

# REGERINGSRÄTTENS DOM

Mål nr  
1455-05

meddelad i Stockholm den 8 oktober 2008

## **KLAGANDE**

AA

Ombud: Advokaten Per Liljeborg  
Advokatfirman Bill Andréasson  
Norrmalmstorg 14  
111 46 Stockholm

## **MOTPART**

Skatteverket  
171 94 Solna

## **ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE**

Kammarrättens i Sundsvall dom den 30 december 2004 i mål nr 1928-03  
(bilaga)

## **SAKEN**

Inkomsttaxering 2001 m.m.

---

## **BAKGRUND**

AA redovisade i deklARATIONEN för taxeringsår 2001 bl.a. vinst vid inlösen av den utlandsbaserade fonden Nordea Obligationsinvest med 51 694 kr.

Dok.Id 38403

---

Postadress  
Box 2293  
103 17 Stockholm

Besöksadress  
Birger Jarls torg 5

Expeditionstid  
09:00-12:00  
13:00-15:00

Telefon  
08-617 62 00  
Telefax  
08-617 62 58

Dåvarande Skattemyndigheten i Luleå beslutade den 23 augusti 2001 att påföra henne ytterligare vinst från inlösen av fonden med 69 060 kr och skattetillägg med 40 procent av den skatt som belöpte på höjningen.

AA överklagade beslutet och yrkade att taxeringen skulle fastställas i enlighet med lämnad deklARATION och att skattetillägget skulle undanröjas.

Genom ett obligatoriskt omprövningsbeslut den 16 maj 2002 beslutade myndigheten att påföra kapitalvinst från inlösen av Nordea Obligationsinvest med 145 754 kr i stället för tidigare påförda 69 060 kr. Samtidigt beslutade myndigheten att den upptagna vinsten på 51 694 kr avseende samma fond skulle tas bort och att skattetillägget skulle undanröjas. Som grund åberopade myndigheten att enligt inkommen rättad kontrolluppgift från Nordea kapitalförvaltning AB hade hon för inkomståret 2000 gjort en kapitalvinst på värdepappersfonden NB Obligationsinvest med 145 754 kr.

#### **YRKANDEN M.M.**

AA yrkar att Regeringsrätten undanröjer länsrättens och kammarrättens domar samt förklarar att skattemyndighetens obligatoriska omprövningsbeslut saknar laga verkan i den del det avser fråga om kapitalvinst vid inlösen av andelar i utlandsbaserad värdepappersfond. Hon vidhåller sitt yrkande i överklagandet och anser att den korrekta kapitalvinsten uppgår till 51 694 kr enligt vad som redovisats i deklARATIONEN. Hon yrkar vidare ersättning för sina kostnader i länsrätten med 17 714 kr, i kammarrätten med 32 032 kr samt i Regeringsrätten med 87 001 kr. Hon anför i huvudsak följande till stöd för sin talan. Hon överklagade skattemyndighetens beslut och yrkade en sänkning av taxeringen. Skatteverket har i obligatoriskt omprövningsbeslut enligt 6 kap. 6 § taxeringslagen (1990:324) beslutat att höja taxeringen. Till grund för beslutet har lagts en uppgift som tillförts ärendet av tredje man. Beslutet har inte föregåtts av någon kommunikation. Skattemyndighetens kommunikationsskyldighet framgår av 3 kap. 2 § taxeringslagen. Enligt bestämmelsen ska den skattskyldige ges tillfälle att yttra sig innan hans ärende avgörs, om det inte är onödigt. Beträffande den skattskyldiges rätt att få ta del av uppgifter som tillförts ärendet genom någon annan är honom själv och få tillfälle att yttra sig gäller 17 § förvaltningslagen (1986:223). I motiven framhålls att bestämmelsen får sin största betydelse i ärenden där skattemyndigheten

avser att ändra ett taxeringsbeslut till den skattskyldiges nackdel. Fråga om beslutets giltighet när kommunikationsskyldigheten inte uppfyllts har besvarats i bl.a. RÅ 1995 ref. 27, vari Regeringsrätten har fastslagit att skattemyndighetens beslut saknar laga verkan. – Det obligatoriska omprövningsbeslutet innebar en höjning av taxeringen, inte bara i förhållande till den lämnade deklARATIONEN, utan även i förhållande till det överklagade beslutet. I förarbetena till förfarandet med obligatorisk omprövning anges att det är ett oeftergivligt krav att ordningen tillgodoser den skattskyldiges rättssäkerhet. I 29 § förvaltningsprocesslagen (1971:291) stadgas, såsom en allmän princip för domstolen, att ett avgörande inte får gå utöver vad som yrkats i målet. Denna princip kan sägas ge uttryck för kravet på förutsebarhet. Stadgandet omfattar visserligen inte myndighetsbeslut, men i linje med de principer som gäller enligt bestämmelsen anser även Skatteverket att ett obligatoriskt omprövningsbeslut inte bör kunna leda till en höjd taxering om den skattskyldige yrkat en nedsättning av taxeringen. – Skatteverkets beslut är en omedelbar reaktion på och en direkt konsekvens av överklagandet. Några ytterligare beslut eller handlingar har Skatteverket inte tillhandahållit. Skatteverket är inte tvingat att fatta omprövningsbeslut på eget initiativ. Däremot är Skatteverket tvingat att meddela obligatoriskt omprövningsbeslut. Det måste göras en åtskillnad mellan frivilligt och obligatoriskt. – Varken lagtext, förarbeten eller praxis ger något stöd för uppfattningen att kommunikation vid beslut till den enskildes nackdel kan underlåtas med stöd av 17 § 1 förvaltningslagen med hänvisning till subjektiva förhållanden hos den skattskyldige, såsom dennes kunskap eller förväntningar. Inte heller kan kommunikation underlåtas med hänvisning till sådana förhållanden, som myndigheten uppfattar som faktiska. Vid negativa beslut är kommunikationsskyldigheten gentemot part undantagslös. Det obligatoriska omprövningsbeslutet lider således av två brister; det är ett negativt beslut för den enskilde och kommunikationsskyldigheten har inte fullgjorts. Båda dessa brister sedda var för sig innebär att beslutet är ogiltigt. – Enligt allmänna rättsgrundsatser om bevisbördans placering ankommer det på Skatteverket att bevisa inkomsterna. Även om verket normalt borde kunna godta en uppgift från en bank bör kraven på Skatteverkets utredningsskyldighet ställas högre i detta fall. När banken inkommer med en rättelse som innebär mer än en fördubbling av den inhämtade och säkerställda uppgiften förefaller det rimligt att Skatteverket innan beslut tas kritiskt granskar den nya uppgiften.

Skatteverket bestrider bifall och anför bl.a. följande. Kapitalinkomsten avseende inlösen av fondandelar ska i första hand fastställas i enlighet med länsrättens och kammarrättens avgöranden och i andra hand i enlighet med dåvarande Skattemyndighetens i Luleå grundläggande beslut om årlig taxering. – Det kan med hänsyn till allmänna rättsprinciper ifrågasättas om en omprövning enligt 6 kap. 6 § taxeringslagen, s.k. obligatorisk omprövning, kan leda till en höjd taxering om den skattskyldige i sitt överklagande yrkat att taxeringen ska sättas ner. Skulle Skatteverket inför en obligatorisk omprövning finna att taxeringen avseende en överklagad fråga bör ändras i höjande riktning, i stället för att sänkas helt eller delvis i enlighet med vad den skattskyldige yrkat i överklagandet eller lämnas oförändrad, bör verket, innan den överklagade frågan överlämnas till länsrätt, på eget initiativ kunna fatta ett omprövningsbeslut avseende den fråga som överklagandet avser. En fråga är om en och samma handling kan innehålla dels ett obligatoriskt omprövningsbeslut, dels ett omprövningsbeslut som fattats på Skatteverkets initiativ. Skatteverket gör bedömningen att det är möjligt. Innebörden av det beslut som dåvarande Skattemyndigheten i Luleå meddelade den 16 maj 2002 får anses vara att beslutshandlingen inrymmer två beslut – dels ett obligatoriskt omprövningsbeslut, dels ett omprövningsbeslut på myndighetens initiativ avseende frågan om inlösen av fondandelar där myndigheten omprövat sitt grundläggande beslut om årlig taxering till den skattskyldiges nackdel. Sistnämnda prövning har skett inom året efter taxeringsåret. Skattemyndighetens beslut har rubricerats som ett obligatoriskt omprövningsbeslut. Som framgår av bl.a. RÅ 2007 ref. 7 är rubriceringen av en skrivelse av underordnad betydelse. Ett omprövningsbeslut får anses ersätta det omprövade beslutet i den del detta ändrats. När det beslut som den skattskyldige överklagat helt eller delvis ersätts av ett senare beslut uppkommer frågan hur den skattskyldiges överklagande ska behandlas. Ett ännu inte meddelat beslut bör inte kunna överklagas. AAs överklagande bör därmed inte kunna anses omfatta det omprövningsbeslut som fattats på myndighetens initiativ. Härav följer att länsrätten har prövat beslutet om inlösen av fondandelar utan att ett överklagande avseende detta beslut förelegat. Länsrättens och kammarrättens avgöranden bör därför undanröjas i de delar de avser skattemyndighetens omprövningsbeslut avseende inlösen av fondandelar. Beträffande behovet av kommunikation kan noteras bl.a. att eftersom AA obestriddligen innehaft och löst in fondandelar måste hon ha känt till de belopp som ska läggas till grund för taxeringen. Kommunikation om dessa belopp kan därför inte

anses ha varit nödvändig. Regeringsrätten har i RÅ 1995 ref. 27 prövat frågan om skattemyndighets kommunikationsskyldighet och därvid funnit skäl föreligga för att det aktuella beslutet skulle undanröjas. Skulle Regeringsrätten finna att AAs kapitalinkomst vid inlösen av aktuella fondandelar inte kan bestämmas till 145 754 kr ska inkomsten inte bestämmas till lägre belopp än vad som framgår av myndighetens grundläggande beslut, dvs. 69 060 kr. AA har inte visat att det föreligger anledning att frångå detta beslut. – Angående ersättnings-yrkandet anför Skatteverket bl.a. följande. Överklagandet hos Regeringsrätten omfattar två beskattningsfrågor, dels en fråga avseende inlösen av fondandelar, dels en fråga om avdrag för ränta. Regeringsrätten har beviljat prövningstillstånd endast avseende frågan om inlösen av fondandelar. Det innebär att kammarrättens dom i andra delar står fast och att AA inte vunnit bifall till sin talan i denna fråga. Enligt Skatteverkets uppfattning är frågan inte av betydelse för rättstillämpningen och synnerliga skäl för ersättning föreligger inte. Det finns således inte förutsättningar för att bevilja ersättning för kostnader som är hänförliga till frågan om avdrag för ränta. Däremot kan ersättning enligt 3 § lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. komma i fråga för AAs kostnader för frågan om inlösen av fondandelar i den mån hon haft kostnader som skäligen behövts. Skatteverket tillstyrker att hon med hänsyn till målets betydelse för rättstillämpningen i denna del beviljas ersättning, motsvarande rättshjälpestaxans timkostnadsnorm, för sammanlagt tio timmar. Skatteverket avstyrker att hon beviljas ersättning för kostnader hänförliga till hennes yrkande om ränteavdrag i länsrätt, kammarrätt och Regeringsrätten.

### **SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE**

Enligt 6 kap. 6 § första stycket taxeringslagen ska Skatteverket, med undantag för några här inte aktuella situationer, snarast ompröva ett överklagat beslut. Av tredje stycket framgår att, om Skatteverket ändrar beslutet på annat sätt än den skattskyldige begär, överklagandet ska anses omfatta det nya beslutet.

I målet har frågan uppkommit om skattemyndigheten vid en sådan obligatorisk omprövning med anledning av ett överklagande kan fatta ett beslut som i förhållande till det överklagade beslutet är till nackdel för den skattskyldige.

Kammarrätten har redogjort för förarbetsuttalanden och Lagrådets yttrande i det lagstiftningsärende som ledde fram till den i målet aktuella lydelsen av bestämmelsen. Varken ordalydelsen av denna eller förarbetena ger vid handen att bestämmelsen är avsedd för den i målet aktuella situationen. Vad som avsetts har däremot varit att reglera det förhållandet att myndigheten inte alls eller endast delvis bifallit den skattskyldiges yrkande. Visserligen kan det sägas att ordalydelsen i sig inte utgör hinder för ett avgörande av nu förevarande slag, men mot bakgrund av det nu anförda kan bestämmelsen i 6 kap. 6 § taxeringslagen inte tolkas så att den ger skattemyndigheten möjlighet att i ett obligatoriskt omprövningsbeslut med anledning av ett överklagande fatta ett beslut som är till nackdel för den enskilde i förhållande till det överklagade beslutet. Skatteverket är dock inte förhindrat att fatta ett sådant beslut. Det ska emellertid då fattas i ett omprövningsärende på Skatteverkets eget initiativ.

Nästa fråga är hur skattemyndighetens beslut den 16 maj 2002 ska uppfattas. Regeringsrätten instämmer här i Skatteverkets bedömning att den som beslut om obligatorisk omprövning rubricerade handlingen får anses innefatta två beslut, dels ett obligatoriskt omprövningsbeslut, dels ett beslut på skattemyndighetens eget initiativ till den skattskyldiges nackdel. Omprövningsbeslutet till nackdel för AA har fattats inom den tidsfrist för omprövning till den skattskyldiges nackdel som gäller enligt 4 kap. 14 § taxeringslagen.

Skatteverket har invänt att AAs överklagande inte kan anses ha omfattat det omprövningsbeslut som skattemyndigheten fattade på eget initiativ och att länsrätten och kammarrätten därför inte borde ha prövat hennes överklagande. Av skriftväxlingen i länsrätten framgår emellertid att AA hänvisat även till beslutet den 16 maj 2002. Hennes överklagande får därför anses omfatta även det beslutet. Med hänsyn till att beslutet innefattade ett omprövningsbeslut till AAs nackdel som inte varit föremål för obligatorisk omprövning borde emellertid länsrätten inte ha tagit upp det till prövning utan överlämnat beslutet till skattemyndigheten för obligatorisk omprövning.

Ytterligare en fråga i målet rör Skatteverkets kommunikationsskyldighet.

Den skattskyldige ska enligt 3 kap. 2 § taxeringslagen ges tillfälle att yttra sig innan hans ärende avgörs, om det inte är onödigt. I fråga om den skattskyldiges rätt att få del av uppgifter som har tillförts ärendet genom

någon annan än honom själv och att få tillfälle att yttra sig över dem gäller bestämmelserna i 17 § förvaltningslagen. Där föreskrivs att ett ärende inte får avgöras utan att den som är klagande har underrättats om en uppgift som har tillförts ärendet genom någon annan än honom själv och han har fått tillfälle att yttra sig över den, om ärendet avser myndighetsutövning mot någon enskild. Myndigheten får dock avgöra ärendet utan att så har skett om uppgiften saknar betydelse eller om åtgärderna av någon annan anledning är uppenbart obehövliga.

Den kontrolluppgift som ligger till grund för skattemyndighetens omprövningsbeslut har inte kommunicerats med AA. Kontrolluppgiften rör den omtvistade kapitalvinstens storlek. Med hänsyn härtill och till att den första kontrolluppgiften var felaktig kan det inte anses ha varit uppenbart obehövt att kommunicera uppgiften innan omprövningsbeslutet fattades. Denna brist kan inte anses läkt genom att AA haft möjlighet att i länsrätten yttra sig över kontroll-uppgiften. Beslutet har således inte tillkommit i laga ordning och bör därför undanröjas (RÅ 1995 ref. 27).

Det beslut av skattemyndigheten som ursprungligen överklagades av AA får i den del det ändrades anses ha ersatts av beslutet den 16 maj 2002. Det är således sistnämnda beslut som ska undanröjas. Vidare ska kammarrättens och länsrättens domar undanröjas.

Med hänsyn till att tidsfristen enligt 4 kap. 14 § taxeringslagen för ändring av taxeringen till den skattskyldiges nackdel löpt ut finns inte anledning att återförvisa målet till Skatteverket.

AA har vunnit bifall till sitt yrkande och ska därför beviljas ersättning för sina kostnader avseende denna fråga med skäliga 30 000 kr för kostnader i Regeringsrätten, 10 000 kr för kostnader i kammarrätten och 5 000 kr för kostnader i länsrätten.

**REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE**

Regeringsrätten undanröjer kammarrättens och länsrättens domar i ifrågavarande del samt dåvarande Skattemyndighetens i Luleå beslut den 16 maj 2002 angående kapitalvinst från inlösen av Nordea Obligationsinvest.

Regeringsrätten beviljar AA ersättning för sina kostnader i Regeringsrätten med 30 000 kr, i kammarrätten med 10 000 kr och i länsrätten med 5 000 kr.

Kjerstin Nordborg

Marianne Eliason

Eskil Nord

Carl Gustav Fernlund

Olle Stenman  
Skiljaktig motivering,  
se protokoll

Hanna Werth  
Föredragande regeringsrätts-  
sekreterare

Avd I  
Föredraget 2008-06-25