

Målnummer:	569-97	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2000-10-12		
Rubrik:	Riksskatteverket har först som motpart i Regeringsrätten framställt yrkande om tillämpning av lagen (1980:865) mot skatteflykt. Yrkandet har ansetts inte innefatta otillåten taleändring men däremot stå i strid med instansordningsprincipen och avvisats. Inkomst- och förmögenhetstaxering 1993.		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 3 § 12 mom. första och tionde styckena, 27 § 1 mom., 29 § 1 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt• 6 kap. 18 § taxeringslagen (1990:324)• 37 § förvaltningsprocesslagen (1971:291)• Lagen (1980:865) mot skatteflykt		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 1986 ref. 116• RÅ 1988 ref. 155• RÅ 1990 ref. 49 I och II• RÅ 1994 not. 115• RÅ 1995 ref. 31		

REFERAT

Vid 1990 års skattereform infördes särskilda regler om utdelning och realisationsvinst på aktier m.m. i fåmansföretag. Bestämmelserna har ändrats flera gånger och omredigerats men är desamma i sina huvuddrag. Bestämmelserna innehåller i den lydelse som var tillämplig vid 1993 års taxering såvitt nu är av intresse följande.

Av 3 § 12 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, framgår att, om utdelningen på aktier i ett fåmansföretag överstiger viss närmare angiven avkastning på den skattskyldiges anskaffningskostnad för aktierna och lämnade ovillkorliga kapitaltillskott, överskjutande belopp skall tas upp som intäkt av tjänst. Vidare framgår av momentets tredje stycke att hälften av en realisationsvinst på aktier i ett fåmansföretag skall tas upp som intäkt av tjänst.

Enligt 3 § 12 mom. tionde stycket SIL likställs med aktier andra sådana av företaget utgivna finansiella instrument som avses i 27 § 1 mom. SIL. De där avsedda tillgångarna är aktie, interimsbevis, andel i värdepappersfond, andel i ekonomisk förening, teckningsrättsbevis, delbevis, vinstandelsbevis avseende lån i svenska kronor, konvertibelt skuldebrev i svenska kronor samt termin och köp-, sälj- eller teckningsoption avseende aktie eller aktieindex samt andra finansiella instrument, som till konstruktion eller verkningssätt liknar tidigare angivna instrument. I 29 § 1 mom. SIL behandlas fordringar och andra finansiella instrument där underliggande instrument är hänförliga till fordringar, utställda i svenska kronor eller till ränteindex, utom sådana fordringar som avses i 27 § 1 mom. SIL.

R.G. förvärvade den 23 oktober 1991 från Beijer Securities AB samtliga aktier i ett bolag för en köpeskilling om en krona. Samma dag förvärvade han från Beijer Capital Finans AB en av det av honom förvärvade bolaget den 27 september 1990 utställd räntebärande revers med ett kvarstående skuldbelopp om 2 147 619 kr för en köpeskilling om 128 900 kr. Det förvärvade bolaget hade inga tillgångar. R.G. överförde sin advokatroll från det bolag vari den tidigare bedrevs till det förvärvade bolaget.

I sin självdeklaration år 1993 redovisade R.G. i inkomstslaget kapital en ränteinkomst från det förvärvade bolaget om 274 557 kr och en realisationsvinst om 733 740 kr på grund av återbetalning av del av fordringen med 862 640 kr. Vidare tog han som tillgång upp den kvarstående fordringen om 1 284 979 kr.

Skattemyndigheten i Göteborgs och Bohus län beslöt genom omprövningsbeslut den 10 juni 1994 att ta upp 19 322 kr av räntebetalningen om 274 557 kr under inkomst av kapital och resterande 255 235 kr under inkomst av tjänst, att ta upp 128 901 kr av utbetalningen om 862 640 kr under inkomst av kapital och resterande 733 739 kr under inkomst av tjänst samt att inte ta upp fordringen om 1 284 979 kr vid förmögenhetstaxeringen.

R.G. överklagade beslutet och yrkade att beskattning skulle ske i enlighet med inlämnad deklaration. Han anförde följande. Efter att han hade förvärvat bolaget och fordringen hade viss återbetalning av lånebeloppet gjorts inklusive ränta. Det var dessa betalningar som skattemyndigheten nu delvis hade hänfört till inkomstslaget tjänst med hänvisning till de särskilda skattereglerna för fåmansföretag. Att ett förvärv av en fordran till marknadsvärde skulle utgöra en sådan särskild omständighet att Regeringsrättens ställningstagande av denna orsak inte skulle vara analogt tillämpligt synes mycket märklig. Just det skälet att förvärvet skett till marknadsvärde talade tvärtom för att beskattning skulle ske utifrån normala regler. På samma grunder borde beskattning av de räntebetalningar som hade gjorts i enlighet med överenskommelser i låneavtalet ske enligt 3 § 1 mom. SIL.

I omprövningsbeslut med anledning av överklagandet anförde skattemyndigheten följande. Av omständigheterna bakom övertagandet av bolaget hade framkommit att aktierna och fordran för sig inte hade något reellt värde för R.G. En absolut förutsättning för affärens genomförande var att han övertog båda enheterna. Härav följde att köpen borde ses som en sammansatt affär. Hans eget arbete i bolaget var vidare en förutsättning för värdet på fordran och möjliggjorde utbetalningarna. Sammantaget innebar detta att anskaffningen av fordran inte innebar något ekonomiskt risktagande för honom. I stället var förutsättningarna kända för R.G. vid anskaffningstillfället och endast han hade därefter kunnat påverka utfallet. Myndigheten ansåg därför att värdet av fordran för honom inte var det nominella värdet vid tidpunkten för övertagandet utan det belopp han erlade för rättigheten. Detta fick anses utgöra sådan särskild omständighet som föranledde att den del av utbetalningen som översteg vad R.G. hade betalat för fordran borde betraktas som utdelning och inte som återbetalning av fordran. Härav följde att återbetalt belopp motsvarande erlagd betalning för fordran borde beskattas i enlighet med reglerna i 29 § SIL, medan överstigande del borde beskattas i enlighet med 3 § 12 mom. samma lag.

Länsrätten i Göteborgs och Bohus län (1994-12-15, ordförande Hanson) yttrade: Frågan i målet är om återbetalningen av fordran samt räntebetalningarna till viss del kan ses som sådan överskjutande utdelning utöver normal avkastning på aktierna i bolaget som skall beskattas i inkomstslaget tjänst. - Av 3 § 12 mom. första stycket SIL framgår att om utdelningen på aktier i ett fåmansföretag överstiger så stor procent av den skattskyldiges anskaffningskostnad för aktierna och lämnade ovillkorliga kapitaltillskott som svarar mot statslåneräntan med tillägg av fem procentenheter, skall överskjutande belopp tas upp som intäkt av tjänst. - Syftet med bestämmelsen är att upprätthålla den progressiva beskattningen av arbetsinkomster även för delägare i fåmansföretag då dessa ofta kan välja mellan att ta ut inkomster från företaget i form av lön, utdelning eller realisationsvinst. Utan särskilda regler kan ägaren härigenom undvika den progressiva skatten för förvärvsinkomster genom att ta ut arbetsinkomster i form av utdelning eller realisationsvinster i stället för i form av lön. - Av handlingarna i målet framgår att R.G. äger samtliga aktier i bolaget. Det

framgår vidare att han i samband med förvärvet av aktierna i bolaget för en krona även förvärvat en revers för 128 900 kr avseende fordran på bolaget på sammanlagt 2 147 619 kr enligt avtal med Beijer Capita1 Finans AB. En förutsättning för förvärvet av reversen till ett pris som i väsentlig mån understiger fordrans kapitalbelopp synes enligt länsrättens mening ha varit att R.G. även övertog aktierna i bolaget som vid tillfället var likvidationsmässigt. Genom att överta reversen får R.G. i sin egenskap av ensam aktieägare i bolaget anses haft bestämmande inflytande över hur betalningsvillkoren skulle uppfyllas. Anledning saknas att anta att villkoren för fordrans återbetalning och räntesättning utgjorde en förutsättning för att överlåtelsen skulle komma till stånd eller att fordran haft större värde än vad R.G. erlagt i köpeskilling. Med hänsyn härtill och med beaktande av omständigheterna i övrigt bör återbetalning utöver anskaffningskostnaden för reversen samt betalningar över marknadsmässig ränta betraktas som utdelning enligt 3 § 12 mom. SIL till R.G. och beskattas som intäkt av tjänst. - Länsrätten avslår överklagandet.

R.G. överklagade länsrättens dom och yrkade att han skulle taxeras i enlighet med avlämnad deklaration. Han anförde bl.a. följande. Fordran hade förvärvats till marknadspris. De utbetalningar som målet gällde hade utbetalts till honom i hans egenskap av långgivare. Att han förvärvat fordran innebar inte att återbetalningar till honom skulle bedömas annorlunda skattemässigt än om han hade varit den ursprunglige långgivaren. Det faktum att han även hade andra roller i förhållande till bolaget kunde inte medföra att utbetalningen, utan stöd i gällande lag, betraktades som aktieutdelning för honom. Inte heller kunde för hög ränta anses utbetald på lånet då den utbetalade räntan uppgick till cirka 10,96 procent omräknat till en 12-månadersperiod. Den i målet aktuella fordran utgjorde inte ett sådant finansiellt instrument som avsågs i 27 § 1 mom. SIL. Reavinsten på fordran kunde därför inte beskattas enligt 3 § 12 mom. SIL. Det nominella värdet på fordran var 2 147 619 kr vid förvärvet och marknadsvärdet var 128 900 kr. I detta fall avtalades villkoren för fordringens återbetalning och räntesättning långt innan han blev ägare. Den tidigare ägaren hade kunnat erhålla återbetalning av fordran och avtalad ränta om denne hade startat en vinstgivande verksamhet i bolaget. Att en ny borgenär trädde in i låneavtalet medförde inte att en återbetalning av fordran med nominellt belopp och med avtalad räntesats inte längre skulle betraktas som marknadsmässig. Han ansåg att ifrågavarande fordran inte var att betrakta som ett finansiellt instrument av det slag som avsågs i 27 § 1 mom. SIL och att därför 3 § 12 mom. tionde stycket inte var tillämpligt.

Skattemyndigheten ansåg att kammarrätten skulle avslå överklagandet och anförde bl.a. följande. Myndigheten ansåg att den aktuella reversfordran skulle anses utgöra ett sådant finansiellt instrument som kunde beskattas enligt 3 § 12 mom. SIL. Skattemyndigheten ansåg inte att det krävdes att värdepappret var börsnoterat för att det skulle vara ett finansiellt instrument. Det skulle dock vara ett värdepapper som bolaget hade upprättat och gett ut och det skulle gå att överlåta. Aktier och skuldsedlar i fåmansbolag hade tidigare inte varit avsedda för handel på värdepappersmarknaden men gick numera att överlåta på t.ex. regionala och lokala värdepappersmarknader. Skattemyndighetens ställningstagande utgick från att R.G. inte skulle beskattas för en realisationsvinst på fordran. I stället skulle av bolaget utbetalt belopp beskattas som utdelning, varvid reglerna i 3 § 12 mom. var tillämpliga. Därvid var särskilt följande av betydelse. Fordran och aktierna representerade inte var för sig något värde för R.G. Inte heller tillsammans hade de något civilrättsligt ekonomiskt värde utan var endast av betydelse genom att de i samme ägares hand möjliggjorde att utbetalning av vinstmedel från bolaget till ägaren skatterättsligt kunde rubriceras som återbetalning av fordran i stället för utdelning. Återbetalningen förutsatte att fordringsägaren tillika aktieägaren startade en ny verksamhet i bolaget. Vinstgenereringen var helt avhängig aktieägarens arbetsinsats i bolaget. Vid sådant förhållande fick återbetalt belopp från bolaget mera karaktär av vinstutdelning till aktieägaren än återbetalning av fordran till långgivaren.

Kammarrätten i Göteborg (1996-10-31, Dyhre, Hansson, Jarnås, referent) yttrade: Frågan i målet är såsom länsrätten redovisat i sin dom om återbetalningen av fordran samt räntebetalningen till viss del skall ses som sådan överskjutande utdelning utöver normal avkastning på aktier i fåmansbolag som enligt 3 § 12 mom. SIL skall tas upp som intäkt av tjänst. - De bakomliggande transaktionerna har redovisats i länsrättens dom. Av betydelse för den skatterättsliga bedömningen är bl.a. följande omständigheter. Bolaget saknade vid den tidpunkt, då R.G. förvärvade aktierna för en krona, förutsättningar att fullgöra sina förpliktelser enligt den revers, som R.G. samtidigt med aktierna förvärvade från Beijer Capita1 Finans AB. Fordran var således värdelös när R.G. förvärvade den för 128 900 kr. Fordran fick ett värde först genom att R.G. överförde inkråmet i det av honom sedan tidigare ägda advokatbolaget till gäldenärsbolaget samt gottskrev detta bolag resultatet av den advokatverksamhet som han fortlöpande bedrev. R.G. har sålunda i egenskap av ensam aktieägare i gäldenärsbolaget haft ett bestämmande inflytande över i vilken utsträckning förpliktelserna enligt reversen kunnat fullgöras. Länsrätten har i enlighet med skattemyndighetens medgivande godtagit att R.G. får avräkna det belopp som han erlagt för reversen men ansett att utbetalt belopp i övrigt liksom del av räntebetalningen skall anses som sådan överskjutande utdelning som anges i 3 § 12 mom. första stycket SIL. Kammarrätten delar länsrättens bedömning och eftersom R.G:s anskaffningskostnad för aktierna var en krona skall de belopp, varom är fråga, i sin helhet tas upp som intäkt av tjänst. - Kammarrätten avslår överklagandet.

R.G. överklagade kammarrättens dom och vidhöll sin talan. Han anförde bl.a. följande. För att en utbetalning skulle omfattas av reglerna i 3 § 12 mom. SIL fordrades dels att den utgjorde utdelning och dels att denna utdelning utgjorde någon form av avkastning på aktie eller annat sådant finansiellt instrument som avsågs i 27 § 1 mom. SIL. I hans fall avsåg utbetalningen en reglering av en fordran. Bestämmelser om beskattningen av fordringar finns i 29 § SIL. I samband med återbetalningen erhöll bolaget dessutom en motprestation genom att hans fordran på bolaget minskade i motsvarande mån. Någon förmögenhetsöverföring ägde således inte rum från bolaget genom återbetalningen. Utbetalningen till honom avsåg således inte avkastning på sådant finansiellt instrument som avsågs i 27 § 1 mom. SIL då det var fråga om ett värdepapper vars beskattning reglerades på annat håll i lagtexten och utgjorde inte heller någon utdelning då en motprestation till fulla värdet hade lämnats. Grunder saknades således helt för att beskattning av bolagets utbetalning till honom skulle ske enligt reglerna i 3 § 12 mom. SIL.

R.G. åberopade ett utlåtande av professorn A.H. Denne anförde sammanfattningsvis att han ansåg det svårt att finna stöd i lag eller praxis för beskattning i inkomstslaget tjänst av de såsom ränta respektive återbetalning karakteriserade utbetalningarna från bolaget.

Prövningstillstånd meddelades.

Riksskatteverket (RSV) bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. Såsom länsrätten och kammarrätten funnit innebar de transaktioner R.G. vidtagit att han i det förvärvade bolaget lagt in sin advokatrörelse - vars avkastning skulle ha träffats av bestämmelserna i 3 § 12 mom. SIL om denna tagits ut ur det bolag där verksamheten tidigare bedrevs - för att vinsterna av advokatrörelsen skulle kunna tas ut i form av "återbetalning" på en i princip värdelös fordran. Allt i syfte att transformera en inkomst som skulle ha fördelats mellan inkomstslagen tjänst och kapital till en i inkomstslaget kapital beskattad realisationsvinst på fordran. Vad som således hade skett i ekonomiskt hänseende var att R.G. till följd av sitt aktieinnehav hade lyft den utdelning som härrörde ur de vinstmedel som upparbetats i advokatrörelsen genom hans arbetsinsats, med andra ord en sådan vinstdisposition som normalt skulle beskattas enligt bestämmelserna i 3 § 12 mom. SIL. Det var således fråga om vanlig vinstutdelning i ett fåmansföretag. Någon grund att

hänföra beloppet till återbetalning av en värdelös fordran fanns inte, i vart fall inte till ett belopp överstigande anskaffningskostnaden för fordringen. Med hänsyn till att anskaffningskostnaden för aktierna uppgick till en krona skulle således överskjutande belopp beskattas enligt bestämmelserna i 3 § 12 mom. SIL. Vad gällde ränteinkomsten gjorde RSV motsvarande bedömning. För den händelse Regeringsrätten inte skulle komma till samma slutsats som kammarrätten bestred RSV bifall till överklagandet med hänsyn till att lagen (1980:865) mot skatteflykt enligt dess lydelse vid 1993 års taxering var tillämplig på förfarandet. Genom förfarandet hade R.G. erhållit en inte oväsentlig skatteförmån som fick anses ha utgjort det huvudsakliga skälet för förfarandet. En taxering på grundval av förfarandet stred mot grunderna för bestämmelserna i 3 § 12 mom. SIL. I förevarande fall hade den inkomst R.G. uppburit ur bolaget som ersättning för den av honom personligen i bolaget bedrivna advokatrörelsen genom det aktuella förfarandet getts formen av en återbetalning på en förvärvad värdelös fordran. Om det här tillämpade förfarandet inte skulle anses strida mot syftet bakom bestämmelserna i 3 § 12 mom. SIL skulle man varje år kunna köpa in ett likvidationspliktigt företag med betydande skulder, överta borgenärsrollen vad gäller skulderna, överföra sin rörelse till det förvärvade bolaget utan skattekonsekvens samt därefter ta ut rörelsevinsten såsom återbetalning på den förvärvade fordringen. Härigenom skulle vinsterna från den i fåmansföretaget bedrivna verksamheten kunna komma att beskattas endast som inkomst av kapital enligt allmänna regler och inte fördelas mellan tjänst och kapital som stadgas i 3 § 12 mom. SIL. Detta trots att det var ägarens arbetsinsats som låg till grund för utbetalningen. Detta var således ett typfall där lagstiftaren hade ansett att utbetalning från fåmansföretag skulle träffas av bestämmelserna i 3 § 12 mom. SIL. R.G. hade överklagat och yrkade att taxeras i enlighet med avlämnad deklaration. Fann Regeringsrätten att överklagandet skulle bifallas skulle R.G:s skattepliktiga förmögenhet höjas med 1 284 979 kr.

I en kompletterande skrivelse anförde R.G. bl.a. följande. Enligt civilrättsliga grunder var den fordran han hade förvärvat på bolaget helt klart definitionsmässigt en fordran. Realisationsvinst (vilket återbetalningen i detta fall innebar) på fordringar beskattades enligt reglerna i 29 § SIL. RSV hade inte klargjort vilka faktorer det var som skulle medföra att fordran inte var en fordran utan ett sådant finansiellt instrument som avsågs i 27 § 1 mom. SIL. Att kunna visa den eller de faktorer som medförde att fordran var ett sådant finansiellt instrument måste vara centralt i hela frågeställningen eftersom beskattning enligt reglerna i 3 § 12 mom. tionde stycket SIL endast omfattade aktier och andelar i fåmansföretag samt sådana av företaget utgivna finansiella instrument som avsågs i 27 § 1 mom. SIL. Att en fordran överläts från den ursprungliga fordringshavaren torde knappast medföra att fordringen ändrade karaktär varken civilrättsligt eller skatterättsligt. Som ett alternativt yrkande anförde RSV att lagen mot skatteflykt skulle vara tillämplig på förfarandet. RSV hade dock inte lyckats klargöra vilket förfarande som skulle strida mot grunderna för lagstiftningen. Var det att han överförde sin rörelse till ett nyförvärvat bolag där bolagets resultat skulle beskattas eller var det att bolaget uppfyllde en förpliktelse som det ådragit sig långt innan han förvärvade aktierna i bolaget? Det var inte möjligt att bemöta RSV:s inställning på denna punkt utan att RSV preciserade vilket förfarande som enligt RSV:s mening stred mot grunderna för 3 § 12 mom. SIL.

Regeringsrätten (2000-10-12, Björne, Sandström, Hulgaard) yttrade, efter att ha lämnat den redogörelse för aktuella lagrum och omständigheterna i ärendet som tagits in i början av referatet: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Huvudfrågan i målet är om det som återbetalning betecknade beloppet till någon del skall behandlas som utdelning och bestämmelserna i 3 § 12 mom. första stycket SIL tillämpas på denna del. En annan fråga är om den betalda räntan skall beskattas i inkomstslaget kapital endast såvitt avser en beräknad skälig ränta på den angivna köpeskillingen för reversen och i övrigt i inkomstslaget tjänst. Slutligen uppkommer frågan om fordringen skall tas upp som tillgång vid förmögenhetsbeskattningen.

Den av R.G. förvärvade reversen är inte en sådan tillgång som avses i 27 § 1 mom. SIL. Bestämmelserna i 3 § 12 mom. SIL är således inte i sig tillämpliga på reversen.

Utredningen i målet får anses visa att såväl det förvärvade bolaget som reversen saknat egentligt värde vid R.G:s förvärv av dem. Det har emellertid inte påståtts och framgår inte heller av utredningen att bolaget till någon del befriats från sin betalningsskyldighet genom ackord eller på annat sätt. Inte heller det förhållandet att reversen överlåtits eller att den angivna köpeskillingen understiger fordringens belopp har påverkat bolagets betalningsskyldighet. Visserligen får det anses framgå att såväl räntebetalningen som återbetalningen av en del av fordringsbeloppet har möjliggjorts genom R.G:s arbetsinsatser i bolaget. Bestämmelserna i SIL utgör dock inte grund för att av detta skäl behandla dessa betalningar som utdelning.

RSV har i Regeringsrätten som alternativ grund för sitt bestridande åberopat att R.G:s förfarande faller in under tillämpningsområdet för lagen mot skatteflykt. Grunden har inte åberopats i underinstanserna. En första fråga blir då om ett åberopande av lagen mot skatteflykt innebär en ändring av talan och därför enligt 6 kap. 18 § taxeringslagen (1990:324), TL, inte skall tillåtas.

Den ordinära processen enligt den äldre taxeringslagen (1956:623), GTL, var utformad som en beloppsprocess, vilket innebar att hinder mot att åberopa nya grunder inte förelåg. Det fanns dock inslag av sakprocess, främst i fråga om besvär i särskild ordning och eftertaxering.

I förarbetena till lagen mot skatteflykt uttalas att det bör vara möjligt att - inom de beloppsramar den aktuella processen medger - först i högre instans framställa yrkande om tillämpning av lagen mot skatteflykt (prop. 1980/81:17 s. 145).

Genom TL har processformen ändrats på så sätt att beloppsprocessen enligt GTL ersatts av en sakprocess.

I TL finns inte någon definition av sakbegreppet. Av förarbetena (prop. 1989/90:74 s. 370 f.) framgår att avsikten har varit att knyta an till det sakbegrepp som redan fanns i skatteprocessen. Vidare uttalas att processföremålet i varje enskilt fall individualiseras av det överklagade beslutet samt klagandens yrkanden och de omständigheter han anger till stöd för yrkandet. Det framgår också att avsikten varit att det skall råda en samstämmighet mellan en doms rättskraft och möjligheterna till taleändring på så sätt att, om åberopandet av en ny omständighet eller framställande av ett nytt yrkande skulle innebära att en ny sak eller fråga väckts och därför utgör en otillåten taleändring, den nya saken inte får avvisas som res judicata om den aktualiseras i ett nytt ärende.

Frågan om rättskraften av en dom avseende eftertaxering prövades i rättsfallet RÅ 1986 ref. 116. En person hade först eftertaxerats för realisationsvinst vid avyttring av två fastigheter. Taxeringsintendenten gjorde därefter en ny framställning om eftertaxering och yrkade att försäljningarna skulle beskattas som inkomst av tomtrörelse. Han gjorde därvid gällande att marken förvärvats för att exploateras och ingå i yrkesmässig tomtförsäljning. Regeringsrätten fann att det nya yrkandet inte borde ha prövats, då någon ny grund för eftertaxering inte framlagts efter det tidigare lagakraftvunna avgörandet. Regeringsrätten uttalade bl.a. att taxeringsintendenten som grund åberopat samma fastighetsförsäljning och samma intäkter och kostnader vid försäljningen som han åberopat i den ordinarie processen.

I rättsfallet RÅ 1988 ref. 155 gjorde Regeringsrätten vissa uttalanden om hur saken skall avgränsas. En person hade i avsaknad av deklaration beskattats efter skön för, förutom viss pension, inkomst av rörelse. Han yrkade i besvär i särskild ordning att inte bli taxerad för någon inkomst av rörelse.

Taxeringsintendenten tillstyrkte yrkandet men yrkade kvittningsvis att inkomsten av tjänst skulle höjas med vissa belopp som den skattskyldige skulle ha erhållit i lön. Kvittningsyrkandet avvisades. Regeringsrätten yttrade bl.a. följande.

Länsrätten tog upp X:s talan som besvär i särskild ordning enligt 100 § 6 GTL. Vid sådant förhållande får det allmännas kvittningsvis framställda yrkande prövas endast om det avser samma sak som X:s talan. Huruvida så är fallet får avgöras med hänsyn till parternas yrkanden och de omständigheter de anført till stöd för yrkandena. - - - De [i målet] lämnade uppgifterna kan tyda på att de tjänsteintäkter som X uppburit i själva verket erhållits på grund av arbete i [rörelsen] och att parternas talan i målet följaktligen avser samma sak. Att ett sådant samband skulle föreligga mellan den av taxeringsnämnden beskattade rörelseinkomsten och ifrågavarande tjänsteintäkter har emellertid inte ens påståtts från det allmännas sida. Vid sådant förhållande kan det kvittningsvis framställda yrkandet inte prövas i målet.

Fråga om byte av grund för eftertaxering var föremål för bedömning i rättsfallen RÅ 1990 ref. 49 I och II.

I RÅ 1990 ref. 49 I anförde Regeringsrätten följande.

Målet i Regeringsrätten gäller om den ändring av talan som länsstatemyndigheten gjort i kammarrätten inneburit byte av grund för eftertaxering. - Av handlingarna framgår bl.a. följande. Ansökningen om eftertaxering av A avsåg skönsmässigt uppskattad inkomst av rörelse genom handel med konst, vilken inkomst endast till en liten del redovisats i hans deklaration. Framställningen grundade sig på iakttagelser vid en taxeringsrevision varvid bl.a. härletts och inkomstberäknats ett antal oredovisade försäljningar och förmedlingsuppdrag. I framställningen om eftertaxering påstod taxeringsintendenten att A var verklig ägare till en av annan person redovisad konsthandel som han dock själv bedrivit och att de oredovisade rörelseinkomsterna var att hänföra till denna verksamhet. Länsstatemyndigheten frånföll i kammarrätten detta påstående och hävdade i stället att A genomfört ifrågavarande transaktioner vid sidan av den av den andra personen redovisade konsthandeln. Länsstatemyndigheten nedsatte även sitt beloppsmässiga yrkande med hänsyn till invändningar som gjorts angående vissa av de tidigare angivna försäljningarna. - Till grund för yrkandet om eftertaxering har genomgående åberopats att A underlåtit att redovisa inkomster genom handel med konst, vilka i avsaknad av räkenskapsunderlag fått uppskattas efter skön med utgångspunkt från vissa i revisionspromemorian angivna försäljningar och förmedlingsuppdrag. Det har således varit fråga om inkomstberäkning av en och samma verksamhet, oavsett hur denna betecknats. Det är även samma köp- och försäljningstransaktioner som lagts till grund för inkomstberäkningen. Länsstatemyndigheten har varit oförhindrad att till stöd för yrkandet om eftertaxering påstå att den av A bedrivna verksamheten haft mindre omfattning eller annan rättslig karaktär än som tidigare angivits. Något byte av grund för eftertaxering kan inte anses ha skett härigenom.

I RÅ 1990 ref. 49 II, som avsåg den andra personen, yttrade Regeringsrätten följande.

Målet i regeringsrätten gäller om den ändring av talan som länsstatemyndigheten gjort i kammarrätten inneburit byte av grund för eftertaxering. - Av handlingarna framgår bl.a. följande. I ansökningen om eftertaxering yrkade taxeringsintendenten att ett av B gjort avdrag för underskott av rörelse, avseende handel med konst, skulle återföras till beskattning och att skattetillägg skulle påföras. Till stöd för dessa yrkanden anförde taxeringsintendenten att rörelsen i realiteten hade bedrivits av en annan person än B och att den sistnämnde genom att yrka avdrag för underskott av rörelse som drivits av annan hade lämnat oriktiga uppgifter som borde föranleda eftertaxering och skattetillägg. I kammarrätten frånföll

länskattemyndigheten påståendet att rörelsen bedrivits av annan men hävdade i stället, till stöd för beloppsmässigt oförändrade yrkanden, att något underskott inte skulle anses föreligga därför att vissa i deklarationen oredovisade intäkter borde tilläggas eller - alternativt - att olika brister i räkenskaperna motiverade ett skönsmässigt tillägg som motsvarade underskottet. - På grund av det sätt på vilket taxeringsintendenten hade utformat sin talan i länsrätten kom processen i den instansen, såvitt nu är av intresse, uteslutande att röra frågan om B lämnat oriktig uppgift när han påstått att det varit han som bedrivit den aktuella rörelsen. Den ändring av talan som länskattemyndigheten gjorde i kammarrätten har inneburit att myndigheten i stället gjort gällande att de uppgifter som i deklarationen lämnats om rörelsens resultat varit oriktiga. Vad nu sagts innebär, såsom kammarrätten funnit, att myndigheten bytt grund för talan om eftertaxering.

Som framgår av det föregående har Regeringsrätten i den tidigare sakprocessen enligt GTL framför allt lagt vikt vid om det föreligger överensstämmelse i fråga om det händelseförlopp och de inkomster och utgifter som utgör underlag för bedömningen. Prövningen enligt TL bör ha samma inriktning.

Det händelseförlopp och de inkomstposter som avses med RSV:s i Regeringsrätten framställda yrkande om tillämpning av lagen mot skatteflykt överensstämmer med dem som varit föremål för underinstansernas bedömning. RSV:s påstående att R.G. genom förfarandet erhållit en icke oväsentlig skatteförmån, att denna utgjort det huvudsakliga skälet för förfarandet och att en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens grunder kan inte anses innebära att saken ändrats. RSV:s yrkande skall således inte avvisas med hänvisning till vad som följer av en tillämpning av principerna för sakprocessen.

Vad nu sagts har avsett frågan om RSV:s yrkande innebär en ändring av saken. Med hänsyn till att yrkandet om tillämpning av lagen mot skatteflykt framställts först i Regeringsrätten finns emellertid även synpunkter som sammanhänger med instansordningsprincipen att beakta. Så gäller t.ex. enligt 37 § förvaltningsprocesslagen (1971:291) i mål, där prövningstillstånd krävs, att omständighet eller bevis, som klaganden åberopar först i Regeringsrätten, får beaktas endast om det föreligger särskilda skäl. Bestämmelsen är visserligen enligt sin lydelse inte tillämplig på RSV:s talan, eftersom verket inte är klagande i Regeringsrätten. Bestämmelsen har emellertid tillmätts betydelse även i fråga om klagandens motpart (RÅ 1994 not. 115 och RÅ 1995 ref. 31). RSV:s yrkande innebär att nya förutsättningar, som underinstanserna inte har haft anledning att ta hänsyn till, förs in i målet, bl.a. rörande bakgrunden till R.G:s förfarande. Några särskilda skäl till att likväl ta upp yrkandet har inte framkommit. Yrkandet skall därför inte tas upp till prövning.

Som R.G. yrkat skall reversens återstående fordringsbelopp tas upp som tillgång vid förmögenhetsbeskattningen.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten avvisar RSV:s yrkande om tillämpning av lagen mot skatteflykt och förklarar, med ändring av underinstansernas avgöranden, att R.G. såvitt avser ränte- och återbetalningar på reversen samt reversens återstående fordringsbelopp skall beskattas i enlighet med sin deklaration.

Regeringsråden Rundqvist och Wennerström var skiljaktiga i fråga om motiveringen när det gällde frågan om RSV först i Regeringsrätten som alternativ grund ägde åberopa att R.G:s förfarande föll in under tillämpningsområdet för lagen mot skatteflykt. De anförde i detta hänseende följande. Frågan i målet i underinstanserna var om återbetalning av fordran samt räntebetalning till viss del skulle ses som en sådan överskjutande utdelning utöver normal avkastning på aktier i fåmansbolag som enligt 3 § 12 mom. första stycket SIL skall tas upp som intäkt av tjänst. - Skattemyndighetens inställning var att av bolaget utbetalda belopp i huvudsak

skulle beskattas som utdelning varvid reglerna i 3 § 12 mom. SIL var tillämpliga. Till stöd för sin inställning framhöll skattemyndigheten i sitt omprövningsbeslut bl.a. att, med hänsyn till omständigheterna, värdet på fordran för R.G. inte var det nominella beloppet vid tidpunkten för övertagandet utan det belopp han erlade för rättigheten. I kammarrätten påtalade skattemyndigheten särskilt bl.a. att återbetalningen berodde på den arbetsinsats långivaren utfört i bolaget och således hade karaktären av vinstdisposition samt att den fordran och de aktier som R.G. förvärvat inte hade något civilrättsligt ekonomiskt värde utan endast betydelse genom att de i en och samma ägares hand möjliggjorde att utbetalning av vinstmedel från bolaget till ägaren skatterättsligt kunde rubriceras som återbetalning av fordran i stället för utdelning. - Den beskattningsfråga som varit föremål för underinstansernas prövning har således gällt om, mot bakgrund av redovisade sakförhållanden, vissa utbetalningar från advokataktiebolaget på grundval av genomsyn och omrubricering av den rättshandling som låg till grund för utbetalningarna skulle behandlas som utdelning och inte återbetalning av fordran och ränta på fordran. När RSV i Regeringsrätten alternativt åberopar att beskattning i stället skall ske med tillämpning av skatteflyktslagen avser yrkandet alltjämt samma händelseförlopp och inkomstposter som tidigare. RSV:s åberopande av skatteflyktsklausulen som alternativ grund är emellertid inte enbart begränsat till en ny rättslig bedömning av det händelseförlopp som varit föremål för prövning i underinstanserna. Yrkandet medför också att nya förutsättningar förs in i målet som varken länsrätten eller kammarrätten kunnat lägga till grund för sitt avgörande eller haft anledning att gå in på med hänsyn till hur skattemyndigheten där fört sin talan. - Enligt vår uppfattning följer av det sagda att RSV:s yrkande om tillämpning av lagen mot skatteflykt innefattar åberopande av nya omständigheter som av rättssäkerhetsskäl och av hänsyn till den processuella instansordningsprincipen inte bör tillåtas. Yrkandet skall därför avvisas på denna grund.

Föredraget 2000-05-04, föredragande Nässlin, målnummer 569-1997

Sökord: Skatteflykt; Taxeringsprocess; yrkandet prövades dock inte med hänsyn till instansordningsprincipen; Förvaltningsprocess; Fåmansföretag; Inkomst av kapital; Inkomst av tjänst

Litteratur: prop. 1980/81:17, s. 145; prop. 1989/90:74, s. 370 f.
