
Regeringsrätten

RÅ 2005 ref. 77

Målnummer:	4202-02	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2005-12-16		
Rubrik:	Skattemyndigheten har i kammarrätt åberopat en ny grund för sitt yrkande att ett aktiebolag skall vägras avdrag för underskott i ett kommanditbolag. Den nya grunden har ansetts innefatta otillåten taleändring. Inkomsttaxering 1995.		
Lagrum:	6 kap. 18 § taxeringslagen (1990:324)		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 2000 ref. 54• RÅ 2003 ref. 15		

REFERAT

Under år 1994 förvärvade AB Arvid Svenssons Verktygsmaskiner (ABASV) 98 procent av Grimsey KB (Grimsey). Grimsey hade till ändamål att köpa, äga, sälja och uthyra pendeltåg. Av Grimseys resultaträkning för räkenskapsåret 1994 framgick att värdeminskningsskatt utöver plan gjorts med 52 996 870 kr. En not till balansräkningen utvisade att ABASV:s kapitalandel i Grimsey utgjorde 8 870 749 kr. I självdeklarationen för taxeringsåret 1995 yrkade ABASV avdrag för del i underskottet i Grimsey med 53 140 425 kr.

Skattemyndigheten i Västmanlands län beslutade genom omprövning den 3 december 1996 att bl.a. höja inkomsten av näringsverksamhet med (53 140 425 - 8 870 749 =) 44 269 676 kr motsvarande del av redovisat underskott i Grimsey, samt att påföra ABASV skattetillägg med 40 procent av den skatt som belöpte på beloppet. Skattemyndigheten anförde som skäl för sitt beslut bl.a. följande. Enligt bestämmelserna i 2 § 1 mom. stycket 5 lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (SIL) medges avdrag för underskott för juridiska personer, som är delägare i kommanditbolag, vid 1995 års taxering och för beskattningsår som påbörjats tidigast den 1 januari 1994, med belopp som svarar mot vad delägaren satt in i bolaget eller om det belopp som delägaren åtagit sig att sätta in är högre, detta senare belopp. Det är otvistigt att ABASV under 1994 satt in 8 870 749 kr i Grimsey. Frågan gäller om ABASV uppfyller kraven för avdragsrätt för 53 140 425 kr, dvs. om ABASV under 1994 har satt in eller åtagit sig att sätta in ytterligare 44 269 676 kr. Genom att det förekommer en årsredovisning, utan uppgift om utfästelsen, som upprättats, skrivits under av företrädare för Grimsey och bifogats ABASV:s deklaration gör skattemyndigheten den bedömningen att den återspeglar vad som faktiskt skett under 1994. Den omständigheten att det finns ytterligare en årsredovisning med uppgift om utfästelsen visar möjligen på att åtagandet varit avsett att göras under 1994, men inte att det faktiskt gjorts under året. Av förekomsten av de dubbla årsredovisningarna och den omständigheten att registeranmälan, innehållande utfästelsen, inkommit så sent som den 13 mars 1995 till Patent- och registreringsverket (PRV) får skattemyndigheten den uppfattningen att Grimsey och ABASV uppmärksammats på problematiken angående skatteavdrag först i samband med sammanställande av bokslut och att de i efterhand sökt rätta till denna brist. Uppgiften om den muntliga utfästelsen i december 1994 styrks endast genom ett intyg som upprättats först två år senare. Skattemyndigheten finner uppgiften om muntlig utfästelse otillräcklig ur bevissynpunkt för att ett åtagande i enlighet med lydelsen i 2 § 1 mom. stycket 5 SIL faktiskt skett under 1994.

ABASV överklagade skattemyndighetens beslut och yrkade att bolaget skulle medges det i deklarationen gjorda avdraget om 53 140 425 kr angående avdrag för underskott i Grimsey. Vidare yrkades att påfört skattetillägg skulle undanröjas. I andra hand yrkades att skattetillägget skulle efterges och i tredje hand att det skulle sättas ned till 20 procent. ABASV yrkade även ersättning för

sina ombudskostnader under handläggningen av ärendet hos skattemyndigheten och hos länsrätten enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt m.m., (ErsL) med 183 237 kr 50 öre, varav 146 060 kr för arvode, 530 kr för utlägg och 36 647 kr 50 öre för mervärdesskatt.

Skattemyndigheten bestred bifall till överklagandet och yrkandet om ersättning för ombudskostnader. För den händelse länsrätten skulle finna att det förelegat ett ansvarsåtagande från ABASV:s sida gjorde myndigheten dessutom gällande att detta åtagande inte är något avtalat åtagande om insats om 44 269 676 kr år 1994 enligt 1 kap. 2 § lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag utan närmast ett borgensåtagande från ABASV:s sida.

Länsrätten i Västmanlands län (1998-04-23, ordförande Bergström) som höll muntlig förhandling med vittnesförhör, yttrade efter att bl.a. ha redogjort för parternas ståndpunkter i målet: Länsrätten gör följande bedömning. - Enligt 2 § 1 mom. femte stycket SIL medges kommanditdelägare avdrag för underskott i bolaget i den mån avdraget och avdrag som medgetts vid tidigare års taxeringar inte överstiger ett belopp som svarar mot vad delägaren satt in i bolaget eller, om det belopp som delägaren åtagit sig sätta in är högre, detta senare belopp. Lagrummet i dess nya lydelse tillämpas första gången vid 1995 års taxering. - Av förarbeten (prop. 1993/94:50, s. 247-248 och 340-341) till lagrummet framgår bland annat följande. Civilrättsligt gäller avtalsfrihet för vinst- och förlustfördelningen mellan delägarna. I lagen om handelsbolag och enkla bolag finns dispositiva regler för fördelningen. För en kommanditdelägare gäller inte dessa regler. Finns inget avtal och kan bolagsmännen inte komma överens får domstol avgöra frågan. En kommanditdelägars ansvar gentemot tredje man är begränsat till insatsen eller till vad han utfäst sig att sätta in i bolaget. Detta har dock inte ansetts hindra att kommanditdelägaren får avdrag med större belopp. För aktiebolag som är kommanditdelägare krävs en särskild reglering. En kommanditdelägare intar på grund av det begränsade ansvaret en ställning som är näraliggande en aktieägares. Utredningspromemorian föreslår därför av neutralitetsskäl att en kommanditdelägare inte bör få avdrag för underskott i bolaget förrän andelen avyttras. Vid remissbehandlingen har företrädare för näringslivet invänt mot detta och anförde att kommanditbolagens värde som samarbetsform urholkas kraftigt. Enligt regeringens uppfattning skulle det vara en icke önskad konsekvens. Å andra sidan framstår en begränsning som angelägen ur fiskal synpunkt. En alternativ lösning skulle vara att begränsa avdragsrätten beloppsmässigt till insatsen. Enligt regeringens mening är en sådan åtgärd tillräcklig för att förhindra renodlat skattemässiga kommanditbolagsetableringar utan att för den skull omöjliggöra samverkan i seriös näringsverksamhet. Regeringen föreslår därför att avdragsrätten för kommanditdelägare begränsas till vad delägaren satt in eller åtagit sig att sätta in i bolaget. - ABASV har yrkat avdrag för underskott i Grimsey i enlighet med den nya lagregeln, dvs. motsvarande insatt och utfäst kapital. ABASV har därvid gjort gällande att det har gjort en utfästelse om ytterligare kapitalinsats om 45 mkr i december 1994 i samband med styrelsesammanträde i Grimsey. Som stöd härför har åberopats vittnen, registrering hos PRV och årsredovisningen samt kommanditbolagsavtalet. - Vittnena A.W. och M.S. har vid den muntliga förhandlingen under ed uppgivit att T.S., ABASV:s enda styrelseledamot och firmatecknare, vid styrelsemötet den 19 december 1994 upplyst om att ABASV åtagit sig att sätta in ytterligare 45 mkr i Grimsey. Vittnena har även redogjort för sina kontakter med bolaget tidigare under hösten 1994, vid vilka de påtalat för bolaget vikten av att en utfästelse om insatskapital måste göras för att avdrag skulle kunna medges enligt den nya lagregeln. - Vittnena har vidare redovisat svårigheten med att få utfästelsen registrerad hos PRV. Därvid har de uppgivit att den dittills använda blanketten för registrering av insatskapital enbart innehållit en kolumn för insatt kapital. Vittnena har redan under hösten 1994 försökt få besked om hur utfäst kapital skulle redovisas, men fått besked därom först under början av 1995. - ABASV har i sin årsredovisning genom skuldföring belastat balansräkningen med 53 140 425 kr avseende det kapitalåtagande som bolaget haft gentemot Grimsey. Beloppet understiger något det inbetalda och utfästa insatskapitalet. Bolaget har emellertid skuldfört det belopp som avsett bolagets andel i det faktiskt uppkomna underskottet. Grimseys årsredovisning har innehållit en not vari upptagits att en utfästelse gjorts av ABASV om 45 mkr. - Länsrätten finner, med hänsyn till vad vittnena uppgivit dels om sina kontakter med ABASV under

hösten 1994, dels om vad som förekommit vid styrelsesammanträdet, att en utfästelse har gjorts av ABASV om ytterligare insats om 45 mkr under 1994. Detta får även anses styrkt genom ABASV:s årsredovisning, i vilken utfäst kapital medtagits. Att bolaget enbart skuldfört sin andel av Grimseys underskott förtar inte uppgiftens bevisverkan. Vidare styrks bolagets uppgift om utfästelsen även av not 2 i Grimseys årsredovisning. Den omständigheten att Grimseys ofullständiga årsredovisning, dvs. den som inte innehållit någon revisionsberättelse, har en not 2 av annan lydelse måste anses sakna relevans. Att det utfästa kapitalet har kommit att registreras hos PRV först i mars 1995 har förklarats på ett tillfredsställande sätt av bolaget och vittnena. - Skattemyndigheten har åberopat en ny grund för att vägra avdraget. ABASV har gjort gällande att detta är fråga om en processändring. Länsrätten gör den bedömningen att saken är avdraget varför den nya grunden kan åberopas. - Skattemyndigheten har ansett att utfästelsen inte är civilrättsligt giltig eftersom kommanditbolagsavtalet inte skulle tillåta en ensidig utfästelse från ABASV:s sida. - Av avtalets punkt 7.8 framgår att ABASV får göra en utfästelse om ytterligare insatskapital upp till 175 mkr. Länsrätten kan inte finna annat än att en utfästelse om ytterligare kapital från ABASV:s sida har civilrättslig giltighet. Därutöver föreligger även den omständigheten att utfästelsen skedde i närvaro av representanter för den andra kommanditdelägaren samt komplementären. - Länsrätten finner således att ABASV har varit berättigat till det i deklarationen yrkade avdraget om sammanlagt 53 140 425 kr avseende underskott i Grimsey. Med hänsyn härtill skall besvären bifallas. Med hänsyn till målets utgång skall det skattetillägg som påförts på ett underlag av 44 269 676 kr undanröjas.

Ersättning för ombudskostnader - Enligt 1 § ErsL gäller lagen ersättning av allmänna medel för en skattskyldigs kostnader hos domstolar och andra myndigheter i ärenden och mål om skatter, tullar och avgifter samt taxering av fastighet. Enligt 3 § samma lag skall en skattskyldig som i ett ärende eller mål haft kostnader för ombud eller biträde, utredning eller annat som skäligen behövs för att ta till vara hans rätt, efter framställning beviljas ersättning för kostnaderna om den skattskyldige helt eller delvis vinner bifall till sina yrkanden i ärendet eller målet, ärendet eller målet avser fråga som är av betydelse för rättstillämpningen eller det finns synnerliga skäl för ersättning. - I förarbetena till lagen (prop. 1988/89:126 s. 17) uttalar bl.a. att ersättning endast bör utgå om det vid en samlad bedömning av ett ärende framstår som oskäligt att kostnaden bärs av den skattskyldige. Av propositionen 1993/94:151 framgår att det skall ha förelegat ett verkligt behov av sakkunnig hjälp. Här avses i första hand objektiva omständigheter, men även subjektiva omständigheter kan vägas in. Till de objektiva förutsättningarna hör främst sakens beskaffenhet, dvs. hur svår den skatterättsliga problemställningen är. Subjektiva omständigheter som kan vägas mot skattefrågans beskaffenhet är frågan om den skattskyldiges ålder, bristande erfarenhet och liknande förhållanden. Ärenden eller mål av enklare beskaffenhet eller där myndigheten i tillräcklig utsträckning redovisat gällande rätt och sakomständigheterna bör således falla utanför ersättningsfallen. Vidare bör man kunna ställa högre krav på personer som driver näringsverksamhet. Skälighetsbedömningen innefattar även kostnadernas storlek. Ersättning skall således inte beviljas för högre kostnader än vad som varit skäligen påkallat. - Av prop. 1993/94:151 s. 174 framgår bl.a. följande om vad som kan vara synnerliga skäl för ersättning. Synnerliga skäl kan föreligga i sådana fall där den skattskyldige inte fått bifall till sina yrkanden och ärendet eller målet inte heller kan anses vara av betydelse för rättstillämpningen men där processen på grund av skattemyndighetens agerande blivit onödigt omfattande eller komplicerad. Det kan också gälla ett revisionsärende i vilket skattemyndigheten har orsakat den reviderade större kostnader än nödvändigt. - ABASV har yrkat ersättning med sammanlagt 183 237 kr 50 öre, varav 146 060 kr för arbete. Den totala tidsåtgången har uppgivits till 57,7 timmar, varav 55,3 timmar à 2 600 kr och 2,4 à 950 kr. Arbetet har pågått från juli 1996. ABASV har bland annat anfört att det inte har tillgång till egen juridisk expertis och har därför anlitat hjälp utifrån. Processen har innehållit en rad juridiska och redovisningsmässiga frågor som ABASV inte behärskat. - Skattemyndigheten har bestritt yrkandet om ersättning och som grund härför anfört att ABASV har tillgång till egen ekonomisk och juridisk expertis. Vidare har ifrågasatts om ABASV:s anlitande av ombud i den omfattning som skett varit nödvändig för att tillvarata ABASV:s rätt. Vid en skälighetsbedömning skall även kostnadernas storlek beaktas. Stöd

för att använda arvodestaxan enligt rättshjälpslagen finns i praxis och även om denna taxa formellt endast omfattar rättshjälpsärenden har den i praxis kommit att tillämpas utanför det taxesatta området. - Länsrätten gör följande bedömning. - AB Arvid Svensson (ABAS) har varit intresserad av att delta i ett större projekt avseende uthyrning av tågsätt till ett företag i Australien. ABAS har därför anlitat ledande experter på området, AMCO, och följt deras rekommendationer gällande bildandet av ett dotterbolag, ABASV och ett kommanditbolag, Grimsey, samt vid upprättandet av kommanditbolagsavtal, insatskapital och utfästelse om insatskapital. Avdrag har därefter av ABASV yrkats i enlighet med gällande lagstiftning. Skattemyndigheten har vägrat avdraget och ifrågasatt utfästelse om insatskapital samt påfört skattetillägg. Med hänsyn härtill har ABASV otvivelaktigt haft behov av att anlita sakkunnig hjälp som kunnat bistå inte bara med skatteexpertis utan även expertis avseende bokföring. Att ABASV haft tillgång till egen sådan expertis inom koncernen har på inget sätt visats. - Länsrätten finner således att ABASV skall erhålla ersättning för kostnad för ombud med hänsyn till att bolagets talan vunnit bifall i sakfrågan. - En skälighetsbedömning skall även göras när det gäller storleken av yrkad ersättning. ABASV har yrkat ersättning för sina ombudskostnader med sammanlagt 183 237 kr 50 öre, varav 146 060 kr för arvode, 530 kr för utlägg och 36 647 kr för mervärdesskatt. Tidsåtgången har uppgivits till 57,7 timmar avseende tidsperioden juli 1996 - mars 1998. Arvodeskostnaden har angetts till 55,3 timmar à 2 600 kr exklusive mervärdesskatt och 2,4 timmar à 950 kr exklusive mervärdesskatt. Av den totala ersättningen har 85 737 kr 50 öre avsett ärendets handläggning hos skattemyndigheten, avseende arvode för 25,3 timmar à 2 600 kr, 2,4 timmar à 950 kr, utlägg 530 kr avseende bilresa Stockholm-Västerås samt mervärdesskatt 17 147 kr. - Med hänsyn till att ett ombud med särskild sakkunskap har måst anlitas kan de uppgivna timkostnaderna inte anses oskäligen. Med beaktande av att ombudet haft särskild kompetens och därmed ansetts berättigad till en hög timersättning får den tidsåtgång som redovisats anses alltför hög. Visserligen har skattemyndigheten under målets handläggning åberopat ny grund för sitt bestridande och därmed förorsakat ytterligare tidsutdräkt. Emellertid finner länsrätten trots detta att arvode skall utgå för 42,4 tim, varav 40 timmar à 2 600 kr samt 2,4 timmar à 950 kr. Ersättning för kostnader i målet hos skattemyndigheten och länsrätten skall utgå med sammanlagt 133 512 kr, varav 106 280 kr för arbete, 530 kr för utlägg samt 26 702 kr för mervärdesskatt.

Länsrätten bifaller överklagandet och finner att ABASV är berättigad till avdrag med ytterligare 44 269 676 kr för underskott i kommanditbolag. - Länsrätten undanröjer det skattetillägg som påförts på ett underlag av 44 269 676 kr.

Länsrätten bifaller delvis bolagets yrkande om ersättning för kostnader i målet och finner att ersättning skall utgå av allmänna medel med 133 512 kr, varav 106 280 kr för arbete, 530 kr för utlägg och 26 702 kr för mervärdesskatt.

Skattemyndigheten överklagade och yrkade att kammarrätten skulle undanröja länsrättens dom. I första hand gjorde myndigheten gällande att det inte förelåg något åtagande från ABASV om att sätta in 44 269 676 kr i Grimsey. För den händelse att kammarrättens skulle finna att det fanns någon form av förpliktelse för bolaget gjorde myndigheten i andra hand gällande att detta inte var något avtalat åtagande om kapitalinsättning enligt 1 kap. 2 § lagen om handelsbolag och enkla bolag. I tredje hand gjorde skattemyndigheten med hänvisning till RÅ 1998 ref. 58 gällande att avdrag skulle vägras eftersom Grimsey inte kunde godtas som ägare till inventarierna. Vidare yrkade skattemyndigheten att skattetillägg skulle påföras, eftersom det förelåg oriktig uppgift. Vad gällde ersättning för kostnader i länsrätten yrkade skattemyndigheten att ersättning inte skulle utgå. - Bolaget bestred bifall till överklagandet och yrkade att kammarrätten genom mellandom skulle pröva huruvida skattemyndighetens två senast åberopade grunder innebar en otillåten ändring av talan samt att ersättning för ombudskostnader i kammarrätten skulle beviljas med 56 250 kr inkl. mervärdesskatt.

Kammarrätten i Stockholm (2001-11-20 Anclow, Jonson, referent, Olsson) yttrade: Kammarrätten finner skäl att meddela mellandom. - Enligt huvudregeln i skatteprocessen får en talan inte ändras. Av 6 kap. 18 § andra stycket taxeringslagen (1990:324) framgår dock att som ändring av talan

anses inte när klaganden inskränker sin talan eller, utan att den fråga som är föremål för prövning ändras, åberopar en ny omständighet till stöd för sin talan. Saken identifieras normalt med hjälp av yrkandet och de omständigheter som anges till stöd härför (prop. 1989/90:74 s. 369). Regeringsrätten kommer i RÅ 2000 ref. 54, efter en genomgång av tidigare praxis, fram till att Regeringsrätten i sakprocessen enligt den äldre taxeringslagen (1956:623) framför allt lagt vikt vid om det föreligger överensstämmelse i fråga om det händelseförlopp och de inkomster och utgifter som utgör underlag för bedömningen. Prövning enligt den nu gällande taxeringslagen bör ha samma inriktning. - Saken i målet är huruvida bolaget uppfyllt kraven i 2 § 1 mom. femte stycket SIL för skattemässigt avdrag för sin andel av Grimseys underskott. Kammarrätten finner därför i likhet med länsrätten att skattemyndighetens andra grund för sitt yrkande inte utgör en otillåten taleändring. - Skattemyndigheten har i överklagandet till kammarrätten, som en ny grund för att bolaget skall vägras avdrag för bolagets andel av Grimseys underskott, ifrågasatt Grimseys rätt till värdeminskningsskatt på tågen. Det händelseförlopp och den utgiftspost som avses med skattemyndighetens nu åberopade grund för skattemyndighetens yrkande överensstämmer varken till karaktär eller till belopp med vad som varit föremål för länsrättens bedömning. Kammarrätten finner att skattemyndigheten bytt grund för sin talan, varför skattemyndighetens överklagande skall avvisas i denna del. - Kammarrätten avslår bolagets yrkande om att skattemyndighetens andra grund utgör en otillåten taleändring. - Kammarrätten bifaller bolagets yrkande om att skattemyndighetens tredje, först i kammarrätten åberopade, grund utgör en otillåten taleändring och avvisar skattemyndighetens överklagande i denna del.

Kammarrätten i Stockholm (2002-04-22 Anclow, Jonson, referent, Olsson) yttrade: Kammarrätten har i mellandom den 20 november 2001 funnit att skattemyndighetens andrahandsyrkande kan prövas i målet men avvisat myndighetens tredjehandsyrkande på grund av otillåten taleändring. - Avdrag för underskott hänförligt till kommanditbolag samt skattetillägg - Av prop. 1993/94:50 s. 340-341 framgår att avdragsbegränsningen i 2 § 1 mom. femte stycket SIL utgår från delägarens ansvar mot tredje man. Med den utgångspunkten begränsas avdragsrätten normalt till det utfästa beloppet även om den faktiska insatsen är lägre. - I doktrinen uttalas att en kommanditdelägars avtalade insats kan höjas genom överenskommelse mellan bolagsmännen. Det höjda beloppet gäller då gentemot kommanditbolagets borgenärer (se Nial, Om handelsbolag och enkla bolag, 1992, s. 335). - Kammarrätten finner i likhet med länsrätten att bolaget gjort sannolikt att en civilrättsligt giltig utfästelse om ytterligare insats om 45 mkr har gjorts under 1994. Överklagandet skall därför avslås i denna del.

Ersättning enligt ErsL för kostnader i länsrätten - Med hänsyn till utgången i målet och till att bolaget skäligen får anses ha behövt ombud för att ta till vara sin rätt finner kammarrätten att förutsättningar föreligger för länsrätten att tillerkänna bolaget skäligen ersättning för dess ombudskostnader i länsrätten. - Enligt 7 § ErsL skall en framställning om ersättning för kostnader göras hos den myndighet eller den domstol där kostnaderna uppkommit. Framställningen skall ha kommit in innan myndigheten eller domstolen avgör ärendet eller målet. Regeringsrätten har i RÅ 2001 ref. 19 uttalat att skattemyndighetens omprövningsbeslut avslutar ett ärende och att ett yrkande om ersättning enligt ErsL måste ha kommit in innan omprövningsbeslut fattas för att ersättning skall kunna beviljas för ombudskostnader hänförliga till det beslutet. Av rättsfallet framgår vidare att för det fall en obligatorisk omprövning med anledning av ett överklagande leder till att den skattskyldige inte alls eller endast till viss del får ett taxeringsbeslut i en viss fråga ändrat på sätt som han begär får ett omprövningsbeslut närmast karaktären av ett yttrande i det mål som anhängiggörs i länsrätten. Kostnader som i denna situation uppkommit med anledning av överklagandet och rör en fråga som länsrätten har att pröva bör då anses uppkomna i målet hos länsrätten och skall således inte hänföras till handläggningen hos skattemyndigheten. - I enlighet med regeringsrättsavgörandet skall skattemyndighetens handläggning av den nu aktuella frågan, vilken mynnade ut i ett omprövningsbeslut av skattemyndigheten den 3 december 1996, ses som ett ärende i ErsL:s mening. Yrkande om ersättning för kostnader i det ärendet borde ha framställts hos skattemyndigheten. Bolaget har i länsrätten yrkat ersättning för ombudskostnader med sammanlagt 183 237,50 kr. Av sammanställningar över

kostnader som fakturerats bolaget framgår att 97 500 kr i sin helhet hänför sig till tiden efter skattemyndighetens omprövningsbeslut den 3 december 1996 och skall således hänföras till förfarandet i länsrätten. Övriga kostnader, 85 737,50 kr, hänför sig till åtgärder företagna såväl före som efter nämnda omprövningsbeslut. Endast kostnader hänförliga till tiden efter omprövningsbeslutet borde i enlighet med vad som ovan sagts ha blivit föremål för länsrättens prövning medan ersättningsyrkandet i övrigt borde ha avvisats. Av utredningen i målet framgår inte hur det aktuella beloppet, 85 737,50 kr, fördelar sig över tiden. Av arbetsbeskrivningen får emellertid anses framgå att ett betydande arbete lagts ned före omprövningsbeslutet den 3 december 1996. - Vid en samlad bedömning av bolagets yrkande i länsrätten för ombudskostnader finner kammarrätten att ersättning bör utgå med skäliga 90 000 kr. - Ersättning enligt ErsL för kostnader i kammarrätten - Med hänsyn till utgången i målet och att bolaget skäligen får anses ha behövt ombud för att ta till vara sin rätt finner kammarrätten att förutsättningar föreligger för att tillerkänna bolaget ersättning för dess ombudskostnader i kammarrätten. Kammarrätten finner att bolaget i denna del bör medges ersättning för ombudskostnader med skäliga 15 000 kr.

Kammarrätten avslår skattemyndighetens överklagande i vad det avser beskattningsfrågan jämte frågan om skattetillägg.

Kammarrätten bifaller skattemyndighetens överklagande delvis i vad det avser av länsrätten beviljad ersättning enligt ErsL och nedsätter, med ändring av den överklagade domen, denna ersättning till 90 000 kr. - Kammarrätten beviljar bolaget ersättning enligt ErsL för dess ombudskostnader i kammarrätten med 15 000 kr.

Skatteverket överklagade och yrkade att ABASV inte skulle medges avdrag för det aktuella underskottet och åberopade den i kammarrätten anförda alternativa grunden att Grimsey inte kunde anses som ägare till den egendom som låg till grund för värdeminskningsskattavdraget. Vidare yrkades att skattetillägg skulle påföras och att ersättning för ombudskostnader i underinstanserna inte skulle utgå. Till stöd för sin talan anförde Skatteverket bl.a. följande. Målet rör den formella frågan vad som skall anses utgöra saken i målet. Den först i kammarrätten åberopade grunden omfattas av den sak som avses i myndighetens beslut och som varit föremål för länsrättens prövning. Något förenklat kan saken beskrivas som ABASV:s avdragsrätt för det i målet aktuella underskottet i Grimsey. - Frågan om saken i skatteprocessen berör inte bara domstolarnas hantering av enskilda ärenden utan är nära kopplad till Skatteverkets sätt att utforma sina beslut vid den ordinära taxeringen. Antag att verket vägrar ett bolag avdrag för förlust vid försäljning av aktier i ett annat bolag. Grunden för beslutet är att förlusten inte är definitiv. Den utredning som ligger till grund för beslutet visar även att avdrag inte kan medges det aktuella året eftersom förlusten inte är verklig, innehavet inte varit näringsbetingat och det egentligen inte rör sig om någon avyttring utan om en icke avdragsgill gåva. Skatteverkets utredning utvisar således att det finns fyra grunder för att avdrag inte kan medges. Som regel utformar verket sina beslut med angivande av en grund. En konsekvens av kammarrättens sätt att avgränsa saken i det nu aktuella fallet är att Skatteverket - för att "säkra" en framtida process - i ett omprövningsbeslut enligt det angivna exemplet skall redogöra för samtliga fyra grunder till att avdrag inte kan medges. Ett eventuellt överklagande från bolagets sida förutsätter således från början en tämligen omfattande argumentering för att avdrag skall medges. - Kammarrättens avgränsning innebär även andra processuella problem. En snäv avgränsning av saken i det angivna exemplet innebär att det inte skulle vara uteslutet för verket att fatta fyra beslut vid olika tidpunkter, där avdrag vägras med stöd av respektive grund, och som är överklagbara var för sig. Den väg som kammarrätten synes ha slagit in på innebär att skattskyldiga kan tvingas föra processer i fyra olika instanser avseende samma förlustavdrag det aktuella taxeringsåret. Detta kan inte anses vara förenligt med en renodlad sakprocess eller en rättssäker beskattning. - Mycket talar för att processföremålet innefattar de omständigheter som rör ABASV:s avdrag för Grimseys underskott. Med en sådan vidare avgränsning av processföremålet ingår formerna för tåginnehavet, underskottet som sådant samt ABASV:s rätt till avdrag för dess andel av underskottet. Det förhållandet att i stort sett endast frågan om kapitalåtagandet behandlades i myndighetens beslut och av länsrätten ändrar

inte saken i processen. Det följer av sakprocessen att samtliga alternativa grunder som omfattas av saken skulle ha prekluderats av en dom även om de inte har åberopats av någon part. Frågan om äganderätten till tågen skulle därför ha prekluderats efter en lagakraftvunnen dom. - Även frågan om processföremålet skall avgränsas till "ägarnivån" eller "kommanditbolagsnivån" aktualiseras i målet. En avgränsning av processföremålet till ägarna skulle i så fall endast beröra respektive ägares rätt till avdrag för Grimseys underskott. En avgränsning till Grimsey skulle avse Grimseys resultat som sådant.

ABASV bestred bifall till överklagandet och yrkade ersättning för sina kostnader i Regeringsrätten för 17,1 timmars arbete med 60 000 kr exklusive mervärdesskatt. ABASV anförde bl.a. följande. Den nya fråga som skattemyndigheten tog upp i sitt överklagande hos kammarrätten avsåg inte huruvida bolaget hade gjort en utfästelse under år 1994 utan om Grimsey skulle betraktas som ägare av tågen. Det händelseförlopp som denna fråga hänför sig till utgörs av Grimseys förvärv och uthyrning av tågen och berör således en helt annan fråga och en annan juridisk person och medför dessutom en annan rättsföljd. Rättsföljden av att en utfästelse inte skulle ha skett under år 1994 är att avdraget för det året begränsas till 8 870 749 kr och att avdraget för det nästföljande året ökas med 44 269 676 kr. Rättsföljden av att Grimsey inte skulle anses som ägare av tågen skulle vara att bolaget inte är berättigat till något värdeminskingsavdrag för dessa. Dessutom skulle ytterligare följder uppkomma i form av beskattning av uppburna leasingintäkter och en framtida försäljningsintäkt. En doms rättskraft bör vidare inte sträcka sig längre än vad som kunnat förutses i rättegången. Ett väl avgränsat yrkande medför motsvarande avgränsning av processföremålet och begränsning av rättskraften. Genom domen prekluderas endast sådana omständigheter som hade kunnat åberopas i målet.

Regeringsrätten (2005-12-16, Lavin, Almgren, Stävberg, Kindlund, Fernlund) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Enligt 6 kap. 18 § första stycket taxeringslagen får talan inte ändras utom i vissa, här inte aktuella, fall. Som ändring av talan anses emellertid inte enligt paragrafens andra stycke när klaganden inskränker sin talan eller, utan att frågan som är föremål för prövning ändras, åberopar en ny omständighet till stöd för sin talan.

Vad som i skatteprocessen avses med begreppet samma fråga har varit föremål för behandling i bl.a. rättsfallen RÅ 2000 ref. 54 och RÅ 2003 ref. 15. Vid bedömandet av om införandet av en ny omständighet utgör en tillåten taleändring har i praxis framför allt lagts vikt vid om den ingår i samma händelseförlopp eller saksammanhang och avser samma inkomster eller utgifter.

Byte av grund avseende ett yrkande rörande en specifik inkomst- eller avdragspost kan normalt ske utan att frågan i målet ändras (jfr prop. 1989/90:74 s. 417). Har ett bolag sålt aktier och yrkar avdrag för förlust som uppkommit vid försäljningen på det sätt Skatteverket redogör för i sitt överklagande omfattar den tvistiga frågan de skattemässiga konsekvenserna av transaktionen. Olika grunder kan åberopas för att avdrag inte skall medges utan att detta förändrar frågan.

Förevarande mål har hos länsrätten enbart gällt om ABASV, mot bakgrund av de begränsningsregler som enligt 2 § 1 mom. femte stycket SIL gällde vid den aktuella taxeringen, haft rätt att göra avdrag för del i det underskott som redovisats för Grimseys verksamhet. Först i kammarrätten har skattemyndigheten gjort gällande att Grimsey inte varit ägare till tågen och att ABASV till följd därav inte skall medges det yrkade underskottsavdraget. Målet i Regeringsrätten gäller om införandet av denna nya grund för att avdrag för underskott skall vägras utgör en otillåten ändring av talan.

Den först i kammarrätten åberopade grunden hänför sig inte till ABASV:s dispositioner utan till transaktioner som Grimsey företagit och som påverkat storleken av det underskott som Grimsey redovisat. Ett kommanditbolag är inte skattskyldigt, utan resultatet av ett kommanditbolags verksamhet beskattas hos delägarna. Det underskott för vilket ABASV yrkat avdrag har visserligen i allt väsentligt sin grund i de värdeminskingsavdrag Grimsey gjort. Detta innebär emellertid inte att frågan i en process som avser ABASV:s rätt till

avdrag för del i underskott även omfattar förutsättningarna för Grimseys värdeminskingsavdrag. Vad nu sagts medför, såsom kammarrätten funnit, att den grund som skattemyndigheten åberopat till stöd för sitt yrkande att ABASV skall vägras avdrag för sin andel av Grimseys underskott innebär en otillåten taleändring.

Målet avser en fråga av betydelse för rättstillämpningen. ABASV har därför rätt till ersättning för de kostnader som skäligen behövts för att ta till vara dess rätt. Skäl att ändra kammarrättens avgörande i denna del saknas. Vidare bör bolaget beviljas ersättning för sina kostnader i Regeringsrätten med skäliga 40 000 kr.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten avslår överklagandet.

Regeringsrätten beviljar bolaget ersättning av allmänna medel för kostnader i Regeringsrätten med 40 000 kr.

Föredraget 2005-11-16, föredragande Bjurman, målnummer 4201--4202-02

Sökord: Taxeringsprocess; Förvaltningsprocess övriga frågor

Litteratur: Prop. 1989/90:74 s. 370-376, 417-418
