
Regeringsrätten

RÅ 2003 ref. 15

Målnummer:	1-01	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2003-03-07		
Rubrik:	Fråga om vad som utgör saken i en taxeringsprocess rörande yrkat avdrag för realisationsförlust. Inkomsttaxering 1992.		
Lagrum:	6 kap. 18 § taxeringslagen (1990:324)		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 1986 ref. 116• RÅ 1988 ref. 155• RÅ 1990 ref. 49• RÅ 2000 ref. 50• RÅ 2000 ref. 54		

REFERAT

Skattemyndigheten i Västernorrlands län vägrade i omprövningsbeslut den 23 mars 1993 Björnås Konsult AB (bolaget) avdrag vid 1992 års taxering för bl.a. en realisationsförlust om 20 350 kr hänförlig till försäljning av en tavla till företagsledaren i bolaget, B.W. Som skäl för beslutet angav skattemyndigheten att det inte visats att konstverket införskaffats för verksamheten, varför det skulle betraktas som anskaffat för B.W:s privata bruk.

Bolaget överklagade beslutet.

Länsrätten i Västernorrlands län (1998-09-30, ordförande Skoglund) yttrade i förevarande fråga: Målningen av konstnären Albert Johansson kan inte godtas som införskaffad till verksamheten. Härav följer att avdrag för förlust vid avyttring av målningen till företagsledaren inte kan medges. Skattemyndighetens beslut i denna del är riktigt, till följd varav bolagets talan skall avslås. - Länsrätten avslår överklagandet.

Bolaget fullföljde sin talan.

Skattemyndigheten bestred bifall men nu på den grunden att bolaget inte visat, att någon verklig förlust uppkommit vid avyttringen. Anledningen till att den nya invändningen framfördes var att kammarrätten i en dom den 23 november 1998 (mål nr 480-1997) undanröjt länsrättens beslut att för taxeringsåret 1990 eftertaxera B.W. för anskaffningsvärdet för tavlan och därvid funnit att skattemyndigheten inte med sådan styrka som krävs för eftertaxering visat att bolagets avsikt med inköpet av tavlan varit att denna skulle uteslutande eller så gott som uteslutande komma B.W. till nytta.

Kammarrätten i Sundsvall (2000-10-31, Sjödin, Eberstein, Berggren, referent) yttrade: Vad avser frågan om förlust för företaget vid försäljning av konstverk till företagsledaren har utgångspunkten vid underinstansernas prövning varit frågan om bolaget anskaffat ifrågavarande konstverk uteslutande eller så gott som uteslutande för företagsledarens privata bruk med påföljd att bolaget inte skulle ha avdragsrätt för förlust vid försäljning av detsamma. Sedan kammarrätten i dom den 23 november 1998 angående eftertaxering av företagsledaren för anskaffningskostnaden för konstverket funnit att skattemyndigheten inte med sådan styrka som krävs för eftertaxering visat att bolagets avsikt vid inköpet av konstverket varit att detta skulle uteslutande eller så gott som uteslutande komma företagsledaren till nytta, synes skattemyndigheten i ifrågavarande mål ha frånfallit denna grund för bestridandet. Istället har som grund för bestridandet åberopats att bolaget inte kan anses berättigat till avdrag för den förlust som redovisats då bolaget inte lämnat någon utredning som visar att konstverkets marknadsvärde vid avyttringen faktiskt understeg anskaffningskostnaden samt att det således inte

visats vara fråga om en verklig förlust som uppkommit vid avyttringen. - Mot bakgrund av att skattemyndigheten numera synes ha medgivit att konstverket inte anskaffats uteslutande eller så gott som uteslutande för företagsledarens privata bruk samt med beaktande av omständigheterna i övrigt finner kammarrätten inte skäl att göra annan bedömning än den att konstverket inte anskaffats uteslutande eller så gott som uteslutande för att komma företagsledaren till nytta. Rätten till avdrag för realisationsförlust vid försäljning av konstverk skall således inte nekas bolaget på denna grund. Vad härefter avser av skattemyndigheten i kammarrätten åberopad grund att det i målet inte visats att konstverkets marknadsvärde vid avyttringen faktiskt understeg anskaffningskostnaden gör kammarrätten följande bedömning. I 6 kap. 18 § taxeringslagen anges som huvudregel att en talan inte får ändras utom i vissa i detta mål inte aktuella situationer. Om en klagande åberopar en ny omständighet till stöd för sin talan anses det dock inte som en ändring av talan enligt andra stycket i samma paragraf. Förbudet mot taleändring tar i och för sig sikte på klaganden i ett mål, men innebär samtidigt ett hinder för domstolen att i domen beakta omständigheter som gör att fråga blir om en ny sak. I förevarande mål uppkommer då frågan om den av skattemyndigheten numera anförda grunden innebär att kammarrätten - om denna grund beaktas - dömer i en sak, som inte tidigare varit föremål för skattemyndighetens eller länsrättens bedömning. Avgörande blir därvid hur den sak som skall prövas avgränsas. Enligt kammarrättens mening kan det därvid inte anses som samma sak att ett företag skall vägras ett avdrag för realisationsförlust vid försäljning av ett konstverk som inköpts för företagsledarens personliga bruk som att företaget vägras avdrag för realisationsförlust på den grunden att det inte visats föreligga någon förlust vid försäljning av ett företags konstverk. Kammarrätten finner, mot bakgrund av det ovan anförda, att av skattemyndigheten först i kammarrätten åberopade omständigheter utgör ny grund som inte kan bli föremål för kammarrättens bedömning. Vid sådant förhållande och då skattemyndigheten - som anförts ovan - får anses ha frånfallit sin ursprungliga inställning skall bolagets överklagande i denna del därför bifallas. - Med ändring av länsrättens dom förordnar kammarrätten att bolaget är berättigat till avdrag för realisationsförlust i samband med försäljning av konstverk med 20 350 kr.

Riksskatteverket (RSV) överklagade och yrkade att Regeringsrätten skulle undanröja kammarrättens dom i den del som avsåg avdrag för realisationsförlust uppkommen vid försäljning av konstverk och antingen förklara att bolaget inte var berättigat till sådant avdrag eller återförvisa målet till kammarrätten för förnyad prövning. RSV anförde bl.a. följande. Äldre praxis ger i princip inte något klart svar på vad som skall anses utgöra saken i en ordinär process som inte rör skattetillägg. Rättsläget härvidlag har emellertid numera åtminstone delvis klarnat. Regeringsrätten har i rättsfallet RÅ 2000 ref. 54 konstaterat att bestämningen av sakfrågan i en taxeringsprocess väsentligen bör knyta an till händelseförloppet och de inkomster och utgifter som utgör underlag för bedömningen. I förevarande mål har skattemyndigheten i ett ordinärt förfarande vägrat bolaget avdrag för realisationsförlust om 20 350 kr avseende en försåld tavla. Grunden härför var att skattemyndigheten ansåg tavlan rörelsefrämmande. Den fråga som då inställer sig är om det i ett sådant fall över huvud taget finns något händelseförlopp. Enligt RSV:s mening är så fallet. Händelseförloppet bör vara att någon form av köpeavtal sluts mellan bolaget och B.W., att tavlan traderas och att B.W. erlägger betalning för tavlan, vilken betalning understiger bolagets anskaffningspris med 20 350 kr. Om skattemyndigheten i stället vägrat exakt samma avdrag på den grunden att någon verklig förlust inte uppkommit vid försäljningen, eftersom tavlan inte kunde antas ha undergått någon värdeminskning under bolagets innehavstid, så innebär inte detta att skattemyndigheten prövat något annat händelseförlopp än det ovan beskrivna. Händelseförloppet är fortfarande exakt detsamma. Skattemyndigheten har med andra ord inte fört in någon ny sakfråga i processen i kammarrätten. RSV:s nu redovisade uppfattning och slutsats bygger på att ett händelseförlopp konstituerar saken i en taxeringsprocess och att det i förevarande mål måste anses finnas ett händelseförlopp. Slutsatsen skulle dock bli densamma även om sakbestämningen i förevarande mål skulle knytas till framställda yrkanden.

Prövningstillstånd meddelades.

Bolaget bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. Bolaget har yrkat avdrag för förlust vid avyttring av egendom. Skattemyndigheten har bedömt avdragsyrkandet utifrån att egendomen vid förvärvet utgjort sådan egendom som införskaffats uteslutande eller så gott som uteslutande för företagsledarens privata bruk. Företagsledaren blir därför beskattad för anskaffningen och bolaget medges inte avdrag för denna. Av allmänna principer följer därutöver att vid en senare avyttring anses den redovisningsmässiga förlust som eventuellt uppstår inte vara avdragsgill. I fråga om beskattning för företagsledaren säger kammarrätten i sin dom den 23 november 1998 att skattemyndigheten inte kunnat visa att egendomen bara införskaffats för företagsledarens privata bruk. Beskattningen av honom undanröjdes därför. När skattemyndigheten efter denna dom har att yttra sig över bolagets nu aktuella överklagande - avseende rätten till avdrag för förlust - byter man grund för sitt yrkande. Frågan gäller inte längre att vägra avdrag med hänvisning till att allmänna rättsprinciper inte godtar förluster vid avyttring av s.k. stoppbeskattad egendom. I stället anser skattemyndigheten att avdraget skall vägras med hänvisning till att förlusten inte är verklig då bolaget inte styrkt marknadsvärdet på det avyttrade konstverket. Enligt RSV:s uppfattning handlar det här om samma effekt, nämligen att avdrag skall vägras. Men här föreligger också ett byte av avdragsgrund. Det är inte längre egendomens karaktär som medför att avdrag skall vägras, utan nu skall avdraget vägras då bolaget inte styrkt viss sak. Detta kan inte tolkas på annat sätt än att det måste vara att betrakta som två skilda grunder och det leder till slutsatsen att RSV:s yrkande skall avslås eftersom man hos kammarrätten infört en ny grund.

Regeringsrätten (2003-03-07, Ragnemalm, Nordborg, Ersson, Dexe, Nord) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Enligt 6 kap. 18 § taxeringslagen (1990:324) får talan inte ändras utom i vissa, här inte aktuella, situationer. Som ändring av talan anses emellertid enligt stadgandets andra stycke inte när klaganden, "utan att frågan som är föremål för prövning ändras", åberopar en ny omständighet till stöd för sin talan.

Bestämmelserna får anses ge uttryck för en allmän förvaltningsrättslig princip, tillämplig även i andra måltyper och utanför den konkret angivna situation som där beskrivs. Även om taxeringslagens förbud mot taleändring explicit avser klagandens agerande, uppkommer - som kammarrätten konstaterat - samma problem om det är motparten, i förevarande fall skattemyndigheten, som inför nya element i processen. Innebörden blir då att domstolen är förhindrad att beakta omständigheter, som leder till att saken blir en annan än den som är föremål för prövning. Målet i Regeringsrätten gäller om skattemyndigheten, som kammarrätten funnit, genom att i processen hos kammarrätten byta grund till stöd för sin uppfattning att bolaget skall förvägras det yrkade avdraget för realisationsförlust i samband med tavelförsäljningen hänfört sig till en sak som inte tidigare varit föremål för dess egen och länsrättens bedömning.

Enligt Regeringsrättens mening är så inte fallet. Den tvistiga frågan eller saken avser de skattemässiga konsekvenserna - i avdragshänseende - för bolaget av dess mellanhavanden med företagsledaren vad gäller det aktuella konstverket. Bolaget anser att det vid inkomsttaxeringen är berättigat till avdrag för realisationsförlust som uppkommer i samband med transaktionen, medan skattemyndigheten hävdar motsatsen. Den omständigheten att skattemyndigheten ursprungligen åberopat att konstverket inte införskaffats för bolagets verksamhet utan för företagsledarens privata bruk, för att därefter - sedan kammarrätten i mål om eftertaxering av företagsledaren härvidlag uttalat sig i annan riktning - i kammarrätten i stället hävda att någon verklig förlust inte uppkommit vid avyttringen av verket, förändrar inte saken som den nyss angetts. Att grunden var ny hindrade därför inte att den kunde bli föremål för kammarrättens prövning.

Med hänsyn till det sagda skall den överklagade domen undanröjas i vad den avser avdrag för realisationsförlust i samband med försäljning av konstverk och målet i denna del återförvisas till kammarrätten för ny handläggning.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten undanröjer kammarrättens dom i den del som avser avdrag för realisationsförlust i samband med försäljning av konstverk och visar målet i denna del åter till kammarrätten för ny handläggning.

Föredraget 2003-02-05, föredragande K. Olsson, målnummer 1-2001

Sökord:

Litteratur: Prop. 1989/90:74 s. 370-376, 417;Handledning för taxeringsförfarandet 1996 s. 216-227; Wennergren, Förvaltningsprocesslagen, 4 u. 2001, s. 269-278
