
Regeringsrätten

RÅ 2010 ref. 104

Målnummer:	8153-09	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2010-11-10		
Rubrik:	En partiell återkallelse av ett överklagande har inte ansetts innebära att ett anslutningsöverklagande förfaller i motsvarande del.		
Lagrum:	6 kap. 14 § taxeringslagen (1990:324)		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 1966 ref. 5• NJA 2000 s. 81		

REFERAT

Nolato AB (bolaget) redovisade i sin deklaration för taxeringsår 2006 en skattefri kapitalvinst om ca 74 mkr hänförlig till ett estniskt dotterbolag som trätt i likvidation. Fråga uppkom om fordran på likvidationsersättningen skulle anses ha uppkommit i samband med att dotterbolaget trädde i likvidation i januari 2005 eller om fordran då var så osäker att den i stället skulle tas upp i samband med slutredovisningen i september samma år. Ett ytterligare alternativ var att ta upp fordran först i december 2005 då likvidationen avslutades och då bolaget erhöll sin likvidationsersättning. Tidpunkten för redovisningen var av betydelse eftersom skillnaden mellan det belopp som skulle tas upp som fordran och det belopp som slutligen betalades ut utgjorde skattepliktig valutakursvinst. - Skatteverket fann vid omprövning den 14 december 2007 att fordran borde ha tagits upp i januari 2005 och att skillnaden mellan denna fordran och den likvidationsersättning som betalades ut i december, cirka 3,5 mkr, således var en skattepliktig valutakursvinst. Skatteverket fann vidare att bolaget lämnat oriktig uppgift och påförde skattetillägg.

Bolaget överklagade Skatteverkets beslut hos länsrätten.

Länsrätten i Skåne län (2009-01-13, ordförande Lundahl) fann att bolagets fordran på likvidationsersättning borde ha redovisats i september 2005 och att valutakursvinsten därmed skulle beräknas till 1 420 648 kr. Med delvis bifall till överklagandet förklarade länsrätten att bolaget skulle påföras valutakursvinst med detta belopp och att det påförda skattetillägget skulle justeras i motsvarande mån. Länsrätten avslog överklagandet i övrigt.

Bolaget överklagade den 16 mars 2009 länsrättens dom hos kammarrätten. Bolaget yrkade därvid att valutakursvinst avseende likvidationsersättning inte skulle påföras samt att påfört skattetillägg skulle undanröjas.

Skatteverket överklagade den 8 april 2009 länsrättens dom anslutningsvis och yrkade att valutakursvinst avseende likvidationsersättning och skattetillägg skulle påföras i enlighet med Skatteverkets omprövningsbeslut den 14 december 2007.

Därefter återkallade bolaget överklagandet såvitt avsåg frågan om inkomsttaxering. Enligt bolaget föll därmed Skatteverkets anslutningsöverklagande i denna del och det som återstod att pröva var därför frågorna om skattetillägg och ersättning för kostnader. Till stöd härför anförde bolaget att den part som anför anslutningsbesvär ursprungligen har valt att inte låta pröva frågan ytterligare och att det därför inte finns skäl att pröva frågan om den återkallas av den part som först överklagat.

Skatteverket yttrade sig över bolagets återkallelse och yrkade att kammarrätten skulle ta ställning till återkallelsen och tillhörande frågor om

målets omfattning, innan parterna gavs möjlighet att slutligen utveckla yrkanden och grunder i de återstående frågorna.

Kammarrätten i Göteborg (2009-10-28, Grankvist, Harmsen Hogendoorn, Fröberg, referent) yttrade i särskilt beslut under handläggningen följande: Bolaget har återkallat sitt överklagande i inkomsttaxeringsdelen. Målet ska därför avskrivas såvitt avser bolagets talan i den delen. - Den fråga som kammarrätten har att ta ställning till är vilken verkan en sådan partiell återkallelse får för Skatteverkets anslutningsöverklagande i inkomsttaxeringsdelen. - Om en part har överklagat ett beslut av länsrätt eller kammarrätt får enligt 6 kap. 14 § taxeringslagen (1990:324), TL, även motparten ge in ett överklagande, trots att den för honom gällande tiden för överklagande gått ut. Ett sådant s.k. anslutningsöverklagande ska ges in inom en månad från utgången av den tid inom vilken det första överklagandet skulle ha gjorts. Återkallas eller förfaller det första överklagandet av någon annan anledning, förfaller också anslutningsöverklagandet. - Rätten till anslutningsöverklagande i taxeringsmål infördes år 1956. Syftet med anslutningsmöjligheten är processekonomiskt. Tanken är att en part som inte helt har vunnit framgång i underrätten men ändå är benägen att nöja sig med domen - om även motparten nöjer sig - inte ska behöva överklaga för säkerhets skull. I förarbetena föreslogs att ett anslutningsöverklagande i taxeringsmål ska förfalla om motpartens överklagande av någon anledning förfaller. Bestämmelsen gavs därmed ett innehåll som skulle motsvara rättegångsbalkens bestämmelser om anslutningsöverklagande (prop. 1956:150 s. 294 och 317). Hur en partiell återkallelse av det primära överklagandet påverkar ett anslutningsöverklagande berördes inte i förarbetena. - Om den partiella återkallelsen avser en fråga som anslutningsvis hade kunnat överklagas oavsett om det första överklagandet omfattat denna fråga, bör enligt kammarrättens mening anslutningstalan prövas även om det första överklagandet återkallas i denna del (se Lars Welamson "Om anslutningsvad och reformatio in pejus" 1953, s. 129). - Med denna utgångspunkt blir effekten av bolagets partiella återkallelse i inkomsttaxeringsdelen således beroende av om Skatteverket hade kunnat klaga anslutningsvis i den delen även om bolagets överklagande endast avsett skattetillägget. Enligt kammarrättens mening hade det varit möjligt. Bestämmelsen om anslutningsöverklagande i 6 kap. 14 § TL är generell och inte begränsad till vissa frågor. En part kan därför klaga anslutningsvis i inkomsttaxeringsdelen även om motpartens överklagande endast omfattar frågan om skattetillägg. - Kammarrättens slutsats blir således att Skatteverkets anslutningsöverklagande i inkomsttaxeringsdelen ska prövas trots att bolaget återkallat sitt överklagande i den delen. - Kammarrätten avskriver målet i den del som avser bolagets talan i inkomsttaxeringsdelen. - Kammarrätten ogillar bolagets invändning om hinder mot prövning av Skatteverkets anslutningsöverklagande i inkomsttaxeringsdelen.

Bolaget överklagade kammarrättens beslut hos Regeringsrätten och yrkade att Skatteverkets anslutningsöverklagande skulle skrivas av i den del som avsåg inkomstbeskattningen. Vidare yrkade bolaget ersättning för kostnader i Regeringsrätten med 81 300 kr. Till stöd för sin talan anförde bolaget bl.a. följande. Kammarrätten har grundat sitt beslut på att Skatteverket hade kunnat överklaga frågan om beskattning av valutakursvinsten anslutningsvis även om bolaget bara hade överklagat frågan om skattetillägg. En sådan slutsats kan vara riktig endast om frågorna om inkomstbeskattning och skattetillägg utgör samma sak. Så är dock inte fallet, vilket bl.a. framgår av att det är möjligt att överklaga en skattetilläggsfråga separat utan att högre instans också behöver pröva inkomsttaxeringsfrågan. Av RÅ 1975 ref. 71 framgår vidare att det inte går att anslutningsöverklaga en taxeringsfråga när det första överklagandet avser skattetillägg. Bestämmelsen om anslutningsöverklagande har tillkommit av processekonomiska skäl för att motverka "onödiga" överklaganden. Med kammarrättens tolkning måste en skattskyldig som bara vill få frågan om skattetillägg prövad i högre instans överklaga även taxeringen eftersom den frågan annars bara kan gå honom emot. En sådan tolkning står i strid med detta syfte.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. Ingenting i förarbeten eller i praxis tyder på att 6 kap. 14 § TL ska tolkas på annat sätt än att bestämmelsen normalt avser hela den överklagade domen oberoende av vilka sakfrågor som överklagats. Stöd för denna tolkning finns

bl.a. i RÅ 1966 ref. 5. Utgången i RÅ 1975 ref. 71 torde ha sin grund i att den då gällande bestämmelsen om anslutningsbesvär endast avsåg överklaganden i fråga om inkomst- och förmögenhetstaxering och inte omfattade skattetillägg. Motsvarande begränsning saknas i den nu aktuella lagtexten. Det saknar därför betydelse om något av överklagandena endast avser skattetillägg.

Regeringsrätten (2010-11-10, Almgren, Dexe, Hamberg, Brickman, Saldén Enérus) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Bolaget har hos kammarrätten yrkat att länsrättens dom ska ändras på så vis att bolaget varken ska beskattas för valutakursvinst eller påföras skattetillägg. Sedan Skatteverket anslutningsvis yrkat att bolaget ska beskattas för en större valutakursvinst och påföras ett större skattetillägg än vad som följer av länsrättens dom har bolaget återkallat sitt överklagande såvitt avser inkomsttaxeringen. Frågan i målet är om denna partiella återkallelse medför att Skatteverkets överklagande förfaller i den del det rör inkomsttaxeringen.

Enligt 6 kap. 14 § TL gäller att om en part har överklagat ett beslut av förvaltningsrätt eller kammarrätt, får även motparten ge in ett överklagande, trots att den för honom gällande tiden för överklagande gått ut. Om det första överklagandet återkallas eller förfaller av någon annan anledning, förfaller också det senare överklagandet.

Bestämmelsen har tillkommit av processekonomiska skäl och infördes ursprungligen i samband med tillkomsten av 1956 års taxeringsförordning (1956:623). Av förarbetena framgår att bestämmelsen bygger på motsvarande reglering i rättegångsbalken (prop. 1956:150 s. 293 f.). Vilken inverkan en partiell återkallelse ska ha på ett anslutningsöverklagande berördes inte i detta sammanhang och har inte heller behandlats senare. Inte heller rättegångsbalken eller dess förarbeten ger någon ledning i denna fråga.

Av praxis framgår emellertid att det är möjligt att anslutningsvis överklaga en annan fråga än den som omfattas av det första överklagandet (se bl.a. RÅ 1966 ref. 5 och NJA 2000 s. 181). Av detta följer att det även bör vara möjligt att pröva ett anslutningsöverklagande i en fråga som inledningsvis har omfattats av det första överklagandet men där talan senare har återkallats. Det av bolaget åberopade avgörandet RÅ 1975 ref. 71 ger inte stöd för någon annan bedömning. Den då gällande bestämmelsen om anslutningsöverklagande i 108 § taxeringslagen (1956:623) avsåg uttryckligen endast överklaganden av beslut om inkomst- och förmögenhetstaxering. Någon sådan begränsning finns inte i den nuvarande bestämmelsen. Överklagandet ska därför avslås.

Målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen. Bolaget är därför berättigat till ersättning för skäliga kostnader i Regeringsrätten. Ersättningen bör bestämmas till 20 000 kr.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten avslår överklagandet.

Regeringsrätten beviljar Nolato AB ersättning för kostnader enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. med 20 000 kr.

Föredraget 2010-10-20, föredragande Hammarström, målnummer 8153-09

Sökord: Förvaltningsprocess, övriga frågor; Inkomstskatt

Litteratur: prop. 1942:5 s. 434; prop. 1956:150 s. 293-294 och 317-318; prop. 1971:10 s. 275-276; prop. 1989/90:74 s. 375, 416; SOU 1977:6 s. 85-88; Fitger, Rättegångsbalken, 2009 s. 50:18-50:20; Hermanson, Taxeringshandbok, 1981 s. 341-342; Welamson, Om anslutningsvad och reformatio in pejus, 1953 s. 129-130; Welamson, Rättegång VI, 1994 s. 73-78; Wennergren, Förvaltningsprocess, 1977 s. 289-290
