna att en inkomst föreligger, t.ex. kontant lön, men däremot osäkert om den skattskyldige verkligen lämnat en oriktig uppgift angående inkomsten i deklARATIONEN. I ett sådant fall bör det gå att ta ställning till de formella förutsättningarna för eftertaxering för sig. Å andra sidan är det knappast någon processekonomisk vinst att i ett sådant fall först - i en mellandom - pröva de formella förutsättningarna för eftertaxering för att därefter - om man finner att eftertaxering i och för sig kan ske - ta ställning till den otvistiga frågan att lönebeloppet skall läggas till vid beskattningen. - I andra situationer kan det vara tvistigt mellan skattemyndigheten och den skattskyldige huruvida en inkomst över huvud taget föreligger, på grund av olika uppfattningar om verkligheten eller olika rättsliga bedömningar. Enligt RSV:s mening är det i sådana situationer i princip omöjligt att behandla frågan om den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift för sig - som en formell fråga - i en mellandom, för att därefter - i en slutlig dom - avgöra den materiella skattefrågan. I dessa fall är den formella frågan - huruvida oriktig uppgift lämnats - och den materiella frågan - huruvida en skattepliktig inkomst föreligger - förenade med varandra på ett sådant sätt att de bör behandlas i ett sammanhang. En sådan prövning bör ske i en slutlig dom. - Enligt RSV:s mening är den materiella skattefrågan i förevarande eftertaxeringsärendet - huruvida det realiserade övervärdet på konvertiblerna skall beskattas som kapitalinkomst eller som tjänsteinkomst - av sådant slag att den frågan och frågan om oriktig uppgift bör prövas i ett sammanhang. Mot bakgrund härav anser RSV att länsrätten gjort en lämplig avgränsning av vilka formella frågor angående förutsättningarna för eftertaxering som kunde prövas i mellandomen. - Med hänsyn till den prövning som länsrätten gjorde i mellandomen synes kammarrättens bedömning angående omfattningen av dess egen prövning vara riktig.

Regeringsrätten (2002-04-30, Billum, Nordborg, Ersson, Melin, Stävberg) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Enligt 6 kap. 23 § första stycket TL får, om det är lämpligt med hänsyn till utredningen, särskilt beslut ges över en av flera omständigheter som var för sig har omedelbar betydelse för utgången i målet eller över hur en viss uppkommen fråga, som främst angår rättstillämpningen, skall bedömas vid avgörandet av saken.

Möjligheten att meddela mellandom infördes i skatteprocessen med tillämpning fr.o.m. 1991 års taxering och i samband med att processen övergick från att vara en beloppsprocess till att i huvudsak vara en sakprocess. Av förarbetena (prop. 1989/90:74 s. 378-379 och 418) framgår att bestämmelserna om mellandom utformats efter mönster av motsvarande regler i 17 kap. 5 § rättegångsbalken, RB (jfr prop. 1989/90:71 s. 41-49 och 81).

Frågan i målet är främst om mellandom bort ges inför ställningstagandet till eftertaxeringen av M.T.

Förutsättningarna för att åsätta eftertaxering framgår av 4 kap. 15-22 §§ TL. Såvitt här är av intresse får enligt 16 § eftertaxering ske om den skattskyldige i självdeklARATION eller på annat sätt under förfarandet lämnat oriktig uppgift till ledning för taxeringen eller underlåtit att lämna uppgift trots att han är uppgiftspliktig, och den oriktiga uppgiften eller underlåtenheten medfört att ett taxeringsbeslut avseende den skattskyldige blivit felaktigt eller inte fattats.

Av utredningen i målet framgår i huvudsak följande. M.T. deklarerade för taxeringsåret 1991 under inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet försäljning av bl.a. konvertibla förlagsbevis som hon förvärvat från sin arbetsgivare. För den vinst som uppkom beskattades hon också i detta inkomstslag. Skattemyndigheten fann år 1996 att den vinst som hänförde sig till försäljningen av konvertiblerna i stället borde beskattas som inkomst av tjänst. Genom eftertaxering höjdes därför inkomsten av tjänst medan taxeringen för realisationsvinsten undanröjdes. M.T. påfördes också skattetillägg. Hon överklagade till Länsrätten i Stockholms län och yrkade att beslutet om eftertaxering och påförande av skattetillägg skulle undanröjas samt hemställdes att länsrätten genom mellandom först skulle avgöra om förutsättning för eftertaxering förelåg. Länsrätten tog i mellandom upp vissa angivna frågor och fann att skattemyndighetens överklagade beslut inte skulle undanröjas på dessa grunder. Kammarrätten i Stockholm, dit M.T. överklagat, ansåg sig förhindrad att pröva andra frågor än dem länsrätten prövat samt lämnade överklagandet utan bifall.

Som framgår av länsrättens mellandom behandlades där - förutom frågan om skattemyndighetens beslut var bristfälligt motiverat - dels frågan om uppgifterna i M.T:s deklaration varit sådana att de borde ha föranlett skattemyndigheten att vidta en utredning av försäljningen av konvertiblerna, dels frågan om den omständigheten att skattemyndigheten företagit viss granskning av hennes arbetsgivare och andra bolag i koncernen skulle anses innebära att myndigheten haft kännedom om de villkor m.m. som varit förenade med konvertiblerna.

Ett exempel på fall då det kan vara lämpligt att meddela mellandom anges i prop. 1989/90:74, varvid departementschefen anförde följande. Det kan vara fallet då fråga är om någon är att anse som bosatt här i landet eller inte samtidigt som det råder tvist om de eventuella skattepliktiga inkomsternas storlek. Om den skattskyldige över huvud taget inte skall beskattas här i landet kan utredningen om inkomsternas storlek avvaras. Om bosättningsfrågan avgörs genom mellandom kan processen därefter koncentreras till just de frågor som därigenom blir aktuella i målet. Det innebär stora processekonomiska fördelar om parterna genom mellandomen inte behöver utreda eller argumentera beträffande sådana omständigheter som sedan visar sig sakna betydelse i målet. - Vidare anges att mellandomen är en form av fastställelse och att rättskraften inte bör kunna avse annat än den rättsföljd som målet i vilket mellandomen meddelats gällde.

I prop. 1989/90:71, avseende mellandom på RB:s område, ges också exempel på frågor som kan prövas genom sådan dom. Det kan t.ex. röra frågor om ett anspråk är preskriberat, om ett ingånget avtal är att bedöma som ett köpeavtal, om ett visst handlingssätt är vårdslöst eller inte och vilket lands lag som skall tillämpas. I propositionen anförts vidare bl.a. att den fråga som avgörs genom mellandom bör kräva så litet utredning som möjligt och att man på goda grunder bör kunna hoppas att genom mellandomen avgöra målet i dess helhet och således inte behöva gå vidare med återstoden. Det anges också att det är önskvärt att det inte förekommer alltför mycket gemensam bevisning i mellandomsfrågan och den fråga som lämnas utanför, något som är viktigt med hänsyn bl.a. till processekonomi.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Huvudfrågan i målet hos länsrätten gällde om det fanns förutsättningar för att eftertaxera M.T. genom att ett i och för sig ostridigt belopp skulle beskattas i inkomstslaget tjänst i stället för i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet, vari M.T. upptagit beloppet i sin deklaration. M.T. anförde olika invändningar häremot. Dessa tog sikte på dels att de uppgifter hon lämnat i deklarationen inte kunde anses oriktiga, dels att en eventuell oriktig taxering i vart fall inte berott på hennes uppgifter. Hon åberopade i den senare delen bl.a. att skattemyndigheten i allt fall haft anledning att utreda ärendet och att

skattemyndigheten haft annat material till sitt förfogande som möjliggjort en korrekt bedömning av de lämnade uppgifterna. Länsrätten har i mellandomen endast prövat de sistnämnda omständigheterna och uttalat att frågan om M.T. lämnat en oriktig uppgift i deklarationen eller brustit i sin uppgiftsskyldighet endast kan besvaras i samband med en prövning av den materiella grunden för skattemyndighetens beslut.

Mellandom får, som ovan framgått, meddelas om det är lämpligt med hänsyn till utredningen i ett mål. Mellandomen kan avse hur en eller flera omständigheter som var för sig har omedelbar betydelse för utgången i målet eller en fråga som främst angår rättstillämpningen skall bedömas vid avgörande av saken. En mellandom fyller på detta sätt en processekonomisk funktion. Man kan genom användning av en på lämpligt sätt avgränsad mellandom undvara utredning och argumentation beträffande omständigheter som sedan visar sig betydelselösa för utgången i målet.

Vid eftertaxering uppkommer i första hand frågan om den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift till ledning för taxeringen eller underlåtit att lämna uppgift trots att han är uppgiftspliktig. I denna del måste ställning även tas till vilket innehåll uppgiften rätteligen bort ha, dvs. hur beskattningsreglerna skall tolkas i det aktuella fallet (jfr RÅ 1987 ref. 97). I andra hand uppkommer frågan om den oriktiga uppgiften eller underlåtenheten medfört att ett taxeringsbeslut blivit oriktigt eller inte fattats (jfr RÅ 1995 ref. 11). I denna senare del kan även sådana frågor uppkomma som om den oriktiga uppgiften kunnat rättas med hjälp av tillgängligt kontrollmaterial m.m. I tredje hand skall - om förutsättningar för eftertaxering har befunnits föreligga - det eftertaxerade beloppet bestämmas.

En mellandom i ett eftertaxeringsmål bör, om den skall fylla den avsedda processekonomiska funktionen, avse någon eller några av de omständigheter eller rättsfrågor som i första hand utgör förutsättning för eftertaxering. Ett närliggande exempel kan vara att det i en mellandom prövas om det finns formella förutsättningar för eftertaxering innan ställning tas till en kanske komplicerad utredning om det eftertaxerade beloppets storlek. Ett annat tänkbart exempel kan vara att det i en mellandom prövas om en lämnad uppgift är att anse som oriktig eller inte, självfallet under den förutsättningen att detta i det särskilda fallet är lämpligare än att ta ställning till hela målet i ett sammanhang.

I förevarande fall kan den av länsrätten beslutade avgränsningen av mellandomen inte anses medföra några processekonomiska fördelar. I själva verket återstår att pröva hela den materiella frågan i målet, nämligen om det funnits förutsättningar för den beslutade eftertaxeringen av M.T. Prövningen av de frågor som upptagits i mellandomen förutsätter att hon anses ha lämnat en oriktig uppgift, inbegripet ett ställningstagande till hur inkomsten rätteligen bort beskattas. Skulle de lämnade uppgifterna inte befinnas oriktiga i här aktuella avseenden saknas anledning att över huvud taget pröva de frågor som behandlats i mellandomen. En sådan ordning är såväl ologisk som olämplig. Förutsättningar för att ge mellandom över de angivna frågorna har därför inte förelegat. Mellandomen bör på grund härav undanröjas och målet återförvisas till länsrätten för förnyad handläggning.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten undanröjer kammarrättens och länsrättens domar samt visar målet åter till länsrätten för ny handläggning.

Föredraget 2002-03-06, föredragande Ingegerd Bolin, målnummer 7343-2000

Sökord: Eftertaxering; Taxeringsprocess

Litteratur: prop. 1989/90:74 s. 378-379 och 418; prop. 1989/90:71 s. 41-49 och

