



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Alexander Carlström Ernst

Saken i skatteprocessen

LAGM01 Examensarbete

Examensarbete på juristprogrammet
30 högskolepoäng

Handledare: Christina Moëll

Termin för examen: HT2015

Innehåll

SUMMARY	1
SAMMANFATTNING	2
FÖRORD	3
FÖRKORTNINGAR	4
1 INLEDNING	5
1.1 Bakgrund	5
1.2 Syfte och frågeställningar	6
1.3 Metod	6
1.4 Material och forskningsläge	7
1.5 Avgränsningar	8
1.6 Disposition	9
2 SAKEN I SKATTEPROCESSEN	10
2.1 Skatteprocessens form före skattereformen	10
2.2 Skatteprocessens form enligt den nuvarande regleringen	11
2.3 Förarbeten	13
3 SAKEN I TVISTEMÅLSPROCESSEN	17
3.1 Allmänt	17
3.2 Olivecrona	17
3.3 Ekelöf	19
4 RÄTTSPRAXIS OCH DOKTRIN	21
4.1 Rättspraxis från tiden före skattereformen	21
4.1.1 RÅ 1986 ref. 116	21
4.1.2 RÅ 1990 ref. 49 I	21
4.1.3 RÅ 1990 ref. 49 II	22
4.2 Doktrin	22
4.3 Analys	25

4.4	Rättspraxis – ändring av talan	27
4.4.1	RÅ 2000 ref. 54	27
4.4.2	RÅ 2003 ref. 15	28
4.4.3	RÅ 2005 ref. 77	28
4.4.4	RÅ 2007 ref. 9	29
4.5	Doktrin	30
4.6	Analys	32
4.7	Rättspraxis – Skattetillägg	36
4.7.1	RÅ 2001 ref. 20	36
4.7.2	RÅ 2004 ref. 144	36
4.7.3	RÅ 2005 ref. 7	37
4.8	Doktrin	38
4.9	Analys	39
5	SAKENS BEGRÄNSNING I DELPOSTER	41
6	FRAMFÖRDA SYNPUNKTER PÅ RÄTTSLÄGET	44
7	AVSLUTANDE ANALYS OCH SLUTSATSER	47
7.1	Slutsatser avseende gällande rätt	47
7.2	Kritiska synpunkter på rättsläget	49
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	53
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	55

Summary

This essay is based on an analysis of case-law, legal literature and legislative history and its purpose is to examine the subject matter in income tax cases. The term "subject matter" in income tax cases isn't defined by law. However, legislative history states that the contested decision together with the appellant's claims and the circumstances invoked by the appellant delimit the subject matter in income tax cases.

The study concludes that the course of event together with income or cost determines, due to the Supreme Administrative Court, the subject matter in income tax cases. Moreover, legal arguments have no impact on the determination of the subject matter in income tax cases. The case-law of the Supreme Administrative Court mainly concerns article 31 of chapter 67 of the Tax Procedures Act. However, the same criteria are in all probability also used in order to determine the extension of the legal force in tax cases. It's somewhat unclear to what extent it's possible to make adjustments of the course of event, although adjustments of less importance doesn't seem to result in an alteration of the subject matter. The fact that all circumstances regarding a certain legal consequence are subject to preclusion may indicate that the legal consequence or result is the determinant criterion or factor when the courts determine the subject matter in income tax cases, whereas the course of event is used to identify the legal consequence. However, the current legal position is unclear.

This essay also examines whether the current legal position in Swedish law strikes an appropriate balance between different interests such as legal certainty and efficiency. De lege ferenda my opinion is that there is little to gain in using another method to determine the subject matter in income tax cases. The unclear legal position regarding to what extent it's possible to adjust the course of event has, however, a negative impact on taxpayers' legal certainty. Furthermore, it's reasonable that adjustments of less importance don't result in an alteration of the subject matter. However, in order to maintain both legal certainty and the principle of the court hierarchy the possibility to adjust the course of event should, to a certain extent, be restricted. The study also concludes that it's reasonable that legal arguments have no impact on the subject matter, since it contributes to make the process efficient and reduce the risk of materially inaccurate judgements. This may, however, allow the court to base its decisions on legal rules that haven't been the subject of argument by the parties, which ultimately might create legal uncertainty. The parties should therefore be given the opportunity to speak their own opinions on how the law should be interpreted and applied. Lastly, the extension of the legal force in income tax cases is, in my opinion, appropriate.

Sammanfattning

I uppsatsen undersöker och analyserar jag sakens avgränsning i inkomstskattemål med användning av rättspraxis, doktrin och förarbeten. Begreppet ”saken” definieras inte särskilt i lagstiftningen. Det överklagade beslutet samt klagandens yrkanden och de omständigheter som åberopas till stöd för yrkandet anger emellertid, enligt förarbetena, processens ram.

Min slutsats är att avgränsningskriterierna händelseförloppet tillsammans med inkomst- eller utgiftsposter används av Högsta förvaltningsdomstolen för att bestämma saken i inkomstskattemål. Nya rättsliga grunder medför däremot inte att saken anses vara en annan. Högsta förvaltningsdomstolens rättspraxis avser huvudsakligen bestämmelsen om ändring av talan i 67 kapitlet 31 § skatteförfarandelagen (2011:1244). Samma kriterier används sannolikt i mål avseende den negativa rättskraftens omfattning. Det är i viss mån oklart i vad mån det är tillåtet att justera händelseförloppet utan att saken anses bli en annan. Smärre justeringar av händelseförloppet förefaller inte medföra att saken blir en annan. Det faktum att alla omständigheter med avseende på en viss rättsföljd prekluderas ger, enligt doktrinen, uttryck för att rättsföljden är det avgörande kriteriet vid bestämmandet av saken medan händelseförloppet använts för att individualisera rättsföljden. Rättsläget är dock oklart.

Uppsatsen syftar också till att utvärdera huruvida gällande rätt kan anses tillfredsställande med hänsyn till olika intressen så som rättssäkerhet och effektivitet. Enligt min uppfattning finns det ingen anledning att använda en annan metod för att avgränsa saken i inkomstskattemål. Det är dock till nackdel för den enskildes rättssäkerhet att det är oklart i vilken mån det är tillåtet att justera händelseförloppet utan att saken anses bli en annan. Det är rimligt att inte smärre justeringar av händelseförloppet innebär att saken blir en annan. Däremot bör, med hänsyn till de enskildas rättssäkerhet och instansordningsprincipen, möjligheten att justera händelseförloppet i viss mån vara begränsad. Min slutsats är också att det är rimligt att rättslig argumentering inte inverkar på sakens avgränsning, eftersom det främjar ett effektivt skatteförfarande och minskar risken för materiellt felaktiga domar. Det innebär emellertid också att domstolen kan basera sina domar på rättsregler som parterna inte hänfört sig till, vilket kan vara till men för förutsebarheten. Domaren bör därför korrespondera med parterna innan beslut fattas. Slutligen kan nämnas att omfattningen av den negativa rättskraften är lämplig enligt min uppfattning.

Förord

Färdigställandet av detta examensarbete innebär att min tid på juristprogrammet, trots vissa tvivel på att jag skulle nå ända hit, är slut. Min studietid har varit både utmanande och berikande.

Jag vill först och främst tacka min handledare Christina Moëll för hennes stöd och värdefulla kommentarer under uppsatsskrivandet. Jag vill också tacka min familj, inte minst min mor, som stöttat mig under hela utbildningen och som har haft överseende med min avvikande dygnsrytm. Ett särskilt tack riktas till mina vänner på juristprogrammet som har berikat min studietid.

Malmö i januari 2016

Alexander Carlström Ernst

Förkortningar

FPL	Förvaltningsprocesslagen (1971:291)
FT	Förvaltningsrättslig tidskrift
GTL	Gamla taxeringslagen (1956:623)
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen (Regeringsrätten)
NJA	Nytt juridiskt arkiv
Prop.	Proposition
RB	Rättegångsbalken (1942:740)
Ref.	Referat
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SFL	Skatteförfarandelagen (2011:1244)
SN	Skattenytt
SOU	Statens offentliga utredningar
SvJT	Svensk Juristtidning
SvSkT	Svensk Skattetidning
TI	Taxeringsintendent
TL	Taxeringslagen (1990:324)

1 Inledning

1.1 Bakgrund

Skatteprocessen var tidigare utformad som en beloppsprocess. Det innebär att saken utgjordes av de beloppsmässigt bestämda yrkanden klaganden framställt inom överklagandetiden. Klaganden kunde därmed inte utvidga sin talan beloppsmässigt. Däremot fanns det inga hinder mot att ändra talan till att gälla en annan sak, förutsatt att klaganden höll sig inom beloppsramen. Likaså var äkta kvittningsinvändningar, d.v.s. invändningar som är hänförliga till en annan fråga än den som motparten åberopat, tillåtna.¹

Sedan tidigt 1990-tal är skatteprocessen istället utformad som en sakprocess. Det innebär att saken eller processföremålet utgörs av en enskild sakfråga. De yrkanden och grunder som klaganden anfört anger processens ram. Det som utmärker sakprocessen, och skiljer den från beloppsprocessen, är att klaganden inte har någon möjlighet att ändra sin talan till att avse en annan sak. Dessutom är äkta kvittningsinvändningar inte tillåtna. Däremot är oäkta kvittningsinvändningar, d.v.s. invändningar som är hänförliga till samma fråga som motparten åberopat, tillåtna. Av 67 kapitlet 31 § skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL, framgår det dessutom att parterna får åberopa nya omständigheter under förutsättningen att saken inte blir en annan.²

Hur saken avgränsas i skatteprocessen har således betydelse för i vilken mån det är möjligt att åberopa nya omständigheter. Sakens avgränsning är också av betydelse för omfattningen av en doms negativa rättskraft.³ Lagstiftaren har avstått från att i lag definiera vad som utgör saken i skatteprocessen.⁴ Det har emellertid kommit ett flertal rättsfall från Högsta förvaltningsdomstolen, HFD, avseende saken i skatteprocessen.⁵ Frågor avseende sakens avgränsning i skatteprocessen har även tillägnats relativt stor uppmärksamhet i doktrinen. Doktrinen har i hög grad präglats av en diskussion angående huruvida HFD i skattemål använder sig av Olivecronas eller Ekelöfs identitetslära.⁶

Det kan finnas både för- och nackdelar med en viss avgränsning av saken med hänsyn till olika intressen så som rättssäkerhet och effektivitet. Det finns därmed skäl för att granska och utvärdera huruvida gällande rätt kan anses vara tillfredsställande med hänsyn till olika relevanta intressen och rättspolitiska synpunkter.

¹ Alhager 2003, s. 89-91.

² Almgren och Leidhammar 2012, s. 163 f.

³ Almgren och Leidhammar 2012, s. 164.

⁴ Prop. 1989/90:74 s. 371.

⁵ Se t.ex. RÅ 2000 ref. 54, RÅ 2003 ref. 15, RÅ 2005 ref. 77 och RÅ 2007 ref. 9.

⁶ Se t.ex. Bergström 1991, s. 203-231 och Gäverth 2001, s. 568-600.

1.2 Syfte och frågeställningar

Det huvudsakliga syftet med förevarande studie är att utreda vad som kan anses utgöra saken, eller processföremålet, i inkomstskatterättsliga mål. Det innebär att fokus ligger på att undersöka i vilken mån parterna kan ändra sin talan och att utröna vad som utgör saken vid bestämmandet av rättskraftens omfattning. Ytterligare ett syfte med uppsatsen är att analysera och föra en diskussion om huruvida gällande rätt, avseende hur saken avgränsas i skatteprocessen, kan anses vara tillfredsställande med hänsyn till olika rättspolitiska argument.

Därmed kommer jag ta min utgångspunkt i följande två frågeställningar: Vad utgör saken i skatteprocessen? Är gällande rätt, avseende avgränsningen av saken i skatteprocessen, tillfredsställande?

1.3 Metod

För att fastställa gällande rätt (*de lege lata*), och därigenom besvara den första frågeställningen avseende vad som utgör saken i skatteprocessen, kommer rättsdogmatisk metod att tillämpas. Det innebär att gällande rätt fastställs genom att rättskällorna tolkas och systematiseras.⁷ Rättskällevärdet pekar ut det material som är relevant för att beskriva och systematisera gällande rätt. I en rättsdogmatisk studie utgörs materialet primärt av lag, lagförarbeten, prejudikat och doktrin.⁸

Jag avser emellertid inte stanna vid att fastställa gällande rätt. Som framgår av syftet med uppsatsen avser jag även att undersöka om gällande rätt, angående hur saken avgränsas i skatteprocessen, kan anses vara tillfredsställande. Det innebär att jag kritiskt granskar och analyserar huruvida gällande rätt kan anses vara tillfredsställande eller om gällande rätt borde vara utformad på annat vis med hänsyn till relevanta rättspolitiska synpunkter och intressen. Intressen som kommer att beaktas är t.ex. intresset av materiellt riktiga domar, rättssäkerhet och effektivitet.

Enligt Hellner finns det en rättsvetenskaplig metod i en vidare bemärkelse som kan användas bl.a. för att kritiskt granska rätten och framföra förslag om hur rätten bör utformas i framtiden (*de lege ferenda*).⁹ Nämnda metod kommer därmed användas för att besvara uppsatsens andra frågeställning.

⁷ Lehrberg 2014, s. 203 f och Sandgren 2015, s. 43 f.

⁸ Sandgren 2015, s. 40 och 43. Det har emellertid framhållits kritik mot ståndpunkten att rättsvetenskapliga forskare är bundna till vissa rättskällor. Enligt t.ex. Lavin använder sig en forskare av "vilket material som helst alltefter de syften han har rest med sin forskning". Oavsett hur det förhåller sig med den saken torde enligt min mening lag, lagförarbeten, prejudikat och doktrin utgöra de centrala källorna vid fastställandet av gällande rätt. Se Lavin 1990, s. 72 f och Hellner 2001, s. 22-24.

⁹ Hellner 2001, s. 27-30. Enligt bl.a. Lavin och Lehrberg är det möjligt att kritiskt granska och värdera rättsreglerna inom ramen för en rättsdogmatisk metod. Enligt nämnda uppfattning är metodens användningsområde således inte är begränsad till att utreda gällande

1.4 Material och forskningsläge

För att utreda vad som kan anses utgöra saken i skatteprocessen kommer relevant rättslig reglering i SFL att undersökas. Nämnda lag har ersatt taxeringslagen (1990:324), TL. Vidare kommer diskussionen som förts gällande saken i förarbetena behandlas. Särskilt fokus kommer ägnas åt SOU 1988:21 och prop. 1989/90:74 eftersom dessa förarbeten ligger till grund för den nuvarande regleringen avseende sakprocessen. Därutöver är den rättspolitiska argumentation som förekommer i förarbetena av intresse för den andra frågeställningen. Relevanta förarbeten kommer således även behandlas som ett led i att besvara den andra frågeställningen.

Mot bakgrund av den ofullständiga regleringen av saken i skatteprocessen är det nödvändigt att behandla relevant rättspraxis från HFD för att kunna utreda gällande rätt och därmed besvara den första frågeställningen.¹⁰ Det finns sedan införandet av sakprocess i skattemål flertalet rättsfall från HFD avseende saken i skatteprocessen. Det är primärt dessa rättsfall som kommer att behandlas. Även äldre rättsfall avseende saken i skatteprocessen, från tiden före skattereformen, kommer att behandlas. Vid urvalet av äldre rättsfall från HFD har dessas aktualitet eller relevans för det nuvarande rättsläget beaktats.

Vidare kommer även doktrin att användas som underlag för att utreda gällande rätt. Därtill är de rättspolitiska synpunkter och de lege ferenda-diskussioner som påträffas i doktrinen av betydelse för uppsatsens andra frågeställning. Doktrinen består mestadels av artiklar från Svensk Skattetidning och Skattenytt. Det skatterättsliga sakbegreppet diskuterades relativt flitigt i samband med att skatteprocessen i början av 1990-talet övergick till att vara en sakprocess istället för en beloppsprocess. Framför allt framfördes olika uppfattningar om huruvida Olivecronas eller Ekelöfs identitetslära skulle användas för att bestämma saken i skatteprocessen.¹¹ Därefter publicerades det ytterligare ett antal artiklar i början av 2000-talet som behandlar det skatterättsliga sakbegreppet. I artiklarna beaktas dessutom de få rättsfall från HFD som hunnit komma sedan skatteprocessen övergick till att vara en sakprocess. Även i dessa artiklar förs det en diskussion om huruvida HFD anslutit sig till Olivecronas eller Ekelöfs identitetslära.¹²

Frågan om hur saken ska avgränsas i skatteprocessen berörs inte enbart i de skatterättsliga tidskrifterna. Alhager behandlar frågan i sin monografi

rätt. Hellner tycks, enligt min mening, inte motsätta sig Lavins uppfattning även om han valt att begagna sig av uttrycket "rättsvetenskap i den vidare bemärkelsen". Jag har, för att undvika en eventuell begreppsförvirring samt en alltför vidlyftig diskussion avseende innebörden av rättsdogmatisk metod, valt att använda mig av Hellners terminologi. Se Lavin 1990, s. 73 f; Lehrberg 2014, s. 203 f och Hellner 2001, s. 22-24.

¹⁰ Se ovan avsnitt 1.1.

¹¹ Se t.ex. Bergström 1991, Remstam 1990 och Saldén Enérus 1992.

¹² Se t.ex. Gäverth 2001 och Gäverth 2004.

Rättskraft i skatteprocessen från år 2003. Nämnda verk behandlar utförligt rättskraften i skatteprocessen och synes – till dags dato - vara den enda monografin på området. Fokus för hennes monografi är emellertid inte sakens avgränsning i skatteprocessen utan rättskraftens omfattning i skattemål. Monografin innehåller vissa komparativa inslag där hon gör jämförelser med annan nordisk rätt.¹³ Förutom att Alhager inte primärt undersöker sakens avgränsning i inkomstskattemål har det dessutom kommit ett flertal rättsfall från HFD avseende saken i skatteprocessen på senare år som vare sig behandlas i Alhagers monografi eller i artiklarna från de skatterättsliga tidskrifterna.

Det synes således inte finnas någon avhandling eller monografi avseende sakens eller processföremålets avgränsning i skatteprocessen. Däremot berörs frågan i relativt begränsad utsträckning i von Essens verk *Processramen i förvaltningsmål* från år 2009 i vilken bl.a. saken i förvaltningsmål undersöks.¹⁴

1.5 Avgränsningar

Syftet med uppsatsen är att utreda vad som utgör saken i inkomstskatterättsliga mål. Vad som utgör saken eller processföremålet i mervärdes- och punktskattemål kommer således inte att utredas. Vad som kan anses utgöra saken i skönstaxerings- och skönsbeskattningsmål kommer inte heller behandlas. En sådan avgränsning ter sig motiverad med hänsyn till att det uppstår andra problem och delvis andra principer gäller för hur saken bestäms i skönstaxerings- och skönsbeskattningsmål i jämförelse med inkomstskattemål i övrigt.¹⁵

Vad som kan anses utgöra saken har, som tidigare nämnts, en avgörande betydelse för skatteprocessen i flera avseenden. Sakens avgränsning har bl.a. betydelse vid bestämmandet av rättskraftens omfattning och beträffande ändring av talan.¹⁶ Fokus för förevarande studie är emellertid att utreda hur saken bestäms i skatteprocessen. De särskilda problem och regler som gäller för t.ex. ändring av talan och negativ rättskraft och som inte avser sakens avgränsning kommer därmed inte att stå i fokus.

I de förarbeten som låg till grund för TL definierades aldrig sakbegreppet. Istället hänvisade departementschefen dels till rättspraxis från de skatteområden där det tidigare funnits inslag av sakprocess, dels till ”vad som gäller för den allmänna processen”.¹⁷ Vad avser hänvisningen till den allmänna processen var det i praktiken den dispositiva tvistemålsprocessen och inte brottmålsprocessen som åsyftades.¹⁸

¹³ Alhager 2003, s. 15-22.

¹⁴ von Essen 2009, s. 256-265.

¹⁵ Prop. 1989/90:74 s. 371-377 och RSV 1996, s. 216-235.

¹⁶ Se ovan avsnitt 1.1.

¹⁷ Prop. 1989/90:74 s. 371-376.

¹⁸ Alhager 2003, s. 68 och Gäverth 2001, s. 570.

I doktrinen har två identitetsläror, den ena utvecklad av Olivecrona och den andra utvecklad av Ekelöf, haft stor inverkan på diskussionen avseende hur saken i civilprocessrätten ska identifieras och definieras. Likaså har de två identitetsläror legat till grund för diskussionen i doktrinen avseende det skatterättsliga sakbegreppet.¹⁹ Det finns ingen möjlighet att inom ramen för denna uppsats uttömmande behandla sakbegreppet i tvistemålsprocessen. Med hänsyn till den betydelse Olivecronas respektive Ekelöfs identitetsläror haft för diskussionen angående innebörden av det skatterättsliga sakbegreppet finns det dock anledning att redogöra för åtminstone de grundläggande dragen hos de två identitetsläror.

1.6 Disposition

Efter förevarande inledningskapitel följer i kapitel två dels en kort redogörelse för skatteprocessens form innan sakbegreppets införande i skatteprocessen, dels en grundläggande redogörelse för skatteprocessens form enligt nuvarande reglering. Kapitlet avslutas med en redogörelse för vad som uttalas i förarbetena om avgränsningen av saken i skatteprocessen. Kapitel två är främst tänkt att tjäna som bakgrund för den vidare redogörelsen. I kapitel tre behandlas både Olivecronas och Ekelöfs identitetsläror och skillnaderna mellan dem. Kapitel fyra utgör det mest omfattande kapitlet i uppsatsen. I nämnda kapitel behandlas såväl rättspraxis som doktrin avseende sakens avgränsning i skatteprocessen. Kapitlet innehåller även tre avsnitt med mina egna slutsatser om gällande rätt som huvudsakligen grundar sig på en analys av den rättspraxis och doktrin som behandlas i kapitlet. Dessa tre avsnitt innehåller uppsatsens mest omfattande analyser, och de mest centrala slutsatserna, avseende gällande rätt. Även andra avsnitt av uppsatsen innefattar emellertid i vissa fall mina egna slutsatser om gällande rätt. I det femte kapitlet behandlas och diskuteras i vilken mån saken eller processföremålet kan begränsas i skatteprocessen. I det sjätte kapitlet redogörs för de rättspolitiska synpunkter på rättsläget som förekommer i doktrin och förarbeten. Det sjunde, tillika sista, kapitlet innehåller sammanfattande slutsatser avseende gällande rätt. Kapitlet avslutas med en diskussion, som innefattar de lege ferenda-resonemang, om huruvida gällande rätt är tillfredsställande med hänsyn till bl.a. de rättspolitiska argument som behandlas i uppsatsens sjätte kapitel.

¹⁹ Se t.ex. Bergström 1991, s. 203-231 och Gäverth 2001, s. 568-600.

2 Saken i skatteprocessen

2.1 Skatteprocessens form före skattereformen

Nuvarande skatteprocess är utformad som en sakprocess. Det innebär att saken, eller processföremålet, utgörs av en enskild sakfråga varför parterna inte fritt får ändra sin talan till att gälla en annan sak.²⁰ Skatteprocessen enligt den äldre taxeringslagen (1956:623), GTL, var emellertid i huvudsak utformad som en beloppsprocess. Det innebar att processens ram, inom vilken parterna och domstolen måste hålla sig, var avgränsad till de beloppsmässigt bestämda yrkanden klaganden framställt inom överklagandetiden.²¹ Skatteprocessens form utvecklades emellertid i rättspraxis och reglerades inte i GTL.²²

Processens föremål var således en beloppsmässigt bestämd del av taxeringen, och inte en enskild sakfråga. Klaganden kunde därmed fritt ändra sin talan till att gälla en annan sakfråga, förutsatt att klaganden höll sig inom den beloppsmässiga ram som bestämts genom hans eller hennes yrkanden. Om t.ex. den skattskyldige hade yrkat avdrag för resor under tjänst med 10 000, kunde den klagande senare under processen istället yrka avdrag för räntekostnader med samma eller lägre belopp, däremot inte med ett belopp överstigande 10 000. Likaså kunde klagandens motpart anföra s.k. äkta kvittningsinvändningar, d.v.s. invändningar eller motfakta som avser en annan sak än den klaganden åberopat, förutsatt att dessa höll sig inom beloppsramen. Även oäkta kvittningsinvändningar, d.v.s. invändningar som avser samma sak som klagandens yrkande hänför sig till, var tillåtna.²³

Det var emellertid primärt den ordinarie processen som var utformad som en beloppsprocess. Det fanns redan enligt GTL inslag av sakprocess i skatteprocessen. Exempelvis innehöll den extraordinära processen samt eftertaxeringsprocessen inslag av både belopps- och sakprocess, medan skattetilläggsprocessen i stort var utformad som en sakprocess.²⁴

Det ansågs emellertid nödvändigt att helt övergå till sakprocess för att kunna införa ett utvidgat omprövningsförfarande. Syftet med en lång tidsfrist för omprövning var att skattemyndigheten på ett snabbt, effektivt och billigt vis skulle kunna göra rättelser av tidigare skattebeslut. Nämnda syfte ansågs inte kunna uppfyllas om beloppsprocessen behölls.²⁵ Det berodde på att enligt den dåvarande ordningen vann hela taxeringen laga kraft och rättskraft när en

²⁰ Almgren & Leidhammar 2012, s. 163.

²¹ Almgren & Leidhammar 2012, s. 163.

²² RSV 1996, s. 217.

²³ SOU 1988:21 s. 231-233.

²⁴ Gäverth 2004, s. 99.

²⁵ SOU 1985 s. 174 och 176.

fråga prövats av domstol. Det fick till följd att en omprövning av andra frågor i samma taxering förhindrades i enlighet med principerna för res judicata.²⁶ Därmed skulle antingen förvaltningsrättens dom få vänta tills att omprövningsfristen löpt ut eller så skulle omprövningsfristen behöva avbrytas genom förvaltningsrättens dom.²⁷ I förarbetena anfördes även ett antal andra skäl till att överge beloppsprocessen. Exempelvis ansågs det stå i strid med instansordningsprincipen att parterna hade möjlighet att byta grund även i högre instans.²⁸ Parternas möjlighet att fritt byta grund medförde därtill dessutom att parterna inte med säkerhet visste vilka frågor som kom att bedömas under processen eller vad de därmed riskerade under processen.²⁹

Samtidigt ansågs sakprocessen vara mer formell och osmidig än en beloppsprocess. I förarbetena till TL uttalades dessutom att en sakprocess kunde antas ge mindre rättstrygghet än en beloppsprocess. Ett väsentligt utvidgat omprövningsförfarande ansågs emellertid kunna kompensera för detta genom att förstärka rättssäkerheten i skatteförfarandet.³⁰

2.2 Skatteprocessens form enligt den nuvarande regleringen

Skatteprocessen är numera utformad som en sakprocess. Det innebär i korthet att saken eller processföremålet utgörs av en enskild sakfråga, ofta en inkomst- eller avdragspost, och inte en beloppsmässig bestämd del av taxeringen. Processramen bestäms av de yrkanden och grunder som klaganden framställer inom överklagandetiden.³¹

Enligt 67 kapitlet 31 § SFL är klaganden som huvudregel förhindrad att ändra sin talan. Enligt nämnda bestämmelse anses det inte vara fråga om taleändring om en ny omständighet åberopas utan att frågan som ska prövas ändras. Det innebär att nya omständigheter får åberopas förutsatt att saken inte ändras. Även i överrätt får nya omständigheter åberopas. Möjligheten att åberopa nya omständigheter i HFD begränsas emellertid av bestämmelsen i 37 § förvaltningsprocesslagen (1971:291), FPL.³² Enligt nämnda bestämmelse får en omständighet eller bevis som åberopas först i HFD endast beaktas om det föreligger särskilda skäl. Av 67 kapitlet 31 § framgår det även att en inskränkning av talan inte utgör en taleändring.

I en sakprocess kan motparten inte anföra äkta kvittningsinvändningar eftersom de inte avser samma sak som klagandens yrkande hänför sig till. Däremot är oäkta kvittningsinvändningar tillåtna eftersom de avser samma

²⁶ SOU 1988:21 s. 138.

²⁷ SOU 1985 s. 176.

²⁸ SOU 1985 s. 243; Prop. 1989/90:74 s. 368.

²⁹ Prop. 1989/90:74 s. 368.

³⁰ Prop. 1989/90:74 s. 368.

³¹ Prop. 1989/90:74 s. 370 och 374.

³² Prop. 1989/90:74 s. 372.

sak som klagandens yrkande hänför sig till.³³ Vad avser skattetillägg framgår det av bestämmelsen i 49 kapitlet 19 § SFL att endast oäkta kvittningsinvändningar är tillåtna. I bestämmelsen föreskrivs att underlag för skattetillägg ska bestämmas enbart med hänsyn till den fråga som ligger till grund för skattetillägget. Enligt 67 kapitlet 31 § SFL får en talan inte ändras i andra fall än som anges i 67 kapitlet 32 och 33 §§ SFL.

Klaganden får enligt 67 kapitlet 32 § första stycket SFL yrka något nytt förutsatt att någon ny fråga inte tas upp i målet. Enligt bestämmelsens andra stycke får klaganden i förvaltningsrätten föra in en ny fråga i målet. Det förutsätter emellertid att det sker innan överklagandetiden gått ut, att den nya frågan har samband med den fråga som ska prövas och att förvaltningsrätten anser att den nya frågan utan olägenhet kan prövas i målet. Enligt 67 kapitlet 33 § SFL får den som överklagat ett beslut i en fråga som föranlett skattetillägg även ta upp frågan om skattetillägg förutsatt att skattetillägget utan olägenhet kan prövas i målet.

Bestämmelserna i 67 kapitlet 32 och 33 §§ SFL reglerar, enligt Alhager, i vilken mån det är tillåtet att göra taleändringar, eller föra in en ny sak i målet, trots att det som huvudregel inte är tillåtet enligt 67 kapitlet 31 § SFL. Av 67 kapitlet 32 § första stycket SFL framgår det att klaganden får yrka något nytt förutsatt att någon ny fråga inte tas upp i målet. Enligt Alhager behandlas termerna ”saken” och ”frågan” som om de betyder samma sak i förarbetena. Därmed uppstår en terminologisk oklarhet i 67 kapitlet 32 § SFL eftersom om ”frågan inte ändras trots att ett nytt yrkande framställs, men framställandet av det nya yrkandet ändå utgör en ändring av talan (en ny sak), kan frågan och saken inte avse samma begrepp”. Alhager drar emellertid slutsatsen att ingen större vikt bör läggas vid oklarheten eftersom bestämmelsen troligen, enligt hennes uppfattning, placerats i 67 kapitlet 32 § SFL som en konsekvens av att det har bedömts vara svårt att avgöra om det är fråga om en ny sak när t.ex. ett belopp ändras eller ett nytt lagrum anförs. Vidare menar hon att det i regel inte borde vara fråga om någon ändring av saken när klaganden yrkar något nytt.³⁴

Almgren är kritisk mot Alhagers resonemang. Enligt Almgren behöver inte en taleändring innebära att en ny fråga förs in i målet. Termerna ”talan” och ”frågan” i SFL är, enligt Almgrens uppfattning, inte synonyma. Almgren tycks anse att Alhager utgått från det i sitt resonemang. Därmed kan en justering av det yrkade beloppet utgöra en otillåten taleändring utan att det är fråga om en ny sak, enligt Almgrens uppfattning. Bestämmelsen i 67 kapitlet 32 § SFL möjliggör en sådan justering förutsatt att det inte innebär att en ny fråga förs in i målet. Det föreligger således inte någon terminologisk oklarhet enligt Almgren.³⁵ Enligt min uppfattning synes Almgren och Alhager vara eniga om att ett nytt yrkande inte nödvändigtvis föranleder att saken blir en annan. De tycks snarare ha delade meningar avseende vad som ska anses utgöra en otillåten taleändring enligt 67 kapitlet 31 § SFL. Alhager verkar anse

³³ Almgren och Leidhammar 2012, s. 163.

³⁴ Alhager 2003, s. 108-110.

³⁵ Almgren 2004, s. 525.

att en taleändring innebär att en ny fråga förts in i målet eller att saken ändrats, medan Almgren anser att t.ex. ett nytt yrkande kan utgöra en taleändring trots att saken inte ändras.

I propositionen uttalas, gällande 67 kapitlet 32 § första stycket SFL, emellertid att beloppsmässiga utvidgningar bör vara tillåtna. I propositionen uttalas vidare att en motsvarande utvidgning är tillåten, åtminstone i underrätt, i tvistemål enligt 13 kapitlet 3 § RB. Vidare anför departementschefen att en annan ordning skulle medföra att det ändrade yrkandet varken skulle kunna prövas i målet, eller bli föremål för omprövning, eftersom en begäran om omprövning skulle behöva ”avvisas av skattemyndigheten (på grund av litis pendens) eftersom yrkandet avser den fråga som prövas av domstolen och därför [...] kommer att omfattas av domstolsavgörandets rättskraft”.³⁶

Enligt propositionen synes åtminstone en beloppsmässig justering av ett yrkande inte medföra att saken ändras. Vilka övriga justeringar av ett yrkande som kan tänkas vara tillåtna, d.v.s. som inte medföra att saken blir en annan, synes departementschefen inte uttala sig om. Med hänsyn till de uttalanden som görs i propositionen tycks syftet med bestämmelsen, enligt min uppfattning, vara att tydliggöra att nya yrkanden är tillåtna om de inte medföra att saken ändras. Enligt min mening innebär bestämmelsen således att det är tillåtet att anföra ett nytt yrkande förutsatt att saken inte ändras. Om saken ändras till följd av det nya yrkandet är det däremot fråga om en otillåten taleändring. Därmed bör, som Alhager framhåller, inte någon större vikt läggas vid den ”terminologiska oklarheten”.

Hur saken avgränsas har även betydelse i andra avseenden, bl.a. för omfattningen av en doms negativa rättskraft. Det finns ingen bestämmelse i SFL som anger rättskraftens omfattning. Enligt 66 kapitlet 3 § SFL får Skatteverket inte ompröva beslut i frågor som har avgjorts av allmän förvaltningsdomstol. Skatteverket får dock ompröva frågor som avgjorts av förvaltningsrätt eller kammarrätt genom beslut om beslutet avviker från rättstillämpningen i ett avgörande från HFD som har meddelats senare. I skatteprocessen gäller emellertid, i likhet med vad som gäller för civilprocessen enligt RB, att en fråga som avgjorts av domstol genom ett lagakraftvunnet beslut inte får prövas på nytt av domstol. Enligt principerna för litis pendens kan dessutom inte en fråga prövas om samma fråga eller sak redan är föremål för överprövning.³⁷

2.3 Förarbeten

Det finns ingen definition i SFL av vad som ska anses utgöra saken i skatteprocessen. I sitt delbetänkande hade Skatteförenklingskommittén som ambition att föreslå en konkret definition av saksbegreppet. Förslaget skulle grunda sig i den doktrin och praxis som utvecklats avseende innebörden av

³⁶ Prop. 1989/90:74 s. 372.

³⁷ Almgren och Leidhammar 2012, s. 164.

sakbegreppet i tvistemåls- och brottmålsprocessen.³⁸ I prop. 1989/90:74 uttalade departementschefen att det var lämpligare att knyta an till den rättspraxis där det tidigare funnits inslag av sakprocess och, i den mån det var möjligt, till principerna för den dispositiva tvistemålsprocessen istället för att försöka definiera sakbegreppet.³⁹ Departementschefen anslöt sig därmed till uppfattningen i Skatteförenklingskommitténs slutbetänkande om att det var en mer framkomlig väg att låta innebörden av det skatterättsliga sakbegreppet utvecklas i praxis, med ledning av tidigare praxis, istället för att i lag försöka definiera saken.⁴⁰

Även om någon definition av saken inte infördes i lag så diskuteras emellertid innebörden av sakbegreppet i förarbetena. I propositionen anförs att ”processföremålet i varje enskilt fall individualiseras av det överklagade beslutet samt klagandens yrkanden och de omständigheter han anger till stöd för yrkandet”.⁴¹ I propositionen framhålls vidare att en avgränsad fråga, så som en inkomst- eller avdragspost, utgör processföremålet och inte taxeringen i sin helhet som tidigare var fallet när skatteprocessen var utformad som en beloppsprocess.⁴² I förarbetena tycks förutsättas saken är densamma för rättskraftens omfattning och vid ändring av talan. I propositionen uttalas att om en taleändring anses vara otillåten, eftersom t.ex. återopandet av en ny omständighet innebär att saken blir en annan, ska den nya saken inte avvisas som res judicata om den aktualiseras i samband med en ny process.⁴³ De uttalanden som görs i förarbetena avseende rättskraftens omfattning torde, enligt min mening, därmed också ha betydelse för vad som anses utgöra saken vid ändring av talan och vice versa.

Enligt propositionen är det inte fråga om en ändring av talan om en skattskyldig först yrkar avdrag för resor till och från jobbet, och som stöd för sitt yrkande återopar en tidsvinst om tre timmar vid resa med bil i jämförelse med allmänna kommunikationsmedel, och senare istället anför att det yrkade avdraget ska medges för att han eller hon regelmässigt använder bilen i tjänsten.⁴⁴

I förarbetena uttalas därtill att genom dom i målet prekluderas alla de omständigheter som hade kunnat återopas. Likaså prekluderas alla de invändningar som svaranden hade kunnat återropa i målet. En ny talan med samma yrkande, fast under återopande av andra grunder, ska avvisas som res judicata. Därigenom förhindras upprepade processer om samma sak.⁴⁵ Omständigheter som inträffar efter domen, facta superveniens, ska inte prekluderas. Den typen av omständigheter hade näppeligen kunnat återopas

³⁸ SOU 1988:21 s. 143.

³⁹ Prop. 1989/90:74 s. 371-376.

⁴⁰ SOU 1988:21 s. 143 och Prop. 1989/90:74 s. 371.

⁴¹ Prop. 1989/90:74 s. 370.

⁴² Prop. 1989/90:74 s. 374.

⁴³ Prop. 1989/90:74 s. 374.

⁴⁴ Prop. 1989/90:74 s. 417.

⁴⁵ Prop. 1989/90:74 s. 374.

under processen. Omständigheter som inträffat, men som av någon anledning inte blivit kända för parterna innan domen, prekluderas däremot.⁴⁶

I propositionen uttalas att med omständighet avses de sakförhållanden som utgör en väsentlig grund för att bestämma en frågas individualitet eller identitet. Vidare anför departementschefen följande:

De omständigheter och sakförhållanden som sålunda är relevanta för att individualisera en fråga bör normalt hållas isär från de rättsliga faktorerna. Jag tänker då bl.a. på att det oftast är utan betydelse vilket lagrum som åberopas som skäl för ett yrkande.⁴⁷

I propositionen framhålls dessutom att en doms rättskraft inte bör sträcka sig längre än vad som kunnat förutses i rättegången. Endast omständigheter med avseende på den rättsföljd målet gällt ska prekluderas. I annat fall riskerar den skattskyldige att drabbas av rättsförluster till följd av att han eller hon inte till fullo insett betydelsen och konsekvenserna av utgången i målet.⁴⁸

I propositionen tas därmed avstånd från Wennergrens särskilda yttrande i kommitténs slutbetänkande avseende preklusionens, eller rättskraftens, omfattning.⁴⁹ Enligt Wennergrens uppfattning ska t.ex. talan om avdrag för en diskbänk avvisas om den övergripande frågan om avdragsrätt för köksinredningen redan varit föremål för prövning i mål om avdrag för skåpinredning. Detsamma gäller om en skattskyldig vägrats göra avdrag för facklitteratur i en tidigare dom eftersom hans eller hennes verksamhet inte är av sådan natur att facklitteratur behövs. Ett nytt yrkande om annan facklitteratur ska m.a.o., enligt Wennergren, avvisas. Wennergren anser att en sådan ordning är motiverad med hänsyn till processekonomiska skäl, eftersom domstolen annars skulle behöva ompröva sitt tidigare ställningstagande.⁵⁰

I propositionen framhålls att om en domstol bedömt om det överhuvudtaget föreligger avdragsrätt för t.ex. köksinredning i ett mål om avdrag för skåpinredning, bör en sådan övergripande bedömning inte förhindra att en ny talan väcks om en annan delpost. Enligt propositionen gäller det även om den nya delposten har ett nära samband med en delpost som redan prövats av domstol. De förutsättningar en dom vilar på bör få prövas på nytt i en ny process. Den tidigare domen kan däremot tillmätas betydelse ur bevissynpunkt.⁵¹

I propositionen uttalas att en ”doms rättskraft inte bör sträcka sig längre än det års taxering och skatteslag som målet gällde”. Nämnda slutsats grundar

⁴⁶ Prop. 1989/90:74 s. 376 och 403.

⁴⁷ Prop. 189/0:74 s. 374 f.

⁴⁸ Prop. 1989/90:74 s. 375.

⁴⁹ Prop. 1989/90:74 s. 375.

⁵⁰ Prop. 1989/90:74 s. 375.

⁵¹ Prop. 1989/90:74 s. 375.

sig på stånpunkten att en doms rättskraft inte bör sträcka sig längre än vad som kunnat förutses i rättegången.⁵² Därmed kan samma sak, utan hinder av en tidigare doms negativa rättskraft, prövas vid senare års taxeringar och vid ett annat skatteslag.

Departementschefen utvecklade inte vad som avsågs med skatteslag. Den gängse uppfattningen i doktrinen synes vara att departementschefen med skatteslag avser t.ex. inkomstskatt, punktskatt och mervärdesskatt. En doms rättskraft avseende t.ex. inkomstskatt omfattar därigenom alla inkomstskatteslag såsom inkomst av kapital och näringsverksamhet.⁵³

⁵² Prop. 1989/90:74 s. 375.

⁵³ Bergström 1991, s. 217.

3 Saken i tvistemålsprocessen

3.1 Allmänt

Vad avser det skatterättsliga sakbegreppet valde departementschefen, som tidigare nämnts, att knyta an till rättspraxis och till vad som gäller för den allmänna processen enligt RB.⁵⁴ Hur saken avgränsas i civilprocessen har betydelse för reglerna om taleändring, 13 kapitlet 3 § RB, och negativ rättskraft, 17 kapitlet 11 § RB. Nämnade bestämmelser ger dock ingen tydlig vägledning avseende vad som utgör saken i tvistemålsprocessen. Olivecrona och Ekelöfs identitetsläror har haft en stor inverkan på diskussionen om hur saken ska avgränsas i tvistemål.⁵⁵

3.2 Olivecrona

Vad avser sakbegreppet föreligger det enligt Olivecrona en tydlig korrespondens mellan 13 kapitlet 3 § 3 stycket RB och 17 kapitlet 11 § första stycket RB.⁵⁶ Enligt Olivecrona är syftet med 17 kapitlet 11 § RB att varje dom ska vara orubblig. Det innebär att en dom inte ska kunna åsidosättas genom en ny dom, varför en talan ska avvisas om ett bifall till talan medför att en tidigare dom åsidosätts. Det innebär bl.a. att även ny bevisning respektive nya rättsliga synpunkter avseende tidigare åberopade omständigheter ska avvisas. I annat fall hade det varit möjligt att få till stånd en ny prövning av tidigare åberopade omständigheter genom att t.ex. åberopa nya rättsliga synpunkter. Olivecrona kallar detta för orubblighetsprincipen.⁵⁷

För att kunna avgöra om en tidigare dom medför att en ny talan ska avvisas måste en jämförelse göras. Jämförelsen ska göras ”mellan domen i den förra rättegången, sedd i förbindelse med kärandens då framställda yrkanden och dess grunder, å ena sidan samt kärandens yrkanden i den nya rättegången och dess grunder å andra sidan”. En jämförelse ska m.a.o. göras mellan yrkandena och omständigheterna i de båda processerna. Yrkandet i förening med det åberopade saksammanhanget utgör således saken eller processföremålet i civilprocessen⁵⁸

Enligt Olivecrona finns det en talecirkel och en res judicacirkel. Den förra cirkeln innehåller det som käranden faktiskt åberopat till stöd för sin talan, medan den senare cirkeln omfattar sådana omständigheter som ska avvisas enligt 17 kapitlet 11 § RB. Omständigheter som hamnar utanför res judicacirkeln utgör en ny sak. Dessa omständigheter kan således prövas i en

⁵⁴ Prop. 1989/90:74 s. 371-376

⁵⁵ Se ovan avsnitt 1.5.

⁵⁶ Olivecrona 1966, s. 317 f.

⁵⁷ Olivecrona 1966, s. 282-285.

⁵⁸ Olivecrona 1966, s. 281.

ny process. De omständigheter som ska avvisas enligt 17 kapitlet 11 § RB, d.v.s. de omständigheter som faller inom res judicatacirkeln, hade kunnat åberopas i den första rättegången utan att saken hade ändrats. Frågan är, enligt Olivecrona, hur pass vid res judicatacirkeln är.⁵⁹

Även om yrkandet är detsamma som i den tidigare processen ska den nya talan inte avvisas om kändan i den nya processen åberopar ett fristående händelseförlopp. Orubblighetsprincipen kräver inte att en ny talan avvisas när den grundas på andra fakta. Det kan enligt Olivecrona emellertid vara vanskligt att avgöra huruvida det är fråga om en ny sak eller inte när kändans beskrivning eller skildring av händelseförloppet enbart delvis överensstämmer med beskrivningen i den första processen. Det ska vara fråga om en väsentlig ändring av det åberopande saksammanhanget eller händelseförloppet för att en ändring av talan ska föreligga. Enligt Olivecrona innebär därmed inte varje avvikelser från skildringen av händelseförloppet i den första processen att det är fråga om ny sak. Olivecrona redogör för två, enligt honom, tänkbara huvudfall.⁶⁰

Det ena fallet benämner Olivecrona som alternativa rekonstruktioner. Det går ut på att händelseförloppet enbart delvis är fastställt p.g.a. att det finns en lucka mellan två kända delar av händelseförloppet. Kändan fyller luckan med en rekonstruktion i den andra processen som skiljer sig från rekonstruktionen i den första processen. Olivecrona anser att det är fråga om samma sak, varför den nya talan ska avvisas. Omvänt har kändan rätt att framföra de alternativa händelseförloppen i den första processen.⁶¹

Olivecrona anför bl.a. följande exempel, hämtat från rättsfallet NJA 1955 s. 352, på en alternativ rekonstruktion. En arbetare hade fallit i en grop och skadat sig till följd av fallet. Kändan, som yrkade skadestånd, hävdade först att han hade fallit ned i grop A. Senare hävdade kändan att han hade fallit ned i grop B. Högsta domstolen fann, i motsats till underinstanserna, att det inte utgjorde en ändring av talan.⁶²

Det andra huvudfallet avser när händelseförloppet i huvudsak är fastställt och händelseförloppet i den nya processen skildras huvudsakligen på samma vis som i den första processen. Händelseförloppet i den nya processen förses emellertid med någon modifiering eller något tillägg. Enligt Olivecrona är det fråga om samma sak i de båda processerna såvida modifieringarna och tilläggen kan anses hänförliga till samma händelseförlopp som i den första processen. Som exempel anger Olivecrona om kändan i den första processen förlorat en talan om patentintrång. Kändan väcker sedan en ny talan om att samma produkt utgjorde patentintrång fast i annat hänseende än som gjordes gällande i den första rättegången.⁶³

⁵⁹ Olivecrona 1966, s. 315 f.

⁶⁰ Olivecrona 1966, s. 281 och 320 f.

⁶¹ Olivecrona 1966, s. 320-324.

⁶² Olivecrona 1966, s. 321.

⁶³ Olivecrona 1966, s. 325-330.

Olivecronas identitetslära innebär att inte samtliga tänkbara grunder avseende en viss rättsföljd prekluderas. Ett nytt fristående händelseförlopp innebär enligt Olivecrona att saken ändras, även om rättsföljden fortfarande är densamma. De grunder, eller omständigheter, som utgör en väsentlig ändring av det åberopande saksammanhanget eller händelseförloppet torde enligt Olivecronas synsätt därmed inte prekluderas.⁶⁴

3.3 Ekelöf

Enligt Ekelöf bör rättsföljden användas som identitetskriterium inom civilprocessrätten. Om rättsföljden inte ändras när käranden åberopar en ny omständighet, medför åberopandet inte heller någon ändring av saken enligt Ekelöf. Om t.ex. käranden för talan om att ett avtal är ogiltigt, kan käranden anföra en annan ogiltighetsgrund än som tidigare anförts utan att saken ändras. Rättsföljden, avtalets ogiltighet i det här fallet, förblir densamma oavsett vilken ogiltighetsgrund som käranden åberopar.⁶⁵

Enligt Ekelöf är ”rättsföljden ingenting annat än den juridiska betydelse som enligt gällande rätt tillkommer ett sakförhållande”.⁶⁶ Med rättsföljd avser han därmed den materiella rättsföljden. Kärandens yrkanden och åberopanden måste därför, enligt Ekelöf, sättas i relation till gällande rätt för att rättsföljdens identitet ska kunna fastställas.⁶⁷ Om käranden först som stöd för sitt betalningsyrkande åberopar en varuväxel, och sedan åberopar köpeavtalet som grund för sitt betalningsyrkande är det enligt Ekelöf fråga om samma rättsföljd.⁶⁸ Svaranden kan inte förpliktas till en prestation enligt den ena grunden och dessutom till en annan prestation enligt den andra grunden. De två grunderna föranleder samma rättsföljd.

I de flesta fall torde utfallet bli detsamma oberoende om saken bestäms enligt Ekelöfs eller Olivecronas kriterier, varför Ekelöf anser att den praktiska betydelsen av skillnaden mellan identitetslärorerna inte är särskilt stor. Det beror på att saken, enligt Olivecrona, inte ändras vid åberopandet av nya omständigheter förutsatt att det inte är fråga om en väsentlig förändring av saksammanhanget eller händelseförloppet.

De två olika identitetslärorerna kan främst leda till olika resultat i de fall rättsföljden är densamma medan grunderna är olika. Om t.ex. käranden först hävdar att denne har bättre rätt till en antik byrå med anledning av ett testamente och sedan istället grundar sin talan om bättre rätt på ett gåvobrev kommer Ekelöf fram till ett annat resultat än Olivecrona. Enligt den senare är det fråga om två fristående händelseförlopp varför det föreligger en ny sak, medan enligt den förre är saken oförändrad eftersom rättsföljden är densamma.⁶⁹

⁶⁴ Alhager 2001, s. 74 f.

⁶⁵ Ekelöf 1957, s. 320.

⁶⁶ Ekelöf 1950, s. 539.

⁶⁷ Ekelöf 1956, s. 104-106.

⁶⁸ Ekelöf 1957, s. 320.

⁶⁹ Ekelöf 1957 s. 320 f.

Enligt Ekelöf finns det dock situationer där Olivecrona, i motsats till Ekelöf, anser att det är möjligt att åberopa en ny omständighet utan det föreligger en taleändring. Ekelöf anger som exempel att käranden åsamkats en personskada och därför yrkar 1000 kronor i ersättning för förlorad arbetsinkomst och sjukvårdskostnader. I tingsrätten döms endast 700 kronor ut till käranden. I hovrätten åberopar käranden att denne även vill ha ersättning om 300 kronor för sveda och värk. Det är enligt Ekelöfs uppfattning fråga om en otillåten taleändring eftersom ”yrkande om ersättning för svedan och värken korresponderar med en annan rättsföljd, varom det icke varit fråga i underrätten”. Enligt Ekelöfs uppfattning skulle Olivecrona bedöma att det nya åberopandet enbart utgör ett tillägg till det i tingsrätten tidigare åberopade saksammanhanget. Det skulle därmed, enligt Olivecrona, inte vara fråga om en taleändring.⁷⁰

⁷⁰ Ekelöf 1957, s. 321 f.

4 Rättspraxis och doktrin

4.1 Rättspraxis från tiden före skattereformen

4.1.1 RÅ 1986 ref. 116

Taxeringsintendenten, TI, yrkade i målet att den skattskyldige skulle eftertaxeras såsom för inkomst av tomtrörelse för den köpeskilling den skattskyldige erhållit vid en fastighetsförsäljning. Den skattskyldige hade redan genom ett lagakraftvunnet beslut eftertaxerats för dessa inkomster såsom för realisationsvinst.

HFD, dåvarande Regeringsrätten, uttalade att TI åberopat samma fastighetsförsäljning och samma inkomster och kostnader i de båda processerna. HFD fann därför att förvaltningsrätten och kammarrätten inte borde ha prövat eftertaxeringsfrågan.

4.1.2 RÅ 1990 ref. 49 I

I fallet yrkade TI att Sture N skulle skönmässigt eftertaxeras för inkomster av ett visst antal transaktioner i en konsthandel som han bedrivit i en annan persons namn. I kammarrätten anförde länskattemyndigheten, istället för det tidigare påståendet, att Sture N hade genomfört transaktionerna vid sidan av den av den andra personen, Heimer D, redovisade konsthandeln. Kammarrätten fann att detta innebar sådant byte av grund för eftertaxering som inte kunde bli föremål för prövning.

HFD, som var av en annan uppfattning än kammarrätten, uttalade följande:

Till grund för yrkandet om eftertaxering har genomgående åberopats att Sture N 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.

Mot bakgrund av det anförda fann HFD att det inte var fråga om något byte av grund för eftertaxering.

4.1.3 RÅ 1990 ref. 49 II

I det andra fallet hade Heimer D gjort avdrag för underskott i konsthandelsrörelse. TI anförde att konsthandelsrörelsen hade bedrivits av en annan person, Sture N, och inte av Heimer D. Genom att yrka avdrag för underskott hade Heimer D, enligt TI, lämnat sådana oriktiga uppgifter som borde medföra både eftertaxering och skattetillägg. TI yrkade därför att underskottet skulle återföras till beskattning och att Heimer D skulle påföras skattetillägg.

I kammarrätten frånföll länsskattemyndigheten det tidigare påstående. Till stöd för sin talan hävdade länsskattemyndigheten istället att Heimer D skulle eftertaxeras p.g.a. att något underskott inte skulle anses föreligga, eftersom vissa i deklarationen oredovisade intäkter borde tilläggas eller därför att brister i räkenskaperna motiverade ett skönsmässigt tillägg motsvarande underskottet.

HFD uttalade att talan i förvaltningsrätten uteslutande avsåg frågan om huruvida Heimer D lämnat riktig uppgift om vem som bedrivit konsthandelsrörelsen. Den ändrade talan tog istället sikte på frågan om huruvida Heimer D lämnat oriktiga uppgifter avseende rörelsens resultat. HFD fann, i likhet med kammarrätten, att myndigheten bytt grund för talan om eftertaxering. Det var därmed fråga om en otillåten taleändring.

4.2 Doktrin

I doktrinen framförs olika uppfattningar om hur RÅ 1986 ref. 116 och RÅ 1990 ref. 49 I-II bör tolkas och hur saken i skatteprocessen bör avgränsas.⁷¹ Enligt Bergström framgår det av förarbetena att det inte ska gå att få ett beslut omprövat enbart p.g.a. en felaktig rättsliga rubricering i den första rättegången. Det är domstolen som ska göra den rättsliga klassificeringen av de omständigheter som åberopats i målet. För att det ska föreligga en ny sak måste nya omständigheter anföras. Det är därmed inte tillräckligt att nya rättsliga synpunkter framförs avseende samma omständigheter som parterna redan tidigare åberopat.⁷²

Vidare påpekar Bergström att rättsfallet RÅ 1986 ref. 116 anföras som exempel i förarbetena på ändrad rättslig rubricering. Enligt Bergström var grunderna i de två processerna emellertid inte identiska, eftersom TI först i den andra processen hävdade att den skattskyldige köpt fastigheten för att utnyttja den yrkesmässigt som rörelse. Bergström hävdar att rättsföljden i den första processen, enligt Ekelöfs identitetslära, enbart skiljer sig från rättsföljden i den andra processen i kvantitativt hänseende. Saken är därmed densamma i de båda processerna. Enligt Bergström skulle en tillämpning av

⁷¹ Se t.ex. Bergström 1991, s. 217 f, Gäverth 2001, s. 578 och 580 f och Saldén Enérus 1992, s. 40-42.

⁷² Bergström 1991, s. 217 f.

Olivecronas metod också innebära att saken anses vara densamma i de båda processerna, eftersom de nya omständigheterna tillhör väsentligen samma händelseförlopp som redan varit föremål för prövning i den första rättegången.⁷³

Bergström är av uppfattningen att saken i skatteprocessen bör avgränsas i enlighet med Ekelöfs identitetslära. Han synes grunda sin uppfattning på att det av processekonomiska skäl är lämpligt att anknyta sakbestämningen till rättsföljden. Bergström menar dessutom att hans uppfattning har stöd i förarbetena genom bl.a. departementschefens uttalande om att samtliga omständigheter med avseende på den rättsföljd målet gällt prekluderas och att saken inte ändras om part anför en ny grund för samma yrkande. Bergström framhåller att samtliga omständigheter avseende rättsföljden i ett mål prekluderas enligt Ekelöfs identitetslära, vilket inte är fallet enligt Olivecronas identitetslära. Olivecronas identitetslära kan därmed, enligt Bergströms uppfattning, inte tillämpas i skatteprocessen.⁷⁴ Alhager, M. delar Bergströms uppfattning om att saken bör avgränsas i enlighet med Ekelöfs identitetslära.⁷⁵

Bergström för även ett resonemang om vad som avses med rättsföljden om Ekelöfs metod används i skatteprocessen. Om kändanden t.ex. i ett tvistemål hävdar att ett avtal är ogiltigt p.g.a. formfel, kan kändanden inte i en ny rättegång yrka att samma avtal ska förklara ogiltigt på annan grund. Rättsföljden i de två rättegångarna är avtalets ogiltighet. Bergström framhåller att rättsföljden i ett skattemål inte är avtalets ogiltighet. Avtalets ogiltighet är snarare ett rättsfaktum i en relevant skatteregel. Rättsföljden är t.ex. att beskattning inte ska ske.⁷⁶

Gäverth anser, i likhet med Bergström, att utgången i RÅ 1986 ref. 116 är förenlig med såväl Olivecronas som Ekelöfs identitetslära. Han för emellertid ett resonemang om huruvida Ekelöfs metod, överförd till skatteprocessen, innebär att rättsföljden i fallet utgörs av beskattning i visst inkomstslag eller av beskattning eller inte beskattning. Han anser att rättsföljden bör vara den senare, varför saken enligt Ekelöfs synsätt torde vara densamma i de båda processerna. Gäverth synes grunda sin ståndpunkt på Ekelöfs uppfattning om att samma rättsföljd föreligger om part inte kan förpliktigas till två eller fler olika prestationer, utan enbart till en prestation, enligt de grunder som åberopats. I det aktuella fallet synes Gäverth anse att det är fråga om samma rättsföljd eftersom det är fråga om beskattning två gånger för samma fastighetsförsäljning om än i skilda inkomstslag.⁷⁷

Vad avser RÅ 1990 ref. 49 I anser Gäverth att HFD, i enlighet med Olivecronas uppfattning om hur saken bör avgränsas, fäst vikt vid att händelseförloppet var detsamma i de båda processerna oaktat att den rättsliga

⁷³ Bergström 1991, s. 218.

⁷⁴ Bergström 1991, s. 228 f.

⁷⁵ Alhager, M. 1993, 261 f.

⁷⁶ Bergström 1991, s. 221.

⁷⁷ Gäverth 2001, s. 578.

beteckningen skilde sig åt. Gäverth framhåller dock att saken också skulle varit densamma om HFD istället hade applicerat Ekelöfs metod. Rättsföljden i de båda processerna var nämligen densamma, d.v.s. beskattning för vissa inkomster i inkomstslaget rörelse.

Utgången i RÅ 1990 ref. 49 II står, enligt Gäverth, däremot inte i överensstämmelse med Ekelöfs identitetslära. Gäverth synes mena att rättsföljden, enligt Ekelöfs synsätt, var densamma i de båda processerna. Enligt Ekelöf skulle det därmed inte varit fråga om en otillåten ändring av talan. Gäverth konstaterar att händelseförloppen var olika medan rättsföljden var densamma i de två instanserna. Gäverth framhåller att HFD:s slutsats, d.v.s. att det var fråga om en otillåten ändring av talan, överensstämmer med Olivecronas uppfattning om hur saken bör avgränsas.⁷⁸ Sammantaget anser Gäverth att det mesta tyder på att HFD vid sakens avgränsning enligt GTL i huvudsak anslutit sig till Olivecronas metod.⁷⁹

Enligt Riksskatteverket, RSV, är det svårt att uttala sig om i vilken mån HFD i sin praxis tagit intryck av Olivecronas och Ekelöfs identitetsläror, men verket konstaterar samtidigt att HFD inte i något av rättsfallen synes ha refererat till rättsföljden som avgörande kriterium vid avgränsningen av saken. Enligt RSV:s uppfattning fann HFD i RÅ 1986 ref. 116 res judicata föreliggande eftersom samma händelseförlopp tidigare varit föremål för domstolsprövning. Vidare hävdar RSV dessutom att den ”yrkade rättsföljden, åtminstone i snäv bemärkelse, inte prövats av domstol tidigare”.⁸⁰ RSV tycks, enligt min uppfattning, härvidlag inta en annan ståndpunkt än både Bergström och Gäverth som anser att rättsföljden är densamma i de båda processerna.

RSV påpekar att HFD:s praxis avser situationer där det varit fråga om att påföra den skattskyldige skattetillägg eller att eftertaxera densamma. I dessa fall anser RSV att HFD valt att göra en relativt snäv avgränsning av saken. Att HFD i sin praxis fäst vikt vid händelseförloppet i dessa rättsfall innebär inte, enligt RSV, att saken kommer bestämmas på samma vis i andra situationer som varken rör skattetillägg eller eftertaxering. Det är enligt RSV därmed fullt möjligt att saken i andra typer av situationer anknyts till rättsföljden. Enligt RSV utesluter åtminstone vare sig SFL eller förarbetena det.⁸¹ Vidare framhåller RSV att rättsliga faktorer inte är relevanta vid bestämmandet av saken, vilket bl.a. framgår av rättsfallet RÅ 1986 ref. 116.⁸²

Saldén Enérus undersöker i sin artikel hur saken avgränsats i ett antal rättsfall, däribland RÅ 1986 ref. 116 och RÅ 1990 ref. 49 I-II. Enligt Saldén Enérus synes HFD inte ha uttalat sig om rättsföljden i de mål där sakens avgränsning prövats. HFD har snarare, enligt Saldén Enérus, i ett antal rättsfall fokuserat på händelseförloppet i målet. Vidare anför hon i sin artikel att man inte utifrån rättsfallen kan sluta sig till att HFD använt sig av Olivecronas identitetslära.

⁷⁸ Gäverth 2001, s. 580 f.

⁷⁹ Gäverth 2001, s. 596.

⁸⁰ RSV 1996, s. 223.

⁸¹ RSV 1996, s. 222 f.

⁸² RSV 1996, s. 224.

Istället menar hon att en ”tänkbar möjlighet är att regeringsrätten använt sig av en modifierad metod där dock läran om saksammanhangets enhetlighet haft en viss betydelse”.⁸³

4.3 Analys

Det framgår av domskälen i RÅ 1986 ref. 116 att HFD, vid sin bedömning av huruvida res judicata förelåg, fäst särskild vikt vid att TI åberopat samma fastighetsförsäljning och samma inkomster och kostnader i de båda processerna. Det faktum att den rättsliga klassificeringen av de faktiska omständigheterna skilde sig i åt de två processernas tycks enligt min mening, precis som framhålls både i propositionen och doktrinen, ha saknat betydelse för HFD:s bedömning.

Enligt Bergström är utfallet i målet förenligt med Ekelöfs metod. Oavsett om så är fallet finns det enligt min mening ingenting som tyder på att HFD i rättsfallet använt sig av Ekelöfs metod. Inte minst med tanke på att HFD snarare tycks ha fäst avgörande vikt vid det faktum att det händelseförlopp som TI åberopade till stöd för sin talan i princip avsåg samma händelseförlopp som redan varit föremål för domstolsprövning i den första rättegången. Som framgår i föregående avsnitt tycks RSV, i motsats till Bergström och Gäverth, dessutom anse att rättsföljden inte är densamma i båda processerna. RSV för emellertid inget resonemang om vad som utgör rättsföljden. RSV:s ståndpunkt torde, enligt min mening, emellertid innebära att beskattning i skilda inkomstslag, t.ex. kapital och näringsverksamhet, utgör skilda rättsföljder. I likhet med Gäverth anser jag att nämnda ståndpunkt stämmer mindre väl överens med Ekelöfs uppfattning om att rättsföljden är densamma om man inte kan förpliktigas till två olika prestationer.

Det faktum att TI:s talan hela tiden avsett inkomstberäkning av en och samma verksamhet, oavsett hur denna betecknats, och samma köp- och försäljningstransaktioner synes ha varit avgörande för HFD:s bedömning i RÅ 1990 ref. 49 I. HFD synes vid avgränsningen av saken således fäst avgörande vikt vid att det åberopade händelseförloppet var detsamma i både förvaltningsrätten och kammarrätten. Den rättsliga argumenteringen avseende det faktiska händelseförloppet tycks däremot ha saknat betydelse för HFD:s bedömning. Det förefaller inte osannolikt att resultatet blivit detsamma om HFD använt sig av Ekelöfs metod. I enlighet med Saldén Enérus uppfattning anser jag dock att det inte finns något i domskälen som tyder på att HFD fäst någon avgörande vikt vid huruvida rättsföljden var densamma eller inte.

Av rättsfallet RÅ 1990 ref. 49 II framgår det att HFD fann att en talan om eftertaxering av den skattskyldige p.g.a. att denne lämnat oriktiga uppgifter om vem som bedrivit konsthandelsrörelsen utgör en annan sak än en talan om att den skattskyldige ska eftertaxeras p.g.a. att denne lämnat oriktiga uppgifter om rörelsens resultat. Det i kammarrätten åberopade händelseförloppet skilde

⁸³ Saldén Enérus 1992, s. 40-42.

sig från det i förvaltningsrätten åberopade händelseförloppet. I förvaltningsrätten avsåg talan att en annan person bedrivit konsthandelsrörelsen, därefter hävdade TI istället att den skattskyldige lämnat oriktiga uppgifter. Utgången i målet förefaller därmed vara förenlig med Olivecronas metod. I likhet med RÅ 1986 ref. 116 och RÅ 1990 ref. 49 tycks HFD i RÅ 1990 ref. 49 II ha anknutit sakens avgränsning till det åberopade händelseförloppet. Likaså tycks HFD inte heller i detta rättsfall ha uttalat sig om huruvida det är fråga om samma rättsföljd eller inte.

Enligt min uppfattning har således HFD i rättsfallen inte tillämpat Ekelöfs metod. HFD synes i flera av rättsfallen fäst vikt vid huruvida det är fråga om samma händelseförlopp. Dessutom finns det inget i rättsfallen som tyder på att rättsföljden använts som *enda* identitetskriterium.

Bergströms synes emellertid inte enbart stödja sin uppfattning på den praxis som utvecklats avseende avgränsningen av saken enligt GTL. Bergströms huvudargument tycks vara att Ekelöfs metod, tillskillnad från Olivecronas metod, medför att samtliga omständigheter med avseende på en viss rättsföljd prekluderas. Enligt min mening tycks Bergström bortse från att departementschefen, avseende sakens avgränsning i skatteprocessen, valde att knyta an till den rättspraxis där det tidigare funnits inslag av sakprocess. Möjligen anser Bergström att HFD i framtida rättsfall bör avvika från sin tidigare rättspraxis avseende saken i skatteprocessen. Likaså verkar han inte överväga möjligheten att HFD använt sig av en modifierad metod, utan tycks utgå från att antingen Ekelöfs eller Olivecronas metod bör användas i skatteprocessen. Eftersom Olivecronas metod inte medför att alla omständigheter med avseende på en viss rättsföljd prekluderas, tycks han landa i slutsatsen att det är Ekelöfs metod som bör tillämpas i skatteprocessen.

Av allt att döma synes HFD, vid avgränsningen av saken, ha fäst avseende vid händelseförloppet. Likaså framgår det av rättsfallen att ny rättslig argumentering inte medför att saken blir en annan. Det talar för att HFD, i enlighet med vad såväl Gäverth som RSV hävdar, har använt sig av Olivecronas metod. Enligt min mening går det dock inte med säkerhet att sluta sig till att HFD använt sig av Olivecronas metod. Det framgår t.ex. inte av rättsfallen om alla omständigheter med avseende på en viss rättsföljd prekluderas eller inte. Därför drar jag slutsatsen att det är fullt möjligt att HFD, i enlighet med vad Saldén Enérus hävdar, i rättsfallen använt sig av en modifierad metod där läran om saksammanhangets enhetlighet varit av viss betydelse. Ett annat sätt att uttrycka det på är att HFD möjligen enbart delvis anslutit sig till Olivecronas metod.

4.4 Rättspraxis – ändring av talan

4.4.1 RÅ 2000 ref. 54

Den skattskyldige i målet, R, hade erhållit ett belopp från ett av honom ägt bolag. Han deklarerade utbetalningen som återbetalning av fordran. RSV anförde i målet att det som återbetalning betecknade beloppet skulle betraktas som utdelning och fördelas mellan inkomstlagen tjänst och kapital i enlighet med de s.k. 3:12-reglerna⁸⁴. HFD fann att det inte fanns grund för att beskatta R enligt 3:12-reglerna. RSV hade emellertid, som alternativ grund, även anført att R skulle beskattas med tillämpning av den gamla skatteflyktslagen (1980:865). RSV hade dock först i HFD framställt nämnda grund. I målet uppstod således frågan om RSV:s återopande av skatteflyktslagen utgjorde en otillåten ändring av talan.

HFD uttalade, efter att ha redogjort för tidigare praxis, att HFD i den tidigare sakprocessen enligt GTL primärt lagt vikt vid ”om det förelåg överensstämmelse i fråga om det händelseförlopp och de inkomster och utgifter som utgör underlag för bedömningen”. HFD uttalade därtill att prövningen enligt TL bör ha samma inriktning.

HFD bedömde att saken inte ändrats eftersom det händelseförlopp och inkomstposter som avsågs med RSV:s yrkande om tillämpning av skatteflyktslagen överensstämde med det händelseförlopp och inkomstposter som varit föremål för de lägre instansernas prövning. Saken ansågs därmed inte ha ändrats genom RSV:s påstående om att den skattskyldige erhållit en icke oväsentlig skatteförmån, att förmånen utgjort det huvudsakliga skälet för förfarandet och att en taxering på grundval av förfarandet skulle anses strida mot lagstiftningens grunder. Trots att det inte var fråga om en otillåten taleändring fann emellertid HFD att yrkandet skulle avvisas enligt 37 § FPL eftersom yrkandet innebar att nya förutsättningar fördes in i målet.

Två justitieråd var skiljaktiga avseende motiveringen. De anförde att när RSV först i HFD återopar att beskattning ska ske med tillämpning av skatteflyktslagen ”avser yrkandet allttjämt samma händelseförlopp och inkomstposter som tidigare”. RSV:s yrkande om tillämpning av skatteflyktslagen var dock inte bara begränsat till ny rättslig bedömning avseende samma händelseförlopp. Yrkandet medförde att även nya förutsättningar eller omständigheter fördes in i målet. Minoriteten ansåg därför att yrkandet, med hänsyn till både rättssäkerhetsskäl och instansordningsprincipen, skulle avvisas.

⁸⁴ Reglerna återfinns numera i 57 kap. inkomstskattelagen (1999:1229).

4.4.2 RÅ 2003 ref. 15

I materiellt hänseende gällde fallet huruvida ett bolag skulle ha rätt att göra avdrag för förlust vid avyttring av en tavla till företagsledaren i bolaget. Enligt skattemyndigheten hade konstverket inte införskaffats för bolagets verksamhet utan för företagsledarens personliga bruk, varför avdrag inte skulle medges.

I kammarrätten bytte emellertid skattemyndigheten grund för sin talan. Enligt skattemyndigheten skulle bolaget istället vägras avdrag för att bolaget inte visat att någon verklig förlust uppkommit. Skattemyndigheten bytte grund eftersom kammarrätten i en annan dom hade funnit att skattemyndigheten inte med tillräcklig styrka visat att syftet med bolagets inköp av tavlan varit att denna uteslutande eller så gott som uteslutande skulle komma företagsledaren till nytta.

I målet uppstod därmed frågan om skattemyndighetens byte av grund utgjorde en otillåten taleändring. Att vägra företaget avdrag för realisationsförlust av ett konstverk för att någon verklig förlust inte uppkommit kunde enligt kammarrättens bedömning inte anses utgöra samma sak som att vägra företaget avdrag för realisationsförlusten för att konstverket köpts in för företagsledarens bruk.

HFD gjorde en annan bedömning än kammarrätten. HFD konstaterade att domstolen är förhindrad att beakta omständigheter som medför att saken blir en annan än den som tidigare varit föremål för prövning. Enligt HFD ändrades emellertid inte saken av att skattemyndigheten först i kammarrätten hävdade att någon verklig förlust inte uppkommit för bolaget, istället för att som tidigare åberopa att tavlan inte införskaffats för bolagets verksamhet utan för företagsledarens bruk. Enligt HFD utgjorde nämligen "[d]en tvistiga frågan eller saken [...] de skattemässiga konsekvenserna - i avdragshänseende - för bolaget av dess mellanhavanden med företagsledaren vad gäller det aktuella konstverket".

4.4.3 RÅ 2005 ref. 77

Aktiebolaget ABASV var delägare i kommanditbolaget Grimsey. Skatteverket vägrade medge avdrag för ABSAV:s del i underskottet hos Grimsey. Skatteverkets ursprungliga grund var att avdrag borde vägras till följd av begränsningsreglerna i den då gällande lagen om statlig inkomstskatt.

I kammarrätten framställde Skatteverket ytterligare en grund för att inte medge ABASV avdrag. Enligt den grund, som först framställdes i kammarrätten, skulle ABASV vägras avdrag med anledning av att kommanditbolaget eller Grimsey inte borde anses vara ägare till det objekt som medförde underskottet.

HFD uttalade att det i rättspraxis, vid bedömandet av huruvida införandet av en ny omständighet utgör en tillåten taleändring, har lagts särskild vikt vid om den nya omständigheten ”ingår i samma händelseförlopp eller saksammanhang och avser samma inkomster eller utgifter”. Därtill uttalade HFD att frågan i målet vanligen inte ändras av att ett byte av grund sker avseende ett yrkande gällande en specifik inkomst- eller avdragspost. Vidare konstaterade HFD att den i först kammarrätten åberopade grunden, i motsats till den ursprungliga grunden, inte avsåg ABSAV:s dispositioner utan avsåg de transaktioner som kommanditbolaget företagit. Vidare uttalade HFD följande:

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.

HFD fann därmed, i likhet med kammarrätten, att åberopandet av den nya grunden utgjorde en otillåten taleändring.

4.4.4 RÅ 2007 ref. 9

Skattemyndigheten beslutade att beskatta C.H. för ett stipendium han erhållit från en amerikansk stiftelse som en intäkt i näringsverksamhet. Skattemyndigheten motiverade beslutet med att stipendiet var avsett att täcka avdragsgilla kostnader i näringsverksamheten så som t.ex. kostnader för resor, marknadsföring och ateljé.

I förvaltningsrätten yrkade skattemyndigheten att om domstolen fann att stipendiet skulle undantas för beskattning skulle avdrag inte medges för de kostnader som bidraget från stiftelsen var avsett att täcka och som C.H. medgivit avdrag för. Fråga uppstod om skattemyndighetens andrahandsyrkande utgjorde en otillåten taleändring. Enligt Skatteverket utgjordes saken av de skattemässiga konsekvenserna med anledning av ett mottaget stipendium, varför skatteplikten och avdragsrätten utgjorde en och samma fråga.

HFD gick emellertid inte på Skatteverkets linje. HFD konstaterade först att om en part för in nya element i processen är domstolen förhindrad att beakta omständigheter som medför att frågan eller saken blir en annan än den som varit föremål för prövning. Därefter uttalade HFD att begreppet ”fråga” inte definierats i förarbetena, men att saken eller frågan enligt förarbetena vanligtvis bestäms av de yrkanden som framställts och de omständigheter som åberopats till stöd för dessa. HFD framhöll dock att det av rättspraxis framgår att det ”i princip krävs att åberopade omständigheter ingår i samma händelseförlopp eller saksammanhang”.

Mot bakgrund av det anförda fann HFD att kammarrätten, genom att pröva avdragsrätten för kostnader, gått utanför ramen för processen.

4.5 Doktrin

Enligt Gäverth framgår det av RÅ 2000 ref. 54 att det inte finns några hinder mot att i högre instans åberopa tillämpning av skatteflyktslagen, förutsatt att händelseförloppet inte därigenom väsentligt ändras. Ett åberopande av tillämpning av skatteflyktslagen utgör därmed, enligt Gäverth, enbart ny rättslig argumentering och medför inte att saken ändras såvida händelseförloppet är detsamma.⁸⁵

Enligt Gäverths uppfattning framgår det även av HFD:s avgörande i RÅ 2003 ref. 15 att åberopande av nya rättsliga grunder inte medför att saken blir en annan. RSV hade i det aktuella fallet enbart åberopat en ny rättslig grund, d.v.s. att någon verklig förlust inte uppkommit, avseende samma händelseförlopp eller saksammanhang.⁸⁶ Anledningen till att utgången blev en annan i RÅ 2005 ref. 77 var, enligt Nordquist, att Skatteverket inte enbart åberopade en ny rättslig grund. I fallet åberopade Skatteverket, till stöd för sin talan, en annan transaktion i händelseförloppet än den transaktion som tidigare åberopats.⁸⁷

Alhager anser att HFD i RÅ 2000 ref. 54 fäste ”särskilt avseende vid identitet i händelseförlopp och inkomster och utgifter”. De nya omständigheter som tillkommer vid en tillämpning av den gamle skatteflyktslagen innebar inte, enligt HFD:s bedömning, att saken ändrades. Talan avsåg hela tiden samma inkomst. Dessutom var händelseförloppet i huvudsak detsamma. Enligt Alhager skulle HFD sannolikt inte kommit till en annan slutsats om RSV hade åberopat den nu gällande lagen (1995:575) om skatteflykt istället för den gamla skatteflyktslagen.⁸⁸ Nordquist tycks dela Alhagers uppfattning. Förutsatt att samma händelseförlopp och inkomstpost avses ändras inte saken, enligt Nordquist, av att part åberopar tillämpning av skatteflyktslagen.⁸⁹

Utifrån HFD:s rättspraxis, framför allt RÅ 2000 ref. 54, drar Alhager således slutsatsen att identitet ska föreligga mellan händelseförloppet och inkomst- eller utgiftsposter.⁹⁰ Det innebär, enligt Almgren och Leidhammar, bl.a. att införandet av en ny omständighet inte medför att saken ändras förutsatt att den nya omständigheten avser samma inkomster eller utgifter och ingår i samma händelseförlopp.⁹¹ Vidare framhåller Alhager att inkomst- eller utgiftsposter är ”hänförliga till yrkande- och rättsföljdssidan på så sätt att

⁸⁵ Gäverth 2001, s. 585 f.

⁸⁶ Gäverth 2004, s. 104 f.

⁸⁷ Nordquist 2007, s. 15.

⁸⁸ Alhager 2003, s. 119 och 124.

⁸⁹ Nordquist 2007, s. 14 f.

⁹⁰ Alhager 2003, s. 158.

⁹¹ Se Almgren och Leidhammar, Skatteförfarandelagen m.m. (1 september 2015), kommentaren till 67 kap. 31 §.

beskattning av en viss inkomstpost eller avdrag för en viss utgiftspost yrkas respektive utdöms”.⁹²

Alhager och Gäverth har något skilda uppfattningar avseende vilken metod HFD använt sig av vid avgränsningen av saken. Gäverth anser att HFD anslutit sig till Olivecronas definition av saken, eftersom HFD vid bestämmandet av saken fäst avgörande vikt vid det återopade händelseförloppet eller saksammanhanget. Enligt den av Olivecrona utvecklade orubblighetsprincipen medför inte nya rättsliga synpunkter att saken ändras, förutsatt att händelseförloppet är detsamma. Att ny rättslig argumentering, som det enligt Gäverth var fråga om i RÅ 2000 ref. 54, inte medför att saken i inkomstskattemål ändras är därmed också i enlighet med Olivecronas modell.⁹³

Gäverth tycks dock anse att HFD bör vara generös vad gäller att tillåta justeringar av händelseförloppet eller saksammanhanget utan att saken anses ändras. Konsekvensen blir därigenom dels att alla tänkbara invändningar av rättslig karaktär prekluderas, dels att part i regel är förhindrad att föra en ny talan avseende samma inkomst- eller avdragspost som tidigare varit föremål för domstolsprövning. Gäverth förespråkar därmed en förhållandevis vid avgränsning av saken i skatteprocessen.⁹⁴

Alhager är kritisk mot Gäverths slutsats att HFD, vid avgränsningen av saken i skatteprocessen, har anslutit sig till Olivecronas metod. Av förarbetena framgår det att alla tänkbara alternativa grunder till en viss rättsföljd prekluderas. Mot bakgrund av att det inte finns något som tyder på att HFD avvikit från nämnda förarbetsuttalande i sin praxis, anser Alhager att en strikt tillämpning av Olivecronas metod i skatteprocessen är utesluten. Vidare anser Alhager att saken är densamma beträffande ändring av talan och res judicata. Enligt Alhager medför Olivecronas metod att utrymmet för res judicata blir något mindre än utrymmet för ändring av talan, eftersom inte alla alternativa grunder för en viss rättsföljd prekluderas.⁹⁵ Enligt Alhager har HFD således varken anslutit sig till Olivecronas eller Ekelöfs metod. Alhager menar att HFD i sin rättspraxis snarare utvecklat en egen metod.⁹⁶ Vidare framhåller Alhager att det faktum att alla alternativa grunder prekluderas talar för att HFD:s identitetslära i själva verket utgör en anknytning till rättsföljden, men att händelseförloppet används för att identifiera rättsföljden.⁹⁷

Den gängse uppfattningen i doktrinen tycks vara att saken är densamma beträffande ändring av talan och res judicata.⁹⁸ Landerdahl företräder en motsatt uppfattning. Han framhåller i sitt särskilda yttrande till SOU 1988:21 att sakbegreppet inte har en identisk innebörd vid ändring av talan och vid res

⁹² Alhager 2003, s. 187.

⁹³ Gäverth 2001, s. 596 och 598.

⁹⁴ Gäverth 2001, s. 599.

⁹⁵ Alhager 2003, s. 154.

⁹⁶ Alhager 2003, s. 187 och 202.

⁹⁷ Alhager 2003, s. 194.

⁹⁸ Se Alhager 2003, s. 181-184 och Bergström 1991, s. 215.

judicata. Landerdahl tycks mena att endast de omständigheter som part anför i sin talan prekluderas. Däremot har part möjlighet anförda nya omständigheter, inom ramen för en och samma process, förutsatt att de hör till samma händelseförlopp. Enligt Landerdahl är sakbegreppet beträffande ändring av talan därmed mycket vidare än sakbegreppet beträffande res judicata.⁹⁹

4.6 Analys

I likhet med den uppfattning som framförs i doktrinen anser jag att HFD i RÅ 2000 ref. 54 använt sig av avgränsningskriterierna inkomstpost i kombination med händelseförloppet. Som Alhager framhåller är inkomst- och utgiftsposter hänförliga till rättsföljds- eller yrkandesidan. RSV:s talan avsåg hela tiden samma händelseförlopp och inkomstpost, varför det inte var fråga om en otillåten ändring av talan. Händelseförloppet i fallet, d.v.s. att den skattskyldige erhållit en viss intäkt, var således väsentligen detsamma trots att RSV först i HFD åberopade att beskattning skulle ske med tillämpning av skatteflyktslagen. Enligt min mening bör, i enlighet med vad Gäverth anför, RSV:s yrkande om tillämpning av skatteflyktslagen betraktas som en ny rättslig grund avseende samma händelseförlopp.

Såväl HFD:s majoritet som minoritet fann emellertid att yrkandet om tillämpning av skatteflyktslagen medförde att nya förutsättningar eller omständigheter fördes in i målet, vilka skulle avvisas med hänsyn till instansordningsprincipen, trots att saken alltjämt var densamma. Minoriteten anförde dessutom att det inte enbart var fråga om en ny rättslig bedömning avseende samma händelseförlopp. En möjlig tolkning är att nya omständigheter inte medför att saken blir en annan, förutsatt att händelseförloppet i huvudsak är intakt. Det ligger i sådana fall i linje med Olivecronas synsätt om att tillägg och modifieringar till ett händelseförlopp eller saksammanhang inte medför att saken blir en annan. RSV:s talan avsåg hela tiden huvudsakligen samma händelseförlopp och inkomst, d.v.s. att den skattskyldige erhållit en viss intäkt från ett visst bolag. Det kan nämnas att HFD troligen hade kommit fram till samma slutsats, d.v.s. att det inte var fråga om en otillåten taleändring, om domstolen hade tillämpat Ekelöfs metod istället för att använda händelseförloppet som avgränsningskriterium.

I RÅ 2003 ref. 15 uttalade HFD att ”de skattemässiga konsekvenserna – i avdragshänseende – för bolaget av dess mellanhavanden med företagsledaren vad gäller det aktuella konstverket” utgjorde saken i målet. Enligt min mening bekräftar det att HFD tillmäter händelseförloppet tillsammans med inkomst- eller utgiftsposter avgörande betydelse vid avgränsningen av saken. Skattemyndighetens talan avsåg hela tiden samma utgiftspost, d.v.s. avdrag för förlusten eller inte. Talan avsåg dessutom under hela processens gång samma händelseförlopp, d.v.s. bolagets mellanhavanden med företagsledaren avseende konstverket. I enlighet med Gäverth anser jag att

⁹⁹ Landerdahl i SOU 1988:21 s. 226.

skattemyndigheten, genom att hävda att det inte var frågan om någon verklig förlust, enbart anförde ny rättslig argumentering angående varför bolaget inte ska tillåtas göra avdrag för sin förlustförsäljning av konstverket.

Av RÅ 2000 ref. 54 och RÅ 2003 ref. 15 framgår således dels att HFD använder händelseförloppet och inkomster- eller utgiftsposter som avgränsningskriterier, dels att ny rättslig argumentering inte medför att saken blir en annan.

I RÅ 2005 ref. 77 fann HFD, till skillnad från i de två ovannämnda fallen, att det var fråga om en otillåten ändring av talan. Av rättsfallet framgår det att en process angående huruvida ett bolag enligt gällande regler har rätt till avdrag för sin del i ett kommanditbolags underskott inte avser samma fråga eller sak som de transaktioner kommanditbolaget företagit. Det faktum att kommanditbolagets transaktioner påverkar underskottets storlek, och därigenom också ägandebolagets rätt till avdrag, synes således inte innebära att saken är densamma.

HFD synes ha bedömt att den först i kammarrätten åberopade grunden avsåg ett annat händelseförlopp än det händelseförlopp som varit föremål för prövning i förvaltningsrätten. Som tidigare nämnts hänförde sig den i förvaltningsrätten åberopade grunden till ABASV:s dispositioner, medan den i kammarrätten åberopade grunder hänförde sig till de transaktioner kommanditbolaget hade företagit. De transaktioner kommanditbolaget företagit kan, enligt min uppfattning, inte anses ingå i det ursprungligen åberopade händelseförloppet. Saken var därmed inte densamma, trots att de båda grunderna åberopades till stöd för att ABASV inte skulle medges avdrag för sin del av underskottet i kommanditbolaget.

Det är, enligt min mening, av intresse att HFD i det aktuella rättsfallet uttalade att ett byte av grund avseende ett yrkande rörande en specifik inkomst- eller avdragspost i regel inte medför att saken blir en annan. Om HFD i hög grad tillåter justeringar av händelseförloppet torde, i enlighet med vad Gäverth framhåller, en ny talan avseende samma inkomst- eller utgiftspost bara i undantagsfall tas upp till domstolsprövning. HFD utvecklade dock inte i vad mån det är möjligt att justera händelseförloppet utan att saken blir en annan. I det aktuella rättsfallet, RÅ 2005 ref. 77, tycks i vart fall den i kammarrätten åberopade grunden avvikit i alltför hög grad från det ursprungligen åberopade händelseförloppet för att saken skulle kunna anses vara densamma.

I RÅ 2007 ref. 9 var det i likhet med det förra fallet fråga om otillåten taleändring. Huruvida det mottagna stipendiet var skattefritt eller inte avsåg inte samma sak som huruvida det förelåg avdragsrätt för de kostnader som stipendiet var avsett att täcka. Enligt min mening framstår inte utfallet i målet som överraskande. Det förra yrkandet avsåg en intäkt, d.v.s. huruvida beskattning skulle ske av det mottagna stipendiet. Det senare yrkandet tog sikte på en kostnad, d.v.s. huruvida det förelåg avdragsrätt. Genom att också pröva avdragsrätten för kostnader gick kammarrätten utanför ramen för processen. Skatteverket fick således inte gehör för sin uppfattning att saken

utgjordes av de skattemässiga konsekvenserna med anledning av ett mottaget stipendium och att skatteplikten och avdragsrätten därför utgjorde en och samma fråga.

Enligt min mening framgår det tydligt av de behandlade rättsfallen att HFD, i likhet med äldre rättspraxis där det funnits inslag av sakprocess, använt sig av händelseförloppet som avgränsningskriterium. Dock har även inkomst- eller utgiftsposter använts som avgränsningskriterier. Om part åberopar en ny omständighet måste den ingå i samma händelseförlopp och avse samma inkomster eller utgifter för att det inte ska bli fråga om en otillåten ändring av talan. I enlighet med vad som uttalas i förarbetena tycks inte ny rättslig argumentering medföra att saken ändras, förutsatt att det inte är fråga om ett nytt händelseförlopp eller inkomst- eller utgiftspost. Det kan jämföras med Olivecronas uppfattning om att yrkandet i förening med det åberopade händelseförloppet utgör saken i tvistemålsprocessen.

Alhager är dock av uppfattningen att HFD inte anslutit sig till Olivecronas modell, eftersom den inte medför att alla tänkbara grunder till rättsföljden prekluderas. Som tidigare nämnts framgår det av förarbetena att samtliga omständigheter som hade kunnat åberopas prekluderas, samt att enbart omständigheter med avseende på rättsföljden prekluderas. Att en strikt tillämpning av Olivecronas metod därigenom är utesluten förhindrar, enligt min mening, dock inte att det finns flera likheter mellan Olivecronas metod och den metod HFD använt sig av. Det tycks i stora drag råda en överensstämmelse mellan de avgränsningskriterier som Olivecrona anser bör användas i tvistemålsprocessen och de avgränsningskriterier som HFD använt sig av i inkomstskattemål.

HFD tycks dock i högre grad än Olivecrona anknyta till rättsföljden vid avgränsningen av saken. En preklusion av samtliga grunder avseende en viss rättsföljd torde förutsätta det. Det ligger dessutom i linje med uttalandet i RÅ 2005 ref. 77 om att nya grunder avseende ett yrkande rörande samma inkomst- eller utgiftspost i regel inte medför att saken blir en annan. Det är möjligt att det innebär att det är tillåtet att justera händelseförloppet, utan att saken anses bli en annan, i den mån det är fråga om samma inkomst- eller utgiftspost. HFD har dock i flera rättsfall fäst vikt vid händelseförloppet och dessutom uttalat att det krävs att nya omständigheter ingår i samma händelseförlopp eller saksammanhang för att det ska vara fråga om samma sak.

Alhagers slutsats om att HFD:s identitetslära i själva verket utgör en anknytning till rättsföljden, men att rättsföljden identifieras av händelseförloppet, ter sig därmed inte orimlig. Därigenom kan alla omständigheter med avseende på rättsföljden prekluderas. I praktiken tycks det dessutom innebära att avgränsningen av saken knyts till händelseförloppet. En förändring av händelseförloppet borde, enligt Alhagers synsätt, medföra att saken ändras genom att rättsföljden blir en annan. Alhagers slutsats förefaller dock inte utgöra en helt given tolkning av

rättspraxis, men tycks inte heller stå i strid med rättspraxis. Rättsläget måste betraktas som något oklart.

Sammantaget framgår det således av HFD:s rättspraxis att saken blir en annan om en ny omständighet inte ingår i samma händelseförlopp och inte avser samma inkomst- eller utgiftspost. En total preklusion av alla omständigheter med avseende på rättsföljden tycks dock utesluta en strikt tillämpning av Olivecronas metod. Det är möjligt att HFD:s identitetslära själva verket, i enlighet med vad Alhager anser, utgör en anknytning till rättsföljden, men att denne identifieras med händelseförloppet. Därigenom kan samtliga omständigheter med avseende på rättsföljden prekluderas. Enligt min mening torde det i praktiken också innebära att nya omständigheter måste ingå i samma händelseförlopp för att saken inte ska ändras. Om händelseförloppet förändras blir nämligen rättsföljden en annan. Det framgår inte tydligt i vilken mån det är möjligt att åberopa nya omständigheter utan att händelseförloppet anses ändras. Utgången i bl.a. RÅ 2000 ref. 54 tyder emellertid på att tillägg och modifieringar till händelseförloppet inte medför att saken blir en annan. Snarare än att ansluta sig till Olivecronas eller Ekelöfs metod tycks HFD således ha byggt vidare på sin egen rättspraxis där det tidigare funnits inslag av sakprocess och utvecklat en egen identitetslära.

Den rättspraxis som utvecklats sedan införandet av sakprocessen avser sakens avgränsning vid ändring av talan men inte res judicata. I förarbetena synes emellertid utgångspunkten vara att saken är densamma beträffande ändring av talan och res judicata. Enligt Landerdahl är sakbegreppet mycket vidare vid ändring av talan än sakbegreppet vid res judicata, eftersom enbart de omständigheter som en part anför i en process prekluderas. Enligt min mening synes Landerdahl inte ha något tydligt stöd för sin slutsats. Dessutom står hans slutsats i strid med nyss nämnda förarbetsuttalande.

Alhager är av uppfattningen att saken är densamma beträffande ändring av talan och res judicata. Alhager framhåller dock att inte alla alternativa grunder med avseende på en viss rättsföljd prekluderas enligt Olivecronas metod, varför dennes metod medför att saken inte är densamma beträffande ändring av tala och res judicata.

Det är, enligt min uppfattning, tveksamt om det är en korrekt tolkning av Olivecronas metod. Olivecrona själv anser att det föreligger en tydlig korrespondens mellan reglerna om res judicata och om ändring av talan. Anledningen till att Olivecronas metod medför att alla grunder avseende en viss rättsföljd inte prekluderas är att ett nytt fristående händelseförlopp medför att saken ändras. Omständigheter hänförliga till ett sådant fristående händelseförlopp prekluderas således inte. Samma omständigheter torde, enligt min tolkning av Olivecronas metod, inte heller få åberopas inom ramen för en och samma rättegång. Ett nytt fristående händelseförlopp utgör m.a.o. en ny sak oavsett om det åberopas i en ny rättegång eller i en pågående rättegång. Därmed drar jag slutsatsen att saken, enligt Olivecronas metod, är densamma beträffande ändring av talan och res judicata.

Utgångspunkten i förarbetena är, som tidigare nämnts, att saken i skatteprocessen är densamma beträffande ändring av talan och res judicata. I ett äldre rättsfall, RÅ 1986 ref. 116, avseende res judicata tycks HFD dessutom fäst vikt vid samma avgränsningskriterier som domstolen använt sig av i den rättspraxis som senare utvecklats gällande ändring av talan. Det talar för, i enlighet med vad Alhager gör gällande, att områdena för ändring av talan och res judicata korresponderar i inkomstskattemål. Enligt min mening, och i motsats till Alhagers uppfattning, står det dock inte i strid med Olivecronas identitetslära. Som tidigare nämnts är jag av uppfattningen att HFD utvecklat en egen identitetslära, dock inte på den grunden att Olivecronas metod skulle medföra att områdena för ändring av talan och res judicata inte korresponderar.

4.7 Rättspraxis – Skattetillägg

4.7.1 RÅ 2001 ref. 20

Rättsfallet gällde en skattskyldig som påfördes skattetillägg eftersom den skattskyldige ifråga hade underlåtit att i sin självdeklaration redovisa för värdepappersförsäljningar. Vissa försäljningar gav realisationsvinster, medan andra försäljningar gav realisationsförluster. I målet uppstod frågan om huruvida det var tillåtet att kvitta förlusterna mot vinsterna vid beräkningen av underlaget för skattetillägg.

HFD konstaterade att det vid beräkningen av underlaget för skattetillägg endast var tillåtet att kvitta förlustposter mot inkomstposter om avdraget för förlusten och beskattningen av inkomsten utgjorde en och samma fråga. Därtill uttalade HFD att åberopade omständigheter ska ingå i samma händelseförlopp och saksammanhang för att det ska anses tillhöra samma sak. Därefter konstaterade HFD att vad ”gäller värdepappersförsäljningar finns det normalt fog för att se varje försäljning - eller snarare beräkningen av försäljningens resultat och den skattemässiga behandlingen av detta - som en särskild fråga”.

Mot bakgrund av det anförda fann HFD att det inte var tillåtet att kvitta förlusterna mot vinsterna.

4.7.2 RÅ 2004 ref. 144

I fallet hade H och dennes sambo avyttrat sin bostadsrättslägenhet och redovisat en realisationsvinst för avyttringen under inkomst av kapital.

H var anställd som hockeyspelare hos VCHF, som i ett avtal garanterat H ett lägsta försäljningspris för bostadsrätten. Bostadsrätten avyttrades sedermera till VCHF för det garanterade försäljningspriset, vilket översteg marknadsvärdet för bostadsrätten. Den del av ersättningen som översteg marknadsvärdet betraktades av skattemyndigheten som förtäckt lön. Med

anledning av detta valde skattemyndigheten att eftertaxera H för inkomst av tjänst motsvarande den del av ersättningen som översteg marknadsvärdet. Som en följd av det skulle emellertid den av H redovisade realisationsvinsten justeras till en realisationsförlust.

I målet uppstod fråga om beräkning av skattetillägg när inkomst som redovisats i inkomstslaget kapital istället borde ha tagits upp i inkomstslaget tjänst. Enligt Skatteverket skulle skattetillägget enbart beräknas på underlag av det belopp som genom eftertaxeringen tagits upp i inkomst av tjänst.

HFD gjorde emellertid en annan bedömning än Skatteverket. Med hänvisning till RÅ 2000 ref. 54 och RÅ 2003 ref. 15 konstaterade HFD att det krävs att de åberopade omständigheterna ingår i samma händelseförlopp eller saksammanhang för att de ska anses tillhöra samma fråga. Vidare uttalade HFD följande:

Regeringsrättens mening är höjningen av H.N:s inkomst av tjänst och de konsekvensändringar detta medfört för honom genom att deklarerad realisationsvinst justerats så att i stället en avdragsgill realisationsförlust uppkommit hänförliga till en och samma fråga, nämligen frågan om hur den försäljningslikvid som erhållits vid avyttring av bostadsrätten skulle beskattas.

HFD fann därmed, i motsats till underinstanserna, att underlaget för skattetillägget skulle bestämmas med hänsyn till den sammanlagda förändringen av skatteuttaget som utgjorde konsekvensen av att den oriktiga uppgiften inte godtagits.

4.7.3 RÅ 2005 ref. 7

Ett bolag hade gjort avdrag avseende nedskrivning av anläggningstillgångar med 16 000 000 kronor. Det rörde sig om nedskrivning av värdet på aktier i ett av bolaget helägda dotterbolag. Bolaget hade mottagit en utdelning från dotterbolaget med ett belopp om 160 000 000 kronor och tagit upp det som intäkt.

Det var ostridigt i målet att bolaget hade saknat rätt till att göra avdrag, varför Skatteverket påförde bolaget skattetillägg. Det var i målet också ostridigt att bolaget inte var skattskyldig för utdelningen.

Bolaget anförde att ett belopp motsvarande utdelningen skulle minska underlaget för skattetillägget. Skatteverket menade dock att nedskrivningen av värdet på aktierna och utdelningen från dotterbolaget inte var hänförliga till en och samma fråga. Det var därmed, enligt Skatteverkets uppfattning, fråga om en äkta kvittningsinvändning som inte skulle beaktas vid bestämmandet av underlaget för skattetillägget.

Avseende vad som utgör samma fråga i skatteprocessen uttalade HFD att det ”i princip krävs att åberopade omständigheter ingår i samma händelseförlopp eller saksammanhang”. HFD konstaterade att en nedskrivning av värdet på aktier kan bero på en mängd olika orsaker, så som aktieutdelning eller att den löpande driften i dotterbolaget gått med förlust. Därefter uttalade HFD följande:

Härav följer att det är värdeutvecklingen fram till denna tidpunkt och inte någon enstaka transaktion i sig, t.ex. i form av en aktieutdelning, som utgör det för yrkandet om nedskrivning av värdet på aktierna relevanta händelseförloppet. Nedskrivningen av värdet på aktierna resp. intäkten i form av utdelning är därför att se som två olika frågor i nu aktuellt hänseende.

HFD fann därmed att det inte förelåg någon rätt till kvittning.

4.8 Doktrin

Alhager är av uppfattningen att HFD i RÅ 2001 ref. 20 använt sig av samma avgränsningskriterium, d.v.s. händelseförloppet eller saksammanhanget, som domstolen hänvisat till i RÅ 2000 ref. 54. Alhager anser det därmed vara klarlagt att saken i inkomstskattemål beträffande ändring av talan och kvittning vid skattetillägg bestäms enligt samma avgränsningskriterier.¹⁰⁰

Vidare anser Alhager att det framgår av RÅ 2001 ref. 20 att inkomst- och utgiftsposter kan kvittas mot varandra, förutsatt att kostnaderna är hänförliga till resultatet av samma försäljning. Enligt Alhager följer det av att HFD ansåg att resultatet av varje försäljning utgjorde en egen sak och att resultatet av försäljningar uppkommer först när kostnaderna dragits av från intäkterna.¹⁰¹ Vidare framhåller Alhager att en dom om en inkomstpost troligen också prekluderar invändningar om till inkomstposten hänförliga utgiftsposter.¹⁰²

Enligt Gäverth framgår det av RÅ 2001 ref. 20 att varje värdepappersförsäljning ses som en egen sak. Därmed får enbart kostnader hänförliga till respektive inkomstpost kvittas vid beräkningen av underlaget för skattetillägg.¹⁰³ HFD:s relativt snäva avgränsning av saken ligger dessutom, enligt Gäverths uppfattning, i linje med hur domstolen tidigare avgränsat saken i sin rättspraxis enligt GTL när det varit fråga om att påföra den skattskyldige skattetillägg eller att eftertaxera densamma.¹⁰⁴

¹⁰⁰ Alhager 2003, s. 122 f och 184-186.

¹⁰¹ Alhager 2003, Saken för rättskraft, ändring av talan och kvittning vid skattetillägg, s. 24.

¹⁰² Alhager 2003, s. 186.

¹⁰³ Gäverth 2001, s. 587.

¹⁰⁴ Gäverth 2001, s. 587 och 599.

4.9 Analys

I RÅ 2001 ref. 20 fann HFD att underlaget för skattetillägget inte skulle fastställas med beaktande av samtliga försäljningar, eftersom varje försäljning utgjorde en sak. Det var därmed i det aktuella fallet inte tillåtet att kvitta förlusterna mot vinsterna vid beräkningen av underlaget för skattetillägget. I fallet uttalade HFD att det krävs att de återopade omständigheterna ingår i samma händelseförlopp för att de ska anses tillhöra samma sak eller fråga. Det synes innebära att HFD, i enlighet med vad både Alhager och Gäverth hävdar, fäste vikt vid händelseförloppet eller saksammanhanget. Vidare får saken anses vara relativt snävt avgränsad i fallet med hänsyn till att resultatet av varje försäljning, istället för samtliga försäljningar, och den skattemässiga behandlingen av detta räknades som en sak.

Enligt HFD utgjorde beskattningskonsekvenserna av den försäljningslikvid som erhållits vid avyttring av bostadsrätten saken i RÅ 2004 ref. 144. HFD synes således fäst vikt vid händelseförloppet vid avgränsningen av saken. Höjningen av den skattskyldiges inkomst av tjänst medförde att den deklarerade realisationsvinsten justerades till en realisationsförlust. Både inkomsten av tjänst och realisationsförlusten var enligt HFD hänförliga till samma sak, varför även realisationsförlusten skulle beaktas vid beräkningen av underlaget för skattetillägget. Det faktum att det var fråga om två olika inkomstslag, kapital respektive tjänst, föranledde inte någon annan bedömning. Vilka inkomstslag det var frågan om var således utan betydelse. Det synes snarare ha varit avgörande att den skattskyldiges kvittningsinvändning, eller realisationsförlusten, inte avsåg ett annat händelseförlopp utan i likhet med inkomstposten var hänförlig till beskattningskonsekvenserna av försäljningen av bostadsrätten.

Även i RÅ 2005 ref. 7 synes HFD ha fäst avgörande vikt vid händelseförloppet. Enligt HFD utgjorde aktiernas värdeutveckling fram till räkenskapsårets utgång, och inte någon enstaka transaktion i sig, det relevanta händelseförloppet. Eftersom aktieutdelningen enbart utgjorde en transaktion, och inte avsåg hela värdeutvecklingen, tycks den inte varit hänförlig till det s.k. relevanta händelseförloppet och någon rätt till kvittning förelåg därmed inte.

I samtliga rättsfall har händelseförloppet använts som avgränsningskriterium. Det tyder, i enlighet med vad Alhager hävdar, på att samma sakbegrepp föreligger beträffande kvittning i skattetillägg och ändring av talan. Vidare delar jag Alhagers uppfattning om att inkomst- och utgiftsposten får kvittas mot varandra. Det torde dock förutsätta att inkomst- och utgiftsposterna är hänförliga till samma händelseförlopp. Det förefaller, enligt min mening, vara en rimlig tolkning av RÅ 2001 ref. 20. Att inkomst- och utgiftsposter får kvittas mot varandra, förutsatt att de är hänförliga till samma händelseförlopp, tycks dessutom ha blivit bekräftat i RÅ 2004 ref. 144. I nämnda fall fick nämligen realisationsförlusten kvittas mot inkomsten eftersom både

inkomsten och förlusten var hänförliga till beskattningskonsekvenserna av försäljningen av bostadsrätten.

Det förefaller naturligt att en dom om en inkomstpost också prekluderar oäkta kvittningsinvändningar, eller avdragsrätten för utgifter hänförliga till inkomstposten, eftersom de är hänförliga till samma sak som inkomstposten. Om så är fallet kommer dock vare sig till uttryck i förarbetena eller rättspraxis, vilket innebär att rättsläget ännu inte är klarlagt.

5 Sakens begränsning i delposter

I doktrinen finns det olika uppfattningar om sakens elasticitet i skatteprocessen, d.v.s. i vilken mån sakens avgränsning kan variera beroende på parts utformning av talan.¹⁰⁵ Frågan har även uppmärksammats i propositionen. Enligt departementschefen ska en talan om t.ex. avdrag för en diskbänk inte förhindras av att den övergripande frågan om avdragsrätt för köksinredning redan prövats i mål om avdrag för skåpinredning. En talan om en ny delpost får enligt departementschefen prövas, även om den har nära samband med en annan delpost som redan varit föremål för domstolsprövning.¹⁰⁶ Om domstol medgett avdrag med skäliga 50 000 kronor för reparation av en fastighet, utan att kostnaderna specificerats, är domstolen enligt departementschefen i en senare rättegång förhindrad att pröva ytterligare avdrag för reparationer. Om klaganden i den första processen hade fört talan om avdrag för en specifik reparationskostnad, t.ex. snickeriarbete, hade klaganden i en senare rättegång kunna få frågan om avdrag för en annan reparationskostnad, t.ex. målning, prövad.¹⁰⁷

Enligt RSV:s tolkning av nyss nämna förarbetsuttalanden kan den skattskyldige således begränsa saken till att avse varje klart särskiljbar delpost. Det är däremot inte möjligt att begränsa saken, eller domens rättskraft, till att avse kvotdelar av en självständig delpost. I t.ex. ett mål om avdragsrätt för facklitteratur kan saken, enligt RSV, begränsas till att avse kostnaderna för en enskild bok. Däremot kan saken inte begränsas till att avse kvotdelar av kostnaderna för en bok.¹⁰⁸ Även Bergström menar att enskilda delposter kan utgöra processföremål i skatteprocessen. Det måste dock, enligt Bergström, vara fråga om klart särskiljbara delposter.¹⁰⁹

Av förarbetsuttalandena framgår det, enligt Remstam och RSV, att desto mer allmänt utformat ett yrkande är, desto vidare blir saken eller processföremålet. Omvänt så gäller att desto mer specificerat yrkandet är, desto snävare blir saken.¹¹⁰

Om en skattskyldig yrkar avdrag för kostnader för ommålning av köket i sin villa utgörs saken i processen av kostnaderna för ommålning av köket. Den skattskyldige kan, sedan domen i den första processen vunnit laga kraft, därmed inte få ytterligare kostnader för ommålning av köket prövade.¹¹¹ Domstolen är däremot inte förhindrad att pröva ett yrkande om avdrag för

¹⁰⁵ Se t.ex. Ahlgren 2003, s. 146-149, Bergström 1991, s. 222-227 och Remstam 1990 s. 496-512.

¹⁰⁶ Prop. 1989/90:74 s. 375 och se ovan avsnitt 2.3.

¹⁰⁷ Prop. 1989/90:74 s. 377.

¹⁰⁸ RSV 1996, s. 225.

¹⁰⁹ Bergström 1991, s. 226 f.

¹¹⁰ Remstam 1990, s. 512 och RSV 1996, s. 225.

¹¹¹ Remstam 1990, s. 511.

kostnader hänförliga till ommålningen av ett kök i en annan fastighet. Saken eller processföremålet i de två processerna är inte densamma.¹¹²

Ett annat exempel som Remstam anger är att den skattskyldige är förhindrad att få ett yrkande om avdrag för installation av en diskbänk prövad, om den skattskyldige tidigare fått ett yrkande om avdrag för reparationer av sitt kök prövat. Den första domens rättskraft omfattar samtliga reparationer i köket till följd av att den skattskyldiges talan är så allmänt utformad. Om den skattskyldige i den första rättegången istället yrkar avdrag för t.ex. installation av ett kylskåp omfattar domens rättskraft inte den skattskyldiges yrkande om avdrag för installation av en diskbänk.¹¹³

Om den skattskyldige istället yrkar avdrag för ommålning av köket med femton burkar färg, och domstolens dom senare vinner laga kraft, kan den skattskyldige inte i en senare process yrka avdrag för de femton färgburkarna med ett högre belopp. I händelse av att den skattskyldige yrkat avdrag för de femton färgburkarna med ett för lågt belopp kan den skattskyldige således inte få till stånd en ändring om domen vunnit laga kraft.¹¹⁴ RSV påpekar att det är viktigt att skilja på bevisfakta och sakens avgränsning. Om t.ex. den skattskyldige i den första processen styrker de uppgivna kostnaderna med ett kvitto påverkar inte det sakens avgränsning. Kvittot utgör ett bevisfaktum. Saken i den första processen utgörs av kostnaderna för ommålning av köket, och inte av de kvitton som åberopas. Därmed är det inte fråga om en ny sak om en part i ett nytt yrkande åberopat ett annat kvitto avseende kostnaderna för färg som använts vid ommålningen av köket.¹¹⁵

Enligt Remstam kan emellertid den skattskyldige avseende samma ommålning få till stånd en prövning angående avdrag för ytterligare färgburkar, dock inte de femton färgburkar som tidigare varit föremål för prövning. Saken i den första processen är, enligt Remstam, begränsad till de femton färgburkarna och det finns därför inga hinder för en domstolsprövning avseende avdrag för ytterligare färgburkar.¹¹⁶

Bergström och Leidhammar delar inte Remstams uppfattning om att saken kan begränsas till att omfatta avdrag för kostnaderna för femton färgburkar. Den skattskyldige kan, enligt Leidhammar och Bergström, således inte i en andra rättegång yrka avdrag för ytterligare färgburkar.¹¹⁷ Enligt Leidhammar utgör ommålning av köket saken.¹¹⁸ Bergström framhåller att det inom skadeståndsrätten i vissa fall är tillåtet att återkomma med ytterligare anspråk. En sådan ordning är, enligt hans uppfattning, motiverad av att det kan vara svårt att bedöma skadornas omfattning i samband med den första rättegången. Bergström tycks anse att det inte finns några rimliga skäl för att tillåta en motsvarande ordning i skatteprocessen.¹¹⁹

¹¹² Remstam 1990, s. 511.

¹¹³ Remstam 1990, s. 511 f.

¹¹⁴ Remstam 1990, s. 511.

¹¹⁵ RSV 1996, s. 226.

¹¹⁶ Remstam 1990, s. 511.

¹¹⁷ Bergström 1991, s. 226 och Leidhammar 1992, s. 112.

¹¹⁸ Leidhammar 1992, s. 112.

¹¹⁹ Bergström 1991, s. 226.

Den principiella skillnaden mellan de två olika uppfattningarna om vad som utgör saken i exemplet med de femton färgburkarna är, enligt Alhager, att Bergström och Leidhammar anknyter delposterna till vad som har reparerats till skillnad från Remstam som anknyter det till vad som har köpts in.¹²⁰

Enligt Alhager innebär en tillämpning av HFD:s metod i RÅ 2000 ref. 54, d.v.s. en avgränsning med anknytning till händelseförlopp och inkomst eller utgifter, att saken utgörs av utgifter för ommålning av kök. Därmed medför inte ett yrkande om avdrag för ytterligare färgburkar att saken ändras, eftersom vad exakt utgifterna består av och till vilket belopp de uppgår till inte är avgörande för avgränsningen av saken.¹²¹

Enligt min uppfattning går det inte att avgränsa saken till avdrag för kostnaderna för de femton färgburkarna. Jag delar uppfattningen om att saken, enligt gällande rätt, torde utgöras av ommålning av köket. Det är, i enlighet med vad Alhager framhåller, förenligt med HFD:s rättspraxis. Som nämnts ovan medför dessutom kvantitativa justeringar av ett yrkande, enligt förarbetsuttalanden gällande 67 kapitlet 32 § första stycket SFL, inte att saken blir en annan.¹²² Den skattskyldige kan därmed inom ramen för en och samma process yrka avdrag för ytterligare utgifter för färgburkar, medan den skattskyldige är förhindrad att få yrkandet prövat i en ny domstolsprocess.

Vidare delar jag Remstams och RSV:s slutsats om att desto mer allmänt utformad yrkandet är, desto vidare blir saken. Likaså att desto mer specificerat yrkandet är, desto snävare blir saken. Slutsatsen synes, enligt min mening, vara väl förankrad i förarbetsuttalandena. Slutsatsen förefaller även vara förenlig med HFD:s rättspraxis, där sakens avgränsning anknytits till händelseförloppet och inkomster eller utgifter. Om en ny talan avser samma händelseförlopp och inkomster eller utgifter föreligger nämligen *res judicata*. Om t.ex. en skattskyldig till stöd för sitt yrkande om avdrag åberopar att denne reparerat sin diskmaskin, torde ett nytt yrkande om avdrag för reparation av ett kylskåp avse såväl ett annat händelseförlopp som en annan utgift. I den första processen utgjorde avdrag för kostnader för reparation av diskmaskinen saken.

¹²⁰ Alhager 2003, s. 148.

¹²¹ Alhager 2003, s. 148.

¹²² Se ovan avsnitt 2.2.

6 Framförda synpunkter på rättsläget

Vid införandet av sakprocessen var det av vikt att den nya processordningen skulle vara rättssäker och processekonomisk. Därtill syftade den nya processordningen också till att främja effektiviteten i förfarandet genom att domstolarna helt skulle ägna sig åt slita tvister och inte behöva syssla med otvistiga mål. Att införa en sakprocess, och därigenom inskränka möjligheten till taleändring, ansågs även främja instansordningsprincipen.¹²³

I doktrinen har det framförts olika rättspolitiska synpunkter avseende saken i skatteprocessen. Som tidigare nämnts anser Bergström att Ekelöfs metod bör användas i skatteprocessen, eftersom dennes metod är den mest processekonomiska. Enligt Bergström är det inte rimligt att tillåta en part att föra en ny talan varje gång han eller hon kommit på en ny anledning till varför beskattning ska ske eller avdrag ska medges.¹²⁴

Gäverth förespråkar, i likhet med Bergström, en förhållandevis vid avgränsning av saken. Han anser att det av processekonomiska och hanteringsmässiga skäl inte vore lämpligt om varje ny rättslig grund eller argumentering medför att saken blir en annan. Av samma skäl bör justeringar av händelseförloppet eller saksammanhanget som inte är alltför betydelsefulla vara tillåtna och inte anses innebära en otillåten ändring av talan. Det innebär, enligt Gäverth, att en ny talan avseende samma inkomst- eller utgiftspost i regel inte kommer tas upp till domstolsprövning.¹²⁵ Vad avser skattetillägg framhåller både Gäverth och RSV att det ligger i sakens natur att processföremålet måste bestämmas relativt snävt med hänsyn till skattetilläggs straffrättsliga karaktär.¹²⁶

Nordquist delar vare sig Bergströms eller Gäverths uppfattning. Han anser snarare att problemet är att Skatteverket, mot bakgrund av den rättspraxis som utvecklats på området, inom ramen för en och samma process har för stora möjligheter att åberopa nya grunder till stöd för sin talan. Som exempel anger han RÅ 2003 ref. 115 där Skatteverket i högre instans var oförhindrad att anföra en ny grund till stöd för att avdrag skulle vägras. Enligt Nordquist medför den nuvarande ordningen att processen blir tungrodd och därigenom inte gagnar effektiviteten i skatteprocessen.¹²⁷

Det faktum att Skatteverket dessutom kan frånfalla en tidigare åberopad grund och anföra en ny grund till stöd för sin talan är, enligt Nordquist, problematiskt ut rättssäkerhetssynpunkt. Rättsläget medför att den

¹²³ SOU 1988:21 s. 137-140.

¹²⁴ Bergström 1992, s. 486.

¹²⁵ Gäverth 2001, s. 598 f.

¹²⁶ RSV 1996, s. 222.

¹²⁷ Nordquist 2007, s. 16.

skattskyldige inledningsvis kan tro att processen avser t.ex. huruvida en förlust på en fordran var verklig eller inte, men senare i högre instans kan Skatteverket godta att förlusten är verklig men istället hävda att avdrag för förlusten ska vägras p.g.a. den inte är definitiv.¹²⁸

Den nuvarande ordningen medför, enligt Nordquist, också att en domstol kan basera sina domar på rättsliga grunder som varken Skatteverket eller den skattskyldige åberopat. Det är en följd av dels 30 § FPL som föreskriver att rättens avgörande ska grundas på vad handlingarna innehåller och vad som i övrigt förekommit i målet, dels att nya rättsliga grunder inte medför att saken ändras. Enligt Nordquist är ett sådant förfarande oacceptabelt ur ett rättssäkerhetsperspektiv, inte minst i den mån domstolarna fattar beslut utan föregående korrespondens med de skattskyldiga. Sammantaget anser han att bristerna i effektivt- och rättssäkerhetssynpunkt är så pass påtagliga att nuvarande ordning är oacceptabel.¹²⁹

Nordquist föreslår därför en ordning där Skatteverket, förutom i några få undantagsfall, enbart får anföra en rättslig grund till stöd för sin uppfattning. Det tvingar Skatteverket att välja en grund om det finns flera möjliga alternativa grunder. Likaså bör domstolen inte längre få döma på annan grund än den som Skatteverket åberopat. Det medför, enligt Nordquist, att effektiviteten höjs och att rättssäkerheten förbättras för den skattskyldige genom att denne från början vet vad processen gäller. Däremot föreslås ingen inskränkning av skattskyldigas möjligheter att åberopa alternativa grunder för att undgå beskattning.¹³⁰

Landerdahl diskuterar en liknande ordning, nämligen huruvida saken skulle kunna bestämmas till en rättsfråga. Med rättsfråga avser Landerdahl de rättsfakta som måste föreligga för att en viss rättsföljd ska kunna fastställas av myndighet eller domstol. Om en skattskyldig t.ex. yrkar att denne har rätt till lagernedskrivning för att han eller hon är ägare till varor som saluförs, är rättsfrågan huruvida vissa varor ingår i lagret och hur stor nedskrivning som kan ske.¹³¹

En sådan ordning medför att den skattskyldige får möjlighet att få sin talan prövad på nytt om en ny grund, eller annan rättslig kvalificering, framkommit. En skattskyldig som yrkat avdrag för en kostnad, och inte är medveten om att kostnaden är avdragsgill på annan grund, förlorar inte möjligheten att få den andra rättsliga grunden prövad i en ny rättegång. Nackdelen med en sådan ordning är emellertid att den inverkar negativt på effektiviteten, och inte bidrar till att skatteprocessen blir billigare. Sedan en rättsfråga rättskraftigt avgjorts kan båda parter få till stånd en ny domstolsprövning avseende t.ex. exakt samma betalning. I den andra processen prövar domstolen visserligen

¹²⁸ Nordquist 2007, s. 16.

¹²⁹ Nordquist 2007, s. 16.

¹³⁰ Nordquist 2007, s. 17.

¹³¹ Landerdahl i SOU 1988:21 s. 222.

delvis andra rättsfakta, men i övrigt måste domstolen pröva samma utredning och bevisning som redan varit föremål för domstolsprövning.¹³²

Som behandlas tidigare har departementschefen och Wennergren något skilda uppfattningar avseende rättskraftens omfattning.¹³³ Wennergren anser att det inte ska vara möjligt att väcka en talan om avdrag för kostnader hänförliga till en diskbank, om domstolen i ett mål om avdrag för kostnader hänförliga till skåpinredning redan har prövat den övergripande frågan om avdragsrätt för köksinredning. Enligt Wennergren utgör det dålig processekonomi att tillåta en ny process och därigenom tvinga domstolen att ompröva sina tidigare ställningstaganden. Det skulle dessutom, enligt Wennergren, inte vara förenligt med rättskipningens grundsatser.¹³⁴

Enligt departementschefen bör t.ex. en övergripande bedömning om det föreligger avdragsrätt för köksinredning inte hindra att en ny talan väcks avseende en ny delpost, även om denna har ett nära samband med en annan delpost som redan varit föremål för domstolsprövning. I annat fall riskerar den skattskyldige att drabbas av rättsförluster, varför enbart omständigheter med avseende på rättsföljden bör prekluderas.¹³⁵

Som behandlats tidigare korresponderar, enligt min uppfattning, områdena för ändring av talan och res judicata.¹³⁶ Landerdal är emellertid av uppfattningen att enbart de omständigheter som anförts i processen prekluderas, varför området för ändring av talan är vidare än området för res judicata. Landerdahl anser att det är lämpligt att part kan återropa nya omständigheter inom ramen för en process förutsatt att händelseförloppet är detsamma. Allt som rör en viss sak bör, med hänsyn till processekonomiska skäl, i så hög grad som möjligt prövas i den första rättegången. Dessutom är det, enligt Landerdahl, positivt ur rättssäkerhetssynpunkt att enbart de omständigheter som parterna anfört prekluderas.¹³⁷

¹³² SOU 1988:21 s. 224.

¹³³ Se ovan avsnitt 2.3.

¹³⁴ Wennergren i SOU 1988:21 s. 218 f.

¹³⁵ Prop. 1989/90:74 s. 375.

¹³⁶ Se ovan avsnitt 4.6.

¹³⁷ Landerdahl i SOU 1988:21 s. 226.

7 Avslutande analys och slutsatser

7.1 Slutsatser avseende gällande rätt

Den rättspraxis som utvecklats sedan sakprocessens införande ger uttryck för att HFD i inkomstskattemål har använt sig av avgränsningskriterierna inkomst- och utgiftsposter i kombination med händelseförloppet. Det är relativt oklart i vad mån det är möjligt att justera händelseförloppet utan att saken ändras. HFD:s uttalande i RÅ 2005 ref. 77 om att nya grunder avseende ett yrkande rörande samma inkomst- eller utgiftspost i regel inte medför att saken blir en annan, indikerar emellertid att det i relativt hög grad är möjligt att justera händelseförloppet utan att saken ändras. Av rättsfallet framgår det dock att det är fråga om en otillåten taleändring om en helt ny transaktion i händelseförloppet åberopas under processens gång. Rättsfallet RÅ 2000 ref. 54 synes dessutom ge stöd för att tillägg och modifieringar av ett åberopat händelseförlopp inte medför att saken blir en annan.¹³⁸

Av RÅ 2000 ref. 54 och RÅ 2003 ref. 115 framgår det att ny rättslig argumentering inte medför att saken blir en annan, förutsatt att händelseförloppet är detsamma. Det ligger dessutom i linje med uppfattningen i förarbetena om att rättsliga faktorer, så som vilket lagrum som åberopas till stöd för ett yrkande, inte är relevanta vid bestämmandet av saken. Om nya förutsättningar förs in i målet tycks emellertid en domstolsprövning kunna vara utesluten med hänsyn till instansordningsprincipen, trots att saken alltså är densamma. Det gäller i vart fall om den nya omständigheten åberopas först i HFD, så som var fallet i RÅ 2000 ref. 54, till följd av 37 § FPL.¹³⁹

Enligt 67 kapitlet 32 § första stycket SFL får klaganden yrka något nytt förutsatt att en ny fråga inte tas upp i målet. Enligt förarbetena innebär det att beloppsmässiga justeringar av yrkandet är tillåtna. Således synes inte kvantitativa förändringar av ett yrkande innebära att saken blir en annan.¹⁴⁰ Av RÅ 2007 ref. 9 tycks det framgå att kvalitativa förändringar av ett yrkande däremot kan medföra att saken ändras. I fallet yrkade Skatteverket ursprungligen att beskattning skulle ske för ett mottaget stipendium. Det i kammarrätten framställda yrkandet tog sikte på huruvida det förelåg avdragsrätt för de kostnader som stipendiet var avsett att täcka. HFD synes således ha bedömt att en talan om skatteplikt och en talan om avdragsrätt inte utgör en och samma sak.¹⁴¹

¹³⁸ Se ovan avsnitt 4.4 och 4.6.

¹³⁹ Se ovan avsnitt 4.4 och 4.6.

¹⁴⁰ Se ovan avsnitt 2.5.

¹⁴¹ Se ovan avsnitt 4.4 och 4.6.

Även äldre rättspraxis, RÅ 1986 ref. 116 och RÅ 1990 ref. 49 I-II, ger uttryck för att identitet ska föreligga beträffande de åberopade händelseförloppen för att saken ska anses vara densamma. Likaså framgår det av rättsfallen att ny rättslig argumentering inte medför att saken blir en annan.¹⁴² HFD tycks således ha byggt vidare på sin egen rättspraxis och utvecklat en egen identitetslära. En strikt tillämpning av Olivecronas identitetslära tycks nämligen vara utesluten, med hänsyn till att det tydligt framgår av förarbetena att samtliga omständigheter med avseende på en viss rättsföljd prekluderas.¹⁴³ Nämnda förarbetsuttalande skulle möjligen kunna innebära att HFD:s identitetslära utgör en anknytning till rättsföljden, medan händelseförloppet används för att individualisera rättsföljden. Rättspraxis kan emellertid inte anses ge tydligt stöd för en sådan slutsats, även om det åtminstone inte kan anses stå i strid med vad HFD uttalat i sin praxis. Slutsatsen bygger snarare på att det tydligt framgår av förarbetena att alla omständigheter med avseende på rättsföljden prekluderas, samtidigt som HFD i sin rättspraxis fäst avseende vid händelseförloppet vid avgränsningen av saken. Med undantag för att det tydligt framgår av rättspraxis att HFD använt sig av händelseförloppet i kombination med inkomst- eller utgiftsposter som avgränsningskriterier, måste emellertid rättsläget betraktas som något oklart.¹⁴⁴

I förarbetena tycks utgångspunkten vara att saken är densamma beträffande ändring av talan och res judicata.¹⁴⁵ I RÅ 1986 ref. 116, som gällde huruvida det förelåg res judicata, tycks HFD använt sig av samma avgränsningskriterier som använts i den rättspraxis som senare utvecklats avseende sakens avgränsning vid ändring av talan. Det förefaller därmed sannolikt att området för ändring av talan korresponderar med området för res judicata. Det innebär att om åberopandet av en ny omständighet medför att saken ändras, ska den nya saken inte avvisas som res judicata om den aktualiseras i samband med en ny process. Det innebär dessutom att de omständigheter som åberopats och de omständigheter som hade kunnat åberopas prekluderas genom domens rättskraft.¹⁴⁶ Förutsatt att det råder en överensstämmelse mellan reglerna för ändring av talan och res judicata, torde även samtliga invändningar av rättslig karaktär prekluderas.

I förarbetena framhålls det att rättskraften inte bör sträcka sig längre än vad som kunnat förutses i rättegången. Enbart omständigheter med avseende på rättsföljden bör prekluderas. Enligt förarbetena innebär det att en doms rättskraft inte bör sträcka sig längre än det års taxering eller det skatteslag som målet gällde.¹⁴⁷ Därmed kan samma sak, utan hinder av en tidigare doms negativa rättskraft, prövas vid senare års taxeringar och vid ett annat skatteslag. Det faktum att enbart omständigheter med avseende på rättsföljden prekluderas innebär dessutom dels att saken kan begränsas till en enskild

¹⁴² Se ovan avsnitt 4.1 och 4.3.

¹⁴³ Se ovan avsnitt 2.3.

¹⁴⁴ Se ovan avsnitt 4.4 och 4.6.

¹⁴⁵ Se ovan avsnitt 2.3.

¹⁴⁶ Se ovan avsnitt 4.1 och 4.3.

¹⁴⁷ Se ovan avsnitt 2.3.

delpost, dels att sakens omfattning kan variera beroende på hur talan utformas.¹⁴⁸

HFD har i sin rättspraxis avseende kvittning vid skattetillägg fäst vikt vid händelseförloppet vid avgränsningen av saken. Av bl.a. RÅ 2004 ref. 144 framgår det att inkomst- och utgiftsposter får kvittas mot varandra, förutsatt att de är hänförliga till samma händelseförlopp. Således tycks samma sakbegrepp föreligga beträffande skattetillägg som vid ändring av talan. Det tycks dock inte finnas något förarbetsuttalanden eller rättsfall som bekräftar att en dom avseende en inkomstpost prekluderar invändningar om till inkomstposten hänförliga utgiftsposter. Vidare tycks HFD avgränsa saken förhållandevis snävt i t.ex. RÅ 2001 ref. 20.¹⁴⁹ Som tidigare nämnts synes HFD i övriga inkomstskattemål i relativt hög grad tillåta justeringar av händelseförloppet. Det är således möjligt att saken avgränsas mer snävt beträffande kvittning vid skattetillägg jämfört med övriga inkomstskattemål.

7.2 Kritiska synpunkter på rättsläget

Som tidigare konstaterats framgår det av rättspraxis att HFD har använt sig av avgränsningskriterierna inkomst- och utgiftsposter i kombination med händelseförloppet. Vidare framgår det även av rättspraxis att en ny rättslig grund eller argumentering inte medför att saken blir en annan, förutsatt att händelseförloppet är detsamma.

Det är emellertid oklart i vilken mån det är tillåtet att justera händelseförloppet utan att saken anses bli en annan.¹⁵⁰ Det är till men för rättssäkerheten, eftersom det oklara rättsläget försvårar för den skattskyldige att kunna förutse i vilken mån det är möjligt att anföra nya omständigheter i processen och hur långt domens rättskraft sträcker sig. Ytterligare rättspraxis från HFD som förtydligar rättsläget vore därmed önskvärt.

Det i viss mån oklara rättsläget innebär också att det är något vanskligt att framföra några synpunkter på gällande rätt avseende sakens avgränsning i skatteprocessen. Det förhindrar dock inte en diskussion avseende hur saken eller processföremålet bör avgränsas i skatteprocessen. Om part i relativt hög utsträckning tillåts justera händelseförloppet torde, i enlighet med vad Gäverth hävdar, processekonomiska fördelar kunna uppnås. HFD:s bedömning i RÅ 2000 ref. 54 tyder möjligen på att inte varje tillägg eller modifiering av händelseförloppet medför att saken blir en annan. Enligt min mening bör en viss flexibilitet tillåtas, eftersom en annan ordning riskerar att medföra att processen blir alltför ineffektiv. I likhet med RSV och Gäverth anser jag dock att det är rimligt att saken bestäms förhållandevis snävt när det

¹⁴⁸ Se ovan avsnitt 2.3 och 5.

¹⁴⁹ Se ovan avsnitt 4.7.1, 4.3.7 och 4.9.

¹⁵⁰ Se ovan avsnitt 4.6 och 7.1.

är fråga om att påföra skattetillägg med hänsyn till skattetilläggs straffrättsliga karaktär.¹⁵¹

Samtidigt kan en alltför vid avgränsning av saken tänkas inverka negativt på rättssäkerheten genom att det blir svårt för den enskilde att från början kunna förutse vad processen kommer gälla eller vad som kommer att komma under domstolens bedömning. Dessutom kan det också bli svårt att upprätthålla instansordningsprincipen om relativt långtgående justeringar av händelseförloppet tillåts. Som framgår av föregående avsnitt kan emellertid en prövning vara utesluten med hänsyn till instansordningsprincipen trots att saken är densamma, så som synes ha varit fallet i RÅ 2000 ref. 54. En vid avgränsning av saken kan också leda till rättsförluster för den enskilde genom att omständigheter som vare sig den skattskyldige eller Skatteverket anfört prekluderas. Det gäller åtminstone i den mån det råder en överensstämmelse mellan området för ändring av talan och området för res judicata. HFD bör därmed, enligt min mening, inte tillåta alltför långtgående justeringar av händelseförloppet. Utgången i RÅ 2005 ref. 77 var därmed rimlig, trots att de båda grunderna återropades till stöd för att det inte förelåg någon avdragsrätt i det aktuella fallet. Den i kammarrätten återropade grunden var hänförlig till kommanditbolagets transaktioner, medan den ursprungliga grunden avsåg aktiebolagets dispositioner. Som jag tidigare konstaterat kan kommanditbolagets transaktioner knappast anses ingå i det ursprungliga återropade händelseförloppet. En motsatt utgång hade i praktiken inneburit att det hade varit möjligt att återropa ett mer eller mindre nytt händelseförlopp utan att saken ändras.¹⁵²

Förutsatt att det är tillåtet att göra justeringar av händelseförloppet som inte är alltför betydelsefulla och att alla omständigheter med avseende på rättsföljden i ett mål prekluderas, torde skillnaden mellan den metod som HFD tillämpar och Ekelöfs metod vara av mindre praktisk betydelse. I motsats till Bergström anser jag därmed att det inte nödvändigtvis finns något att vinna, i processekonomiskt hänseende, på att istället använda Ekelöfs metod i skatteprocessen.¹⁵³ Det faktum att det i vissa situationer kan te sig svårt att avgöra om två återropade händelseförlopp i tillräcklig grad är identiska för att det ska vara fråga om samma sak, kan däremot anses tala för att Ekelöfs metod bör tillämpas istället. Det är enligt min mening emellertid tveksamt om det i alla lägen verkligen är enklare att fastställa rättsföljdens identitet. Som behandlats tidigare i avsnitt 3.3 ovan synes Ekelöf individualisera rättsföljden genom grunden, d.v.s. klagandens yrkanden och återropanden måste sättas i relation till gällande rätt för att rättsföljdens identitet ska kunna fastställas.

Som berörts i föregående kapitel finns det olika uppfattningar om det är lämpligt att återropa av nya rättsliga grunder inte medför att saken ändras. Enligt min mening är nuvarande ordning tillfredsställande såtillvida att det är tillåtet att återropa en ny rättslig grund, förutsatt att händelseförloppet är

¹⁵¹ Angående Gäverths och RSV:s uppfattningar om rättsläget se ovan avsnitt 6.

¹⁵² Se ovan avsnitt 4.6.

¹⁵³ Angående Bergströms uppfattning om rättsläget se ovan avsnitt 6.

detsamma, utan att det anses utgöra en otillåten ändring av talan. Om Skatteverket enbart tillåts anföra en rättslig grund, eller om saken bestäms till en rättsfråga, torde det visserligen främjar förutsebarheten för enskilda. Skatteverket kan därigenom inte senare i processen anföra en helt ny rättslig grund till stöd för sin talan. Dessutom medför en sådan ordning att instansordningsprincipen kan upprätthållas.

Det kan, enligt min mening, emellertid ifrågasättas om möjligheten att anföra nya rättsliga grunder verkligen har en så negativ inverkan på rättssäkerheten eller förutsebarheten för den enskilde som Nordquist tycks göra gällande. Inte minst med hänsyn till att talan alltså måste avse samma händelseförlopp och inkomst eller utgift för att saken ska anses vara densamma. I t.ex. RÅ 2003 ref. 15 var det hela tiden fråga om huruvida aktiebolaget skulle vägras göra avdrag eller inte för sin försäljning av ett konstverk till företagsledaren i bolaget. I den mån det förekommer överraskande rättstillämpning, d.v.s. att domstolen tillämpar en rättsregel som ingen av parterna hänfört sig till, torde det dock inverka negativt på rättssäkerheten. Problemet borde emellertid till viss del kunna åtgärdas genom att domaren korresponderar med parterna innan beslut fattas.

Enligt min uppfattning är det än mer tveksamt om den av Nordquist föreslagna ordningen skulle främja effektiviteten i skatteförfarandet.¹⁵⁴ Att förhindra Skatteverket från att anföra en ny rättslig grund avseende samma händelseförlopp inom ramen för en och samma process riskerar snarare, enligt min mening, att leda till upprepade processer avseende samma material och bevisning där enbart den rättsliga grunden är ny. Eftersom det ibland kan vara oklart hur domstolen kan tänkas bedöma en viss rättslig grund, kan Skatteverket dessutom ha goda skäl för att åberopa flera alternativa grunder. I likhet med Landerdahl anser jag således att processekonomiska skäl och effektivitetsskäl talar för att både Skatteverket och den skattskyldige bör tillåtas åberopa nya rättsliga grunder utan att det medför att saken anses bli en annan.¹⁵⁵ Därigenom kan upprepade processer förhindras. Förutom nyss angivna skäl torde dessutom intresset av materiellt riktiga domar tala för att parterna bör ha möjlighet att åberopa ny rättslig argumentering och att rätten inte bör vara bunden av de rättsliga grunder som parterna åberopat.

Enligt gällande rätt tycks, beroende på hur talan utformas, enskilda delposter kunna utgöra saken eller processföremålet i skatteprocessen.¹⁵⁶ Det kan, i enlighet med Wennergren framhåller, inte anses tillfredsställande ur ett processekonomiskt hänseende. Att det är möjligt att föra talan om olika delposter kan ytterst medföra att domstolarna tvingas befatta sig med upprepade processer gällande bagatellartade frågor, t.ex. om frågan om avdragsrätt för facklitteratur delas upp i olika processer för varje bok. Risken för att skatteförfarandet missbrukas på ett sådant vis bör måhända inte överdrivas. Departementschefen tycks i vart fall anse att den skattskyldiges

¹⁵⁴ Angående Nordquist uppfattning om rättsläget se ovan avsnitt 6.

¹⁵⁵ Angående Landerdahls uppfattning om rättsläget se ovan avsnitt 6.

¹⁵⁶ Se ovan avsnitt 7.1.

rättssäkerhet väger tyngre.¹⁵⁷ För egen del anser jag att det vore orimligt om den skattskyldige inte skulle få föra en ny talan om en annan delpost, av den anledningen att domstol tidigare prövat huruvida det föreligger avdragsrätt för t.ex. köksinredning i ett mål gällande avdragsrätt för kostnader hänförliga till skåpinredning. I likhet med departementschefen anser jag dessutom att den av Wennergren föreslagna ordningen skulle medföra att en dom, genom dess preklusionsverkan, kan få betydligt större konsekvenser än vad den skattskyldige rimligen kunnat förutse. Därmed kan det uppstå rättsförluster för den enskilde. Enligt min uppfattning är därmed gällande rätt, i det här avseendet, tillfredsställande.

Landerdahl förespråkar en ännu snävare avgränsning av saken. Enligt honom bör enbart de omständigheter som parterna anfört i målet prekluderas. De omständigheter som hade kunnat åberopas i den första rättegången, utan att det hade medfört att saken blev en annan, omfattas således inte av domens negativa rättskraft. Det kan ifrågasättas om en sådan ordning är lämplig. Processekonomiska skäl talar, enligt min uppfattning, för att de omständigheter som hade kunnat åberopas i den första processen bör prekluderas. Därmed kan upprepade processer om samma fråga förhindras.

Landerdahl tycks emellertid anse att den av honom föreslagna ordningen är positiv ur rättssäkerhetssynpunkt, eftersom domstolen enbart prövar de omständigheter som parterna anfört i sin talan.¹⁵⁸ Den av Landerdahl föreslagna ordningen innebär att en skattskyldig som t.ex. nekats avdrag, kan få till stånd en ny prövning angående huruvida avdrag ska medges. Det innebär emellertid också att Skatteverket kan väcka en ny talan, till nackdel för den enskilde, varje gång verket kommer på en ny anledning till varför beskattning ska ske eller avdrag inte ska medges. Den enskilde skulle därmed inte kunna utgå från att ett tidigare beslut eller dom, avseende t.ex. huruvida beskattning ska ske eller ej, står fast. Det inverkar negativt på den enskildes rättssäkerhet, inte minst med hänsyn till att skattebeslut typiskt sett kan antas ha en förhållandevis stor inverkan på den enskilde. Det finns således starka skäl för att domens rättskraft bör omfatta alla omständigheter som hade kunnat åberopas under processen.

¹⁵⁷ Angående Wennergrens och departementschefens skilda uppfattningar om rättsläget se ovan avsnitt 6.

¹⁵⁸ Angående Landerdahls uppfattning om rättsläget se ovan avsnitt 6.

Käll- och litteraturförteckning

Offentligt tryck

Prop. 1989/90:74. Ny taxeringslag m.m.

SOU 1985:42. Förenklad taxering – Principförslag om taxering, omprövning, process m.m.

SOU 1988:21. Ny taxeringslag – reformerad skatteprocess. Del 1 Motiv

Artiklar

Alhager, Magnus, om deldom i inkomstskattemål – två tillämpningsproblem, SN 1993, s. 255-264

Alhager, Eleonor, Saken för rättskraft, ändring av talan och kvittning vid skattetillägg, SvSkT 2003, s. 16-27

Bergström, Sture, Rättskraftfrågor i den nya skatteprocessen, SN 1991, s. 203-231

Bergström, Sture, Rättskraftfrågor i skatteprocessen – ännu en gång, SN 1992, s. 485-487

Ekelöf, Per Olof, Yrkandet, talan och saken, SvJT 1950, s. 521-546

Ekelöf, Per Olof, Ändring av talan, SvJT 1957, s. 305-327

Gäverth, Leif, Avgränsning av saken i skatteprocessen – en praxisgenomgång, SN 2001, s. 568-600

Gäverth, Leif, Saken vid skönstaxering – ett förtydligande och tillrättaläggande, SN 2002, s. 42-43

Gäverth, Leif, Saken i internprissättningsmål, SN 2004, s. 99-115

Lavin, Rune, Om förvaltningsrättslig forskning – en replik, FT 1990, s. 71-74

Nordquist, Peter, Sakprocessens omfattning är inte acceptabel – en ändring erfordras, SN 2007, s. 13-18

Remstam, Maj-Britt, Processföremålets avgränsning i den framtida skatteprocessen, SvSkT 1990, s. 496-512

Saldén Enérus, Anita, Rättskraften och taxeringsprocessen, SN 1992, s. 38-43

Litteratur

Alhager, Eleonor, Rättskraft i skatteprocessen, Stockholm 2003

Almgren, Karin & Leidhammar, Börje, Skatteprocessen, 2 uppl., Stockholm 2012

Almgren, Karin & Leidhammar, Börje, Skatteförfarandelagen m.m. (version den 1 september 2015), internet 2015-11-17

Ekelöf, Per Olof, Processuella grundbegrepp och allmänna processprinciper – några problem inom den allmänna processrättsläran, Stockholm 1956

Essen, Ulrik von, Processramen i förvaltningsmål – ändring av talan och anslutande frågor, Stockholm 2009

Hellner, Jan, Metodproblem i rättsvetenskapen – studier i förmögenhetsrätt, Stockholm 2001

Lehrberg, Bert, Praktisk juridisk metod, 7 uppl., Uppsala 2014

Olivecrona, Karl, Rätt och dom, 2 uppl., Stockholm 1964

RSV:s handledning för taxeringsförfarandet, Stockholm 1996, RSV 615 utgåva 1

Sandgren, Claes, Rättsvetenskap för uppsatsförfattare – ämne, material, metod och argumentation, 3 uppl., Stockholm 2015

Rättsfallsförteckning

Högsta förvaltningsdomstolen

RÅ 1986 ref. 116

RÅ 1990 ref. 49 I-II

RÅ 2000 ref. 54

RÅ 2001 ref. 20

RÅ 2003 ref. 115

RÅ 2004 ref. 144

RÅ 2005 ref. 7

RÅ 2005 ref. 77

RÅ 2007 ref. 9

Högsta domstolen

NJA 1955 s. 352