

Målnummer: 2853-96 **Avdelning:** 1

Avgörandedatum: 1996-12-20

Rubrik: Skattemyndighet som fattat taxeringsbeslut i visst ärende har ansetts kunna före utgången av året efter taxeringsåret på oförändrat utredningsmaterial fatta omprövningsbeslut till den skattskyldiges nackdel. Inkomsttaxering 1992.

Lagrum:

- 4 kap. 7-8 §§ och 14 § taxeringslagen (1990:324)
- 20 §, 23 § och 24 § kommunalskattelagen (1928:370)
- 2 §, 24 § och 27 § lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt
- 3 § lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.

Rättsfall:

REFERAT

Skattemyndigheten i Göteborgs och Bohus län beslutade den 21 december 1993 avseende taxeringsåret 1992 att inte medge Förvaltnings AB Triljonen (bolaget) avdrag för nedskrivning av lånefordran på dotterbolaget Aborren 7 Ltd med 587 529 kr. För taxeringsår 1993 beslutade skattemyndigheten att inte medge avdrag för nedskrivning med 150 778 kr. Skattemyndigheten motiverade besluten med att bolagets lånefordran på dotterbolaget inte kunde anses som en omsättningstillgång eftersom bolaget inte bedrev handel med fastigheter eller lånerörelse. - Vidare beslutade skattemyndigheten att inte medge avdrag för reservering för s.k. säljgaranti för taxeringsår 1992 med 200 000 kr. För taxeringsår 1993 har skattemyndigheten inte medgett avdrag för skillnaden mellan återförd reservering på 200 000 kr och 1993 års reservering på 176 500 kr dvs. 23 500 kr. Som skäl för besluten angav skattemyndigheten att bolaget inte skall medges avdrag för reserveringen, eftersom det bokföringsmässigt föreligger osäkerhet om åtagandet och att bolaget inte kunnat visa att eventuell uppgift kommer att belasta bolagets resultat.

Bolaget överklagade och yrkade i första hand att skattemyndighetens beslut att ompröva bolagets taxering 1992 avseende nedskrivning av lånefordran skulle undanröjas samt att taxeringen skulle fastställas i enlighet med skattemyndighetens beslut vid inkomsttaxeringen. Till stöd för detta yrkande anförde bolaget bl.a. att skattemyndigheten inte hade rätt att ompröva inkomsttaxeringen 1992 avseende nedskrivning av lånefordran då en omprövning av den aktuella frågan skulle strida mot principen om res judicata.

Bolaget yrkade i andra hand att skattemyndighetens beslut avseende taxeringsåren 1992 och 1993 skulle ändras på så sätt att de yrkade avdragen skulle medges. - Beträffande nedskrivning av fordran på dotterbolaget anförde bolaget bland annat följande. Bolaget hade gjort den bedömningen att fordran på dotterbolaget var att betrakta som en omsättningstillgång. Moderbolaget drev bland annat handel med fastigheter. Hade projektet lagts direkt i moderbolaget hade fastigheten utgjort en omsättningstillgång. Då dotterbolaget inte var att anse som ett s.k. "utländskt bolag" skulle bolaget beskattas löpande för dotterbolagets resultat. Bolaget och dotterbolaget var därför ett och samma skattesubjekt. - När det gällde reservering för s.k. säljgaranti anförde bolaget bland annat följande. Bolaget hade vid försäljning av aktierna i Svensk Fastighetsförmedling i Göteborg Östra AB lämnat en garanti för att periodbokslutet per den 31 mars 1991 skulle medföra ett nollresultat och att provisionsfordringen skulle infrias. Enligt avtalet

skulle brist i säljarens garantier påtalas senast den 30 oktober 1991. Köparen Svensk Fastighetsförmedling hävdade att sådana krav muntligen framstälts vid ett flertal tillfällen före denna tidpunkt. Bolaget hade i brev den 27 november 1991 avvisat kraven bland annat med motiveringen att kravet inte hade framförts till säljaren före den 30 oktober 1991. I brev den 28 november 1991 hade Svensk Fastighetsförmedling återigen krävt infriandet av garantin och hävdat att kravet var framställt i rätt tid.

Länsrätten i Göteborgs och Bohus län (1994-10-14, ordförande Hanson) yttrade:

Omprövning enligt taxeringslagen.

Enligt 4 kap. 7 § taxeringslagen (1990:324), TL, skall skattemyndigheten ompröva ett taxeringsbeslut i en fråga som kan ha betydelse för beskattningen eller annat ekonomiskt mellanhavande med det allmänna, om den skattskyldige begär det eller om det finns andra skäl. - Enligt 4 kap. 14 § samma lag får ett omprövningsbeslut som är till nackdel för den skattskyldige inte meddelas efter utgången av året efter taxeringsåret. - En skattskyldig kan inom fem år vid flera tillfällen begära omprövning om samma sak utan att det tillkommit några nya omständigheter. Frågan är om skattemyndigheten kan göra omprövning med samma material som tidigare fattat beslut och fatta ett nytt beslut som är till den skattskyldiges nackdel. - I prop. 1989/90:74 s. 304 uttalade departementschefen att "för att en omprövning skall initieras av skattemyndigheten förutsätts i allmänhet att nya omständigheter kommit till som gör att det tidigare beslutet framstår som felaktigt, t.ex. en taxeringsrevision eller ett beslut av domstol om nedsatt taxeringsvärde på fastighet". - I departementschefens uttalande kan enligt länsrättens mening inte tolkas in att skattemyndigheten alltid kan ompröva ett beslut oavsett om det tillkommit något nytt. När den skattskyldige fått ett "gynnande" beslut och inrättat sig därefter räcker det således inte att skattemyndigheten förbisett något för att skattemyndigheten skall kunna riva upp beslutet. Att skattemyndigheten hittat nya argument, tolkat en rättsregel på annat sätt eller i övrigt ändrat ståndpunkt kan inte anses utgöra en "ny" omständighet. - Skattemyndigheten har den 18 augusti 1992 gjort en förfrågan till bolaget beträffande nedskrivningen av fordran på dotterbolaget och då erhållit de begärda uppgifterna. Skattemyndigheten har, efter granskning av bolagets uppgifter, den 9 september 1992 beslutat att taxera bolaget i överensstämmelse med deklarationen. Skattemyndigheten har därefter beslutat att företa en revision i syfte att granska bl.a. bolagets yrkade nedskrivning av lånefordran. Vid revisionen har det dock inte kommit fram några nya omständigheter av betydelse som skattemyndigheten inte hade vetskap om vid inkomsttaxeringen. Skattemyndigheten har trots det beslutat att inte medge det yrkade avdraget för taxeringsåret 1992. - Länsrätten finner att skattemyndigheten inte haft rätt att vid omprövning fatta ett för bolaget negativt beslut. Således skall det fattade beslutet upphävas och bolaget medges avdrag för lånefordran enligt deklarationen för taxeringsåret 1992.

Avdrag för nedskrivning av lånefordran taxeringsår 1993.

Enligt 20 § anv. p. 5 2 st. kommunalskattelagen (1928:370), KL, räknas till kapitalförlust inte förlust som avses i 23 § anv. p. 33 samma lag. - Enligt 23 § anv. p. 33 medges avdrag för förlust vid icke yrkesmässig avyttring av tillgång eller förpliktelse i fråga om vilken, om realisationsvinst i stället hade uppkommit, vinsten skulle ha utgjort intäkt av näringsverksamhet. - Enligt 2 § 1 mom. lagen om statlig inkomstskatt (1947:576), SIL, tillämpas 23 § KL även vid taxeringen till statlig inkomstskatt. - Av 27 § 1 mom. SIL framgår att vid avyttring av finansiella instrument tillämpas 24 § 2-6 mom. SIL. - Enligt 24 § 2 mom. SIL avses med avyttring av egendom försäljning, byte eller därmed jämförlig överlåtelse av egendom. Med avyttring jämställs det fallet att ett finansiellt instrument definitivt förlorar sitt värde genom att det bolag eller den ekonomiska förening som givit ut instrumentet upplöses genom

konkurs, likvidation eller fusion. - Av handlingarna framgår bland annat följande. Bolaget förvärvade genom Handelsbanken i april 1990 alla aktierna i Aborren 7 Ltd med säte i Gibraltar. Aborren 7 Ltd har av skattemyndigheten inte ansetts utgöra ett utländskt bolag enligt SIL. Detta innebär att bolaget skall beskattas löpande för dotterbolagets vinst på samma sätt som om bolaget varit bolagsman i ett svenskt handelsbolag eller motsvarande. Dotterbolaget får enligt avtal endast äga en särskild lägenhet i Aloha Gardens, Spanien. I avtalet står även att bolaget skall stå som låntagare för lån avseende lägenhetsförvärv. Handelsbanken skall deponera aktierna som säkerhet för lån till bolaget och har dessutom befogenhet att sälja dessa utan att tillfråga ägarna. Handelsbanken tecknar firman i Aborren Ltd. Då avtalet skrevs var den nämnda lägenheten under byggnation och beräknades bli inflyttningsklar under andra kvartalet 1991. Byggnationen av lägenheten finansierades genom lån. Bolaget lånade ut 1 830 096 kr till Aborren 7 Ltd genom ett lån i Handelsbanken Luxemborg, på 881 606 kr med aktierna i Aborren 7 Ltd som säkerhet och resterande belopp som kapitalinsats. Bolaget har i bokslutet för taxeringsår 1992 skrivit ned fordran på dotterbolaget med 587 529 kr och för taxeringsår 1993 med 150 778 kr. Bolaget har i balansräkningen tagit upp fordran på dotterbolaget under rubriken omsättningstillgångar. - Vid revisionen har framkommit att bolaget under räkenskapsåren den 1 maj 1990 - 30 april 1991 och den 1 maj 1991 - 30 april 1992 varken köpt eller sålt några fastigheter. Bolaget har i deklarationerna för taxeringsåren 1992 och 1993 uppgivit att verksamheten till 100 procent består av handel med värdepapper. - Länsrätten gör följande bedömning. Lånefordran på dotterbolaget kan inte anses avsedd för omsättning. Bolaget kan således inte anses bedriva lånerörelse. Då bolaget inte heller kan anses bedriva handel med fastigheter kan lånefordran inte betraktas som en omsättningstillgång utan skall behandlas som anläggningstillgång. För att avdrag skall medges för värdenedgång på lånefordran krävs att avyttring har skett eller att Aborren 7 Ltd har upplösts genom avslutad konkurs, likvidation eller fusion. Inga av dessa omständigheter har kommit fram i målet. Då värdenedgången på lånefordran inte kan anses vara definitiv kan det yrkade avdraget inte medges för taxeringsåret 1993.

Avdrag för reservering för s.k. säljgaranti

Enligt 24 § KL beräknas inkomst av näringsverksamhet enligt bokföringsmässiga grunder. - Av handlingarna framgår bland annat följande. Den 3 april 1991 sålde bolaget sin andel av aktierna i Svensk Fastighetsförmedling i Göteborg Öster AB, nedan kallat fastighetsbolaget, till Esseff Svensk Fastighetsförmedling AB. I försäljningsavtalet garanterade bolaget att fastighetsbolagets periodbokslut per den 31 mars 1991 skulle medföra ett nollresultat, samt att provisionsfordringar skulle infrias. Krav på grund av brist i säljarnas garantier enligt avtalet skulle framställas senast den 30 oktober 1991. Enligt bolagets uppgift framställde köparen i brev den 8 november 1991 anspråk på bolaget. Köparen hävdar dock att krav framställts muntligen vid ett flertal tillfällen före den 30 oktober 1991. Kravet uppgår till totalt 852 000 kr. Bolagets företrädare A.H. har till Esseff Svensk Fastighetsförmedling uppgivit att anspråk har framställts efter den avtalade tidsfristen. A.H. och bolagets revisor har fått igenom kraven och funnit att 400 000 kr skulle varit ett skäligt belopp, om kravet hade inkommit i rätt tid. Då bolaget ägde 50 procent av aktierna i fastighetsbolaget har bolaget reserverat 200 000 kr. Bolaget har vid 1993 års taxering återfört föregående års reservering på 200 000 kr och gjort en ny bedömning av reserveringen storlek i bokslutet. Bolaget har då reserverat 176 500 kr. - Bolaget har anfört att Esseff Svensk Fastighetsförmedling inte framställt några ytterligare krav mot bolaget men väl mot den andre säljaren. A.H. har försökt få en bekräftelse att några krav inte skall framställas. I brev den 24 november 1993 har han fått besked om att han inte kan få något sådant skriftligt besked. Anledningen till detta är att Esseff Svensk Fastighetsförmedling har en pågående tvist med den andre säljaren och att säljarna är solidariskt ansvariga för garantin. Enligt överlåtelseavtalet skall tvist avgöras av skiljenämnd. Tvisten har ännu inte gått till skiljenämnd. - För att en skattskyldig skall få skattemässigt avdrag krävs att

den skattskyldige visar att den framtida utgiften kommer att belasta verksamheten. Även beloppsbestämningen måste vara tämligen säker för att avdrag skall medges skatterättsligt. Beviskraven för att man vid beskattningen skall medge avdrag är förhållandevis höga. - Länsrätten finner i likhet med skattemyndigheten att det är osäkert huruvida kravet på bolaget kommer att aktualiseras. Bolaget skall därför inte medges avdrag för reserveringen.

Länsrätten bifaller överklagandet till den del som avser avdrag för nedskrivning av lånefordran för taxeringsår 1992.

Länsrätten avslår överklagandet avseende avdrag för nedskrivning av lånefordran för taxeringsår 1993 och när det gäller avdrag för reservering för s.k. säljgaranti båda taxeringsåren.

Bolaget överklagade och yrkade att avdrag skulle medges för reservering för s.k. säljgaranti i enlighet med yrkandena i deklARATIONERNA vid 1992 respektive 1993 års taxeringar samt att avdrag skulle medges för nedskrivning av lånefordran med 150 778 kr vid 1993 års taxering. Bolaget yrkade vidare ersättning av allmänna medel för sina ombudskostnader i kammarrätten med 45 000 kr avseende 1992 års taxering och med 5 000 kr avseende 1993 års taxering.

Även Riksskatteverket (RSV) överklagade och yrkade att bolaget inte skulle medges avdrag med 587 529 kr för nedskrivning av lånefordran på dotterbolaget Aborren 7 Ltd vid 1992 års taxering. Verket anförde sammanfattningsvis följande. Verket kunde inte dra någon annan slutsats av lagtext och förarbetsuttalanden än att bestämmelsen i 4 kap. 7 § TL inte gjorde någon skillnad mellan omprövningar som företogs under taxeringsperioden och omprövningar som företogs efter periodens utgång. Den specialreglering av omprövningsförfarandet för taxeringsärendenas del som bestämmelsen innebar gällde enligt verkets uppfattning således även sådana omprövningar till skattskyldigs nackdel, som företogs efter taxeringsperiodens utgång. Detta medförde i sin tur att 4 kap. 14 § TL jämförd med 4 kap. 7 § samma lag inte kunde ges annan innebörd än att skattemyndigheten fram till utgången av året efter taxeringsåret kunde företa omprövningar till skattskyldigs nackdel utan att nya omständigheter hade tillkommit. Något formellt hinder för Skattemyndigheten i Göteborgs och Bohus län att i omprövningsbeslutet den 21 december 1993 vägra bolaget avdrag för nedskrivning av lånefordran på dotterbolaget Aborren 7 Ltd hade således inte förelegat.

Härjämte bestred RSV bolaget yrkande om kostnadsersättning under hänvisning till att den aktuella rättsfrågan enligt verkets mening inte kunde anses oklar. I vart fall medgav verket inte att ersättning skulle utgå med högre belopp än som motsvarade 16 arbetstimmar "enligt gängse taxa för advokatarvoden i allmän förvaltningsdomstol".

Kammarrätten i Göteborg (1996-03-18, Dyhre, Österlin, Holmstedt, referent) yttrade:

RSV:s talan

Skattemyndigheten beslöt den 9 september 1992 - efter det att skattemyndigheten begärt och erhållit vissa uppgifter angående nedskrivningen av bolagets lånefordran på dotterbolaget Aborren 7 Ltd - att taxera bolaget i överensstämmelse med avgiven deklARATION. - Vid därefter företagen revision i syfte att granska bl.a. bolagets nedskrivning av sin fordran på dotterbolaget framkom inte några nya omständigheter av betydelse och som skattemyndigheten inte hade kännedom om vid den tidpunkt då myndigheten fattade sitt taxeringsbeslut. - Skattemyndigheten beslöt trots detta den 21 december 1993 genom det i förevarande mål överklagade omprövningsbeslutet att vägra bolaget avdrag för nedskrivning av lånefordran på dotterbolaget. - Fråga i målet i denna del är om skattemyndigheten - i och för sig inom den i 4 kap. 14 § TL angivna tiden - ägt fatta ett nytt taxeringsbeslut till den

skattskyldiges nackdel på i princip samma underlag som förelåg vid tidpunkten för det första taxeringsbeslutet. - Av de regler som utbildats i förvaltningsrättslig praxis följer att ett beslut som det grundläggande taxeringsbeslutet den 9 september 1992 inte får ändras till nackdel för enskild part utan stöd i författning. - 4 kap. 7 § TL kan varken till sin ordalydelse eller enligt vad som framgår av förarbetena till taxeringslagen anses utgöra ett sådant författningsstöd. Vad RSV anfört i målet visar inte heller att det i övrigt finns tillämpligt författningsstöd som inskränker de allmänna förvaltningsrättsliga principer om negativ rättskraft som förblivit okodifierade vid tillkomsten av ny gällande förvaltningslag. Kammarrätten finner därför lika med länsrätten att skattemyndigheten inte ägt rätt att på ett i princip oförändrat material genom omprövningsbeslutet den 21 december 1993 till nackdel för bolaget ändra det grundläggande beslutet om bolagets taxering 1992. RSV:s talan skall därför avslås.

Bolagets talan

Bolaget har till stöd för sin talan i kammarrätten åberopat vad bolaget tidigare anfört i länsrätten. Kammarrätten finner inte anledning att frångå länsrättens bedömning att bolaget inte visat att bolaget har rätt till avdrag för s.k. säljgaranti vare sig vid 1992 eller 1993 års taxering. Förutsättningar för rätt till avdrag för nedskrivning av lånefordran vid 1993 års taxering föreligger inte heller. Bolagets talan skall därför inte bifallas.

Rättegångskostnader

Ersättning till bolaget enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. kan med hänsyn till utgången i målen och vad i övrigt förevarit endast komma i fråga såvitt avser 1992 års taxering och därvid endast beträffande den genom Riksskatteverkets talan i kammarrätten anhängiggjorda processuella frågan om omprövningsrätt till den enskildes nackdel. Kammarrätten finner att bolaget får anses ha rätt till ersättning för ombudskostnader i denna del. Bolaget har såvitt gäller 1992 års taxering yrkat ersättning för ombudskostnader med 45 000 kr. När det gäller ersättningens storlek bör enligt kammarrätten beaktas att frågan var aktuell redan i anslutning till taxeringsrevisionen och då föremål för omfattande argumentation. Av förarbetena till lagen om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. framgår vidare att de belopp som enligt rättshjälpslagen gäller i fråga om ersättning för ombudskostnader kan tjäna till ledning vid bestämmande av ersättning i mål av förevarande slag. Kammarrätten anser att bolaget bör tillerkännas ersättning i aktuellt hänseende med 8 000 kr motsvarande ersättning till ombudet för cirka åtta timmars arbete.

Kammarrätten avslår överklagandena.

Kammarrätten bestämmer att ersättning av allmänna medel skall betalas till bolaget med 8 000 kr för ombudskostnader.

RSV fullföljde sin talan.

Även bolaget fullföljde sin talan och yrkade dessutom fullt bifall till sitt yrkande i kammarrätten om ersättning för kostnader där. Bolaget yrkade vidare ersättning för kostnader i Regeringsrätten.

Prövningstillstånd meddelades.

Regeringsrätten (1996-12-20, Björne, Tottie, Swartling, Holstad, Sandström) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande.

RSV:s överklagande

RSV:s överklagande avser ett yrkande av bolaget vid 1992 års taxering om

avdrag för nedskrivning av en lånefordran. Överklagandet aktualiserar till en början frågan om Skattemyndigheten i Göteborgs och Bohus län haft rätt att till bolagets nackdel ompröva ett under taxeringsåret meddelat beslut som inneburit att avdraget godkänts. Om hinder för en sådan omprövning inte förelegat uppkommer frågan om bolaget varit berättigat till det ifrågavarande avdraget.

Av handlingarna i målet framgår bl.a. följande. I bolagets deklaration avseende 1992 års inkomsttaxering anges verksamhetens art vara handel med värdepapper, handel med fastigheter och handel med konst. Omsättningen uppges i sin helhet avse handel med värdepapper. I resultaträkningen har under extraordinära kostnader skett nedskrivning av fordran på ett dotterbolag med 587 529 kr. Skattemyndigheten gjorde den 18 augusti 1992 en förfrågan till bolaget avseende nedskrivningen. Bolaget ombads närmare motivera varför förlusten skulle vara definitiv och hur storleken på nedskrivningen hade beräknats. Bolaget inkom med svar som närmare beskrev bakgrunden till fordrans uppkomst. Skattemyndigheten meddelade i beslut den 9 september 1992 att myndigheten efter granskning av begärda uppgifter beslutat taxera bolaget i överensstämmelse med deklarationen. Skattemyndigheten gjorde senare en taxeringsrevision avseende 1992 och 1993 års taxeringar. I en revisionspromemoria, daterad den 2 december 1993, föreslogs att avdraget för den aktuella nedskrivningen skulle vägras. Enligt promemorian fick fordringen anses i skatterättsligt hänseende utgöra en reavinststillgång. Mot denna bakgrund beslöt skattemyndigheten den 21 december 1993 att ompröva sitt tidigare beslut. Genom omprövningsbeslutet vägrades det yrkade avdraget om 587 529 kr.

Både länsrätten och kammarrätten har funnit att skattemyndigheten inte haft rätt att fatta det ifrågavarande omprövningsbeslutet. Länsrätten anser att möjligheten till omprövning till den skattskyldiges nackdel är beroende av om det efter taxeringsbeslutet tillkommit något nytt. Enligt länsrättens mening har det vid revisionen inte kommit fram några nya omständigheter. Kammarrätten har anfört liknande synpunkter.

RSV:s ståndpunkt i målet är att skattemyndigheterna har rätt att på oförändrat material fatta omprövningsbeslut till den skattskyldiges nackdel under taxeringsåret och under året därefter. När det gäller frågan om bolaget varit berättigat till avdraget för nedskrivning av lånefordran anser RSV att någon sådan avdragsrätt inte föreligger. RSV hänvisar i den delen bl.a. till länsrättens och kammarrättens bedömningar avseende samma fråga vid 1993 års taxering.

Bolaget gör gällande att det krävs att nya omständigheter tillkommit för att skattemyndigheten skall kunna ompröva beslut till en skattskyldigs nackdel. Beträffande bolagets egen taxering anser bolaget att inga nya omständigheter tillkommit och att skattemyndigheten därför varit förhindrad att ändra sitt tidigare beslut angående det yrkade avdraget. I vart fall anser bolaget att avdragsyrkandet bör bifallas.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

I 4 kap. TL, finns bestämmelser om taxeringsbeslut. Härmed avses bl.a. grundläggande beslut om årlig taxering och omprövningsbeslut. Särskilda föreskrifter om omprövning av taxeringsbeslut finns i 7-14 §§. Enligt den inledande bestämmelsen i 7 § första stycket skall skattemyndigheten ompröva ett taxeringsbeslut i en fråga som kan ha betydelse för beskattningen eller annat ekonomiskt mellanhavande med det allmänna, om den skattskyldige begär det eller det finns andra skäl. I 14 § föreskrivs som huvudregel att ett omprövningsbeslut som är till nackdel för den skattskyldige inte får meddelas efter utgången av året efter taxeringsåret.

I 4 kap. 8 § finns en uttrycklig regel om att hinder för omprövning föreligger i vissa situationer. Det föreskrivs där för det fallet att en fråga som avses i 7 § har avgjorts av allmän förvaltningsdomstol, att skattemyndigheten inte får

ompröva frågan. I förarbetena till TL sägs i en kommentar till 8 § att omprövning inte heller skall ske sedan en fråga efter överklagande överlämnats till domstol för prövning (litis pendens; prop. 1989/90:74 s. 403). I övrigt finns i TL ingen regel som begränsar utrymmet enligt 4 kap. 7 och 14 §§ för omprövning.

TL innehåller alltså inte någon begränsande föreskrift som särskilt tar sikte på omprövning till den skattskyldiges nackdel. Regler om omprövning fanns tidigare i 69 § 3 mom. taxeringslagen (1956:623), GTL. Enligt den vid TL:s tillkomst gällande lydelsen föreskrevs att taxeringsnämnden skulle ompröva beslut när skattskyldig begärde det eller skäl annars förelåg. Vidare föreskrevs bl.a. att fråga om nytt beslut inte fick prövas av taxeringsnämnd efter utgången av oktober månad under taxeringsåret. Innebörden av denna reglering var bl.a. att taxeringsnämnden under den tid prövning var möjlig kunde fatta nytt beslut till den skattskyldiges nackdel oavsett om någon ny omständighet tillkommit eller ej. Om det allmänna efter omprövningstidens utgång ville ha till stånd ändring i taxeringsnämndens beslut fick detta ske genom överklagande. Av 76 § tredje stycket GTL framgår att besvären i sådant fall skulle ha inkommit till länsrätten före utgången av juni månad efter taxeringsåret. Inte heller i det sammanhanget krävdes för ändring till den skattskyldiges nackdel att någon ny omständighet tillkommit.

De nya regler om omprövning som togs upp i TL innebar bl.a. att möjligheterna till omprövning vidgades väsentligt genom en kraftig förlängning av omprövningsperioden. Ett syfte med detta var enligt förarbetena att åstadkomma en förskjutning av tyngdpunkten i beskattningsförfarandet till första instans. De nya bestämmelserna skulle möjliggöra att en stor del av de ärenden som tidigare överklagats till länsrätt i fortsättningen kunde behandlas inom ramen för omprövningsinstitutet (se prop. 1986/87:47 s. 135 f. och 1989/90:74 s. 309).

I förarbetena uttalas ingenting om att omprövning till den skattskyldiges nackdel skulle vara möjlig enbart om nya omständigheter förelåg. Ett resonemang rörande rättskraft förs enbart med avseende på mål som avgjorts av domstol (prop. 1989/90:74 s. 402). I ett av de betänkanden som låg till grund för prop. 1989/90:74 uttalades emellertid bl. a. följande (SOU 1988:21 s. 75). "Förutom den undre beloppsgränsen för omprövningsbeslut till nackdel som RSV kan bestämma och förbudet att ompröva skattefrågor som är eller har varit föremål för domstolsprövning bör inte några begränsningar i möjligheterna att fatta omprövningsbeslut till nackdel inom ettårsperioden gälla".

Sammanfattningsvis konstaterar Regeringsrätten att gällande bestämmelser inte innehåller någon föreskrift som begränsar möjligheterna till omprövning på det sätt som aktualiserats i målet och att någon regel av denna innebörd inte gällt tidigare. En sådan regel skulle inte heller vara väl förenlig med syftet med omprövningsförfarandet enligt TL och kan därför inte antas ha varit avsedd. Mot denna bakgrund finner Regeringsrätten att det inte funnits något hinder av processuell natur för skattemyndigheten att genom ett omprövningsbeslut ändra det tidigare fattade taxeringsbeslutet.

Med detta ställningstagande blir nästa fråga om bolaget har haft rätt till avdrag för nedskrivning av sin lånefordran på dotterbolaget. I likhet med underinstanserna finner Regeringsrätten att omständigheterna varit sådana att bolaget kan få avdrag för nedskrivning av fordringen endast under förutsättning att en värdenedgång har konstaterats genom vad som i skattehänseende är att betrakta som avyttring. Eftersom denna förutsättning inte är uppfylld skall avdrag vägras.

Bolagets överklagande

Bolagets överklagande gäller dels avdrag vid 1993 års taxering för nedskrivning av lånefordran på dotterbolaget, dels avdrag vid 1992 och

1993 års taxeringar för reservering för en s.k. säljgaranti.

Av skäl som nyss angetts har bolaget inte rätt till avdrag för nedskrivning av lånefordran. Inte heller har bolaget visat fog för avdrag för reservering för säljgarantin.

Bolagets yrkanden om ersättning för kostnader

Bolaget har i kammarrätten yrkat ersättning av allmänna medel för sina kostnader där med sammanlagt 50 000 kr, varav 45 000 kr avseende frågorna om nedskrivning av lånefordran och skattemyndighetens rätt att ompröva sitt ursprungliga beslut. Kammarrätten har ansett bolaget ersättningsberättigat endast såvitt gäller den processuella frågan och med den utgångspunkten bestämt ersättningen till 8 000 kr.

I Regeringsrätten har bolaget yrkat ersättning för ombudsarvode med sammanlagt 17 000 kr, varav 4 000 kr för frågan om nedskrivning av lånefordran, 6 000 kr för frågan om reservering för säljgaranti och 7 000 kr för frågan om skattemyndighetens rätt till omprövning.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Regler om skattskyldigs rätt till ersättning av allmänna medel för kostnader av det nu aktuella slaget finns i lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. Lagen erhöll såvitt nu är i fråga sin nuvarande lydelse genom en lagändring som trädde i kraft den 1 juli 1994 (SFS 1994:470). Enligt en övergångsbestämmelse gäller äldre bestämmelser fortfarande i fråga om mål som anhängiggjorts före ikraftträdandet. Eftersom målet i kammarrätten anhängiggjordes först i november 1994 skall de nya bestämmelserna tillämpas. Enligt 3 § skall en skattskyldig som i ett ärende eller mål haft kostnader för ombud eller biträde, utredning eller annat som skäligen behövts för att ta till vara hans rätt efter framställning beviljas ersättning för kostnaderna om 1. den skattskyldige helt eller delvis vinner bifall till sina yrkanden i ärendet eller målet, 2. ärendet eller målet avser fråga som är av betydelse för rättstillämpningen eller 3. det finns synnerliga skäl för ersättning.

Med hänsyn till den betydelse som den aktuella frågan om skattemyndigheternas möjlighet att verkställa omprövning har för rättstillämpningen skall bolaget beviljas ersättning för kostnader i den delen. Kammarrätten har tillerkänt bolaget ersättning för ombudsarvode som är hänförligt till denna fråga med 8 000 kr. Regeringsrätten finner inte skäl att ändra kammarrättens ersättningsbeslut. Med anledning av yrkandet om ersättning för motsvarande kostnader i Regeringsrätten finner Regeringsrätten att bolaget bör tillerkännas arvode med 4 000 kr.

När det gäller bolagets kostnader i övriga delar framgår av det föregående att bolagets talan i dessa delar ogillats. På grund därav och då fall som avses i 3 § 2 eller 3 inte föreligger finns inte skäl att tillerkänna bolaget ytterligare ersättning för kostnader.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten upphäver kammarrättens och länsrättens domar såvitt avser avdraget för nedskrivning av lånefordran vid 1992 års taxering.

Regeringsrätten avslår bolagets överklagande.

Regeringsrätten tillerkänner bolaget ersättning av allmänna medel med 4 000 kr för kostnader i Regeringsrätten.

Föredraget 1996-12-10, föredragande Persson, målnummer 2853-1996 och 3799-1996

Sökord: Taxeringsprocess; Förvaltningsprocess; Taxeringsprocess;
Inkomsttaxering; Inkomst av näringsverksamhet; Inkomst av
näringsverksamhet; Rättegångskostnader

Litteratur: prop. 1986/87:47, s. 135 f.; prop. 1989/90:74, s. 309, 402-403; SOU
1988:21, s. 75.
