

HANDELSHÖGSKOLAN
vid Göteborgs Universitet
Juridiska institutionen

Vad är saken i en skatteprocess?

Studier rörande avgränsningen
av processföremålet
i skatteprocessen

Tillämparuppsats, 20 poäng
Examensarbete för Juris Kandidatexamen
Höstterminen 1999/2000
Handledare: Bo Svensson
Författare: Lars Jernkrok, 700315-4858

Sammanfattning

I föreliggande arbete har jag haft för avsikt att studera avgränsningsproblematiken rörande processföremålet i skatteprocessen. 1990 infördes en ny taxeringslag, SFS 1990:324, vilket kom att innebära att skatteprocessens karaktär gick från att vara en beloppsprocess till att bli, i likhet med civilprocessen, en sakprocess. Det utmärkande för beloppsprocessen var att processföremålet utgjordes av det taxerade beloppet. Detta innebar att det var tillåtet för parterna att använda sig av såväl äkta som oäkta kvittningsinvändningar under processens gång.

I och med införandet av sakprocess i skatteprocessen uteslöts nu möjligheten att använda sig av äkta kvittningsinvändningar, vilket är en invändning som hänför sig till en annan sak än den som är för prövning. Man införde dock ett mycket generöst omprövningsförfarande där den skattskyldige kan begära att SKM omprövar ett taxeringsbeslut intill utgången av det femte året efter det aktuella taxeringsårets utgång, vilket skulle kompensera förlusten av den flexibilitet som präglat beloppsprocessen.

Sakprocessen, i sin tur, kännetecknas av att processföremålet utgörs av en enskild sakfråga och är således helt fristående från det taxerade beloppet. Liksom inom civilprocessrätten är möjligheten till taleändring starkt begränsad i den nya skatteprocessen. Som jag nämnt ovan försvann möjligheten till äkta kvittningsinvändningar och i stället har man hämtat inspiration från RB 13:3, där taleändring endast tillåts så länge saken i processen inte ändras.

I förarbetena till TL tar man inte ställning till hur man skall avgöra vad som skall anses utgöra ”samma sak” i processen, vilket har kommit att leda till en viss debatt. Som grund för debatten använder man sig av de teorier som utarbetats inom ramen för civilprocessrätten av Per Olof Ekelöf och Karl Olivecrona. Ekelöf anser att man skall använda rättsföljden som kriterium för vad som skall anses utgöra samma sak. Är det samma rättsföljd i en andra process som i den första, så är det samma sak vilket skall leda till att domstolen avvisar målet p.g.a. res judicata. Olivecrona menar att man skall titta på det återopade saksammanhanget. Baseras den andra processen på ett fristående händelseförlopp så kan saken tas upp till prövning, även då rättsföljden är samma i båda processerna.

Det finns anhängare till både Ekelöfs och Olivecronas teorier och de framför diverse argument för sitt ställningstagande. För Ekelöfs teori brukar framföras processekonomiska argument. Denna teori tar hänsyn till bl. a. koncentrationsgundsatsen vilket tvingar parterna till en väl förberedd process. Olivecronas anhängare hävdar att denna teori har stöd i praxis baserad på GTL där man i vissa fall har hänvisat till de återopade omständigheterna. Man kan även finna stöd för denna ståndpunkt i vissa förarbeten.

Det är inte bara ovanstående spørsmål som är av vikt för processföremålets avgränsning. I förvaltningsprocessen lyder domstolen under en officialprincip vilket innebär att det åligger domstolen att ex officio föra in utredning i processen. Detta innebär att parterna inte har någon återopsörda utan domstolen kan basera domen på en omständighet som ingen av parterna återopat. Denna utredningsskyldighets omfattning tenderar att variera beroende på målets art samt parternas ställning. I mål där en enskild individ agerar utan ombud har domstolen större ansvar jämfört med ett komplicerat skattemål där ett stort företag är inblandat. Bolaget har större resurser och

kan därför förse sig med kvalificerad, juridisk hjälp. Är materialet dessutom omfattande glider man över mer och mer från officialprincipen till förhandlingsprincipen, där parterna själva ansvarar för utredningen i målet. Officialprincipen ger således domstolen ett visst ansvar för utredningen, vilket kan komma att påverka ramen för processen.

Domstolen har även att tolka parternas processhandlingar. Ett yrkande är inte alltid klart och entydigt, vilket innebär att domstolen måste göra en tolkning av vad parten menar. Detta kan komma att innebära att processföremålet kommer att få en vidare innebörd än vad parten från början avsett vilket i sin tur påverkar motpartens möjlighet till anförandet av motyrkanden och motfakta.

1.	<u>Inledning</u>	7
1.1	<u>Bakgrund</u>	7
1.2	<u>Problem</u>	8
1.3	<u>Syfte</u>	9
1.4	<u>Avgränsningar och urval</u>	9
1.5	<u>Metod</u>	10
2.	<u>Allmänt</u>	11
2.1	<u>Beloppsprocessens grundläggande karaktär</u>	11
2.2	<u>Övergång till sakprocess</u>	12
2.3	<u>Sakprocessens grundläggande karaktär</u>	12
3.	<u>Civilprocessrätten</u>	13
3.1	<u>Saken; Olivecrona och Ekelöf</u>	13
3.2	<u>Domens rättskraft</u>	15
3.2.1	<u>Domens rättskraft i allmänhet</u>	15
3.2.2	<u>Preklusion av nya omständigheter och bevis</u>	17
4.	<u>Skatteprocessen</u>	18
4.1	<u>Handläggning</u>	18
4.1.1	<u>Skattemyndigheten</u>	18
4.1.2	<u>Länsrätten</u>	19
4.2	<u>Allmänt om processföremålets avgränsning</u>	19
4.2.1	<u>Varför en avgränsning av processföremålet?</u>	19
4.2.2	<u>Förarbetena till nya taxeringslagen</u>	20
4.3	<u>Processföremålets avgränsning enligt skatterättslig doktrin</u>	22
5.	<u>Sakproblematiken enligt TL</u>	23
5.1	<u>Samma sak enligt GTL</u>	23
5.2	<u>Rättskraften enligt TL</u>	26
5.2.1	<u>Processföremålets begränsning i delposter</u>	28
5.3	<u>Ändring av talan - TL</u>	30
5.3.1	<u>Allmänt</u>	30
5.3.2	<u>Praxis rörande ändring av talan</u>	31
5.4	<u>Omprövning och eftertaxering</u>	35
6.	<u>Processföremålets individualisering</u>	38
6.1	<u>Yrkandet</u>	38

6.2	Omständigheter till stöd för yrkandet	40
6.3	Talan	41
6.4	Domens fullgörelsekaraktär	46
6.5	Domstols utredningsskyldighet enligt FPL 8 §	48
6.5.1	Domstols tolkning av parts yrkande	52
7.	Slutkommentarer	53
7.1	Saken i skatteprocessen: Ekelöf eller Olivecrona?	54
7.1.1	Ekelöfs teori	54
7.1.2	Olivecronas teori	56
7.2	Problem att definiera processföremålet i den aktuella processen	58
7.3	Således...	59
8.	Litteraturlista	62
8.1	litteratur	62
8.2	Artiklar	63
8.3	Offentligt tryck	63
8.4	Rättsfall från RR	64
8.5	Rättsfall från KR	64
8.6	Rättsfall från LR	64
8.7	Rättsfall från HD	64

Förkortningar

FPL	Förvaltningsprocesslagen
FT	Förvaltningsrättslig Tidskrift
GTL	Taxeringslagen (1956:623)
HD	Högsta Domstolen
KR	Kammarrätten
LR	Länsrätten
prop.	Proposition
RB	Rättegångsbalken
RR	Regeringsrätten
RSV	Riksskatteverket
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SKM	Skattemyndigheten
SkN	Skattenämnden
SN	SkatteNytt
SOU	Statens Offentliga Utredningar
SvJT	Svensk Juristtidning
SvSkT	Svensk Skattetidning
TI	Taxeringsintendent
TJFF	Tidskrift utg. Av Juridiska Föreningen i Finland
TL	Taxeringslagen (1990:324)

1. Inledning

1.1 Bakgrund

I början av år 1990 överlämnades prop. 1989/90:74 om ny taxeringslag m.m. till riksdagen för beslut. Propositionen bygger, till största delen, på skatteförenklingskommitténs slutbetänkande (SOU 1988:21-22) Ny taxeringslag - reformerad skatteprocess samt ett av riksdagen fattat principbeslut hösten 1986 (prop. 1986/87:47, skU 11, rskr. 95). Genom denna reform gjordes stora förändringar av skatteorganisationen och beskattningsverksamheten. I propositionen fanns bl. a. förslag om ny skatteorganisation och ett nytt taxeringsförfarande. Dessutom övergav man det gamla systemet där skatteprocessen, till övervägande del, varit en *beloppsprocess* och gick över till att, i likhet med civilprocessen, låta skatteprocessen vara en *sakprocess*.¹

Beloppsprocessen kännetecknas av att processföremålet, eller *saken*, är de beloppsmässiga yrkandena. Så länge man håller sig inom denna beloppsram finns det utrymme för parterna att, under processens gång, anföra nya grunder till stöd för yrkandena. Beloppsprocessen ger vidare parterna utrymme att använda sig av *äkta kvittningsinvändningar*, d.v.s. motyrkanden som hänför sig till något annat än själva saken. Om SKM ursprungligen yrkat att en avskrivning ej skall vara avdragsgill kan SKM vitsorda avskrivningen på inventarien men invända att den skattskyldiges inkomst ändå skall höjas med samma belopp p.g.a. en felaktigt uträknad realisationsvinst. Kvittningsinvändningen rör inte samma sak och är således en äkta kvittningsinvändning. Man har även rätt att använda sig av *oäkta kvittningsinvändningar*, d.v.s. åberopande av motfakta som hänför sig till den sak som är för prövning.

Sakprocessen kännetecknas å sin sida av att processföremålet är en enskild fråga. Processens ram dras upp av parternas yrkanden och grunder på samma sätt som i civilprocessen, vilket innebär att processföremålet är frikopplat från taxeringen. Någon rätt att göra s.k. äkta kvittningsinvändningar har man inte i en sakprocess då detta är att se som en otillåten ändring av talan. Man har dock rätt att använda sig av oäkta kvittningsinvändningar, d.v.s. invändningar som faller inom processföremålet.

Fördelarna med den gamla ordningen, en informell processordning samt möjligheterna att under processens gång ändra sin talan, uppvägs av att sakprocessen bättre harmoniserar med processen som förs i de allmänna domstolarna och att man på detta sätt bättre upprätthåller instansordningsprincipen.² Det faktum att man eliminerar möjligheten för parterna att ändra sin talan inom det yrkade beloppet skulle kunna ses som en försvagning ur rättssäkerhetssynpunkt. Argumentet avfärdade man dock eftersom man mer än väl kompenserade detta genom att införa ett mycket generöst omprövningsförfarande.³ Den skattskyldige har möjlighet att få en fråga omprövad av skattemyndigheten under fem år efter taxeringsåret.

¹ Almgren, Karin. SvSkT 1-2/90 s. 53.

² Leidhammar, SvSkT 1992, s. 110.

³ SOU 1988:21, s. 139f. samt prop. 1989/90:74 s. 368. Omprövningsförfarandet återfinns i TL 4 kap. 7 - 14 §§.

Då den här uppsatsen kommer att behandla saken i skatteprocessen är det av intresse att konstatera att man, i lagstiftningsprocessen, valt att inte införa någon definition av sakbegreppet. Att på ett korrekt sätt kunna avgränsa processföremålet är av stor vikt i flera avseenden. Dels måste man kunna avgränsa processföremålet för att på detta sätt avgöra vidden av en doms rättskraft, d.v.s. vilken sak det är som har avgjorts och således ej kan bli föremål för ny prövning och vilka sakomständigheter som prekluderas i och med att en dom vinner laga kraft, dels måste processföremålet avgränsas för att motverka otillåtna ändringar av talan under processens gång.

Departementschefen menade att man skulle använda sig av det redan existerande sakbegreppet, vilket innebär att:

”processföremålet i varje enskilt fall individualiseras av det överklagade beslutet samt klagandens yrkanden och de omständigheter han anger till stöd för yrkandet”.⁴

Man skall knyta an till den praxis som hittills utvecklats på området samt, i vissa hänseenden låta RB tjäna som förebild. Departementschefen anförde vidare:

”Att identifiera frågan eller saken i målet kan i och för sig anses vara av begränsad praktisk betydelse.”⁵ ”I praktiken kommer en övergång till en renodlad sakprocess inte att medföra några betydande skillnader jämfört med i dag /.../ Likheter finns bl. a. när det gäller att i det enskilda fallet bedöma den egentliga frågan i ett mål, där man oavsett processformen i princip får hänföra sig till klagandens yrkanden och grunder härför.”⁶

Man utgår således från att några problem av större karaktär ej kommer att uppstå då det gäller att avgränsa processföremålet i skatteprocessen. Frågan skall successivt klarläggas i praxis och man skall snegla på processen i de allmänna domstolarna för att hämta inspiration.

1.2 Problem

Den nya sakprocessen harmonierar mer med den process som förs i de allmänna domstolarna och den lämpar sig mer för det nya omprövningsförfarande som infördes i och med den nya lagen. Ett problem som sysselsatt många författare beträffande reglerna i RB under mycket lång tid, och sedemera även beträffande den nya taxeringslagen, är frågan om vad som utgör saken i processen. Detta utgör ett problem då en definition av saken är nödvändig vid flera tillfällen före, under och efter en process.

Under processen styrs t. ex. taleändringsreglerna till stor del av sakbegreppet. Man får endast åberopa en ny omständighet till stöd för sin talan så länge *saken* därigenom inte ändras och man kan få framställa ett nytt yrkande om ingen ny fråga därigenom införs i processen. Under processen kan dessutom vissa sakomständigheter och bevis komma att prekluderas och får alltså ej framföras till stöd för talan. Dessa omfattas då av domens rättskraft som också får sin identitet via definitionen av saken. I RB 17:11 säger

⁴ Prop. 1989/90:74, s. 370.

⁵ Prop. 1989/90:74, s. 371.

⁶ Prop. 1989/90:74, s. 369.

man att domen äger rättskraft, såvitt därigenom avgjorts *den sak, varom talan i målet väckts*.

Man finner inte, vare sig i lagen eller i förarbeten, någon definition av vad som utgör samma fråga, eller sak. Bristen på uttryckliga regler om vad som utgör saken i skatteprocessen kan ge upphov till en del problem. Avgörande för problematiken rörande sakbegreppet är hur man anser att avgränsningen skall gå till. Det finns här två rättskraftsteorier framförda av Per Olof Ekelöf och Karl Olivecrona. Ekelöfs teori går ut på att saken bestäms genom rättsföljden i processen. Åberopas i en efterföljande process andra omständigheter till stöd för samma rättsföljd som i den första processen skall talan avvisas p.g.a. res judicata. Olivecrona hänför avgränsningen av saken till det åberopade saksammanhanget, d.v.s. är det fråga om två fristående händelseförlopp är det inte fråga om samma sak. Det har inte tagits ställning till vilken av de båda teorierna som är den för skatteprocessen mest lämpliga utan debatten är än så länge fri.

Vidare finns ett flertal andra faktorer som påverkar processföremålet i skatteprocessen. T. ex. styrs domstolen i förvaltningsmål av en officialprincip, en utredningsskyldighet, som innebär att domstolen själv har ett visst ansvar att tillföra målet material. Detta, i kombination med att domstolen har en möjlighet och en skyldighet att tolka parts yrkande i målet, innebär att processföremålet inte är helt givet genom parternas försorg utan kan komma att påverkas av faktorer utanför deras kontroll.

1.3 Syfte

Vikten av att avgränsa processföremålet är stor och framkommer t. ex. vid taleändring, när man skall avgöra huruvida en fråga är res judicata, d.v.s. rättskraftigt avdömd, samt för att avgöra om litis pendens, d.v.s. om frågan redan är anhängiggjord, föreligger. Det övergripande syftet med uppsatsen är:

- att utreda vad som kan anses utgöra saken i en skatteprocess.

Då detta inte låter sig göras med en vetenskaplig exakthet utan lagstiftarens stöd syftar även uppsatsen till:

- att redogöra för den nuvarande synen på sakproblematiken inom förarbeten, praxis och doktrin
- att redogöra för den civilprocessrättsliga motsvarigheten, då denna till stor del ligger till grund för den nuvarande sakprocessen inom skatteprocessen
- att belysa de kringliggande faktorer som påverkar, och påverkas av, processföremålet

1.4 Avgränsningar och urval

Då det saknas en explicit definition på vad som innefattas i begreppet saken och därmed hur vid en doms rättskraft är finns här en rättssäkerhetsaspekt som kan vara värd att granska. Man skulle kunna fråga sig hur SKM agerar i processen. Håller man sig inom ramen för vad som utgör saken? Respekterar man det som redan är rättskraftigt avdömt, o.s.v.? Hur väl rättssäkerheten upprätthålls i förhållande till den skattskyldige då explicita lagregler på många områden saknas ligger dock utanför ramen för föreliggande arbete. Om jag någon gång i uppsatsen tar upp rättssäkerhetsfrågan är inte syftet att göra

någon djupare analys. Vidare är min avsikt att endast göra de djupare jämförelserna med civilprocessrätten, d.v.s. reglerna som rör dispositiva och indispositiva tvistemål. Att analysera både civil- och straffprocessrätten blir alltför omfattande. I huvudsak kommer uppsatsen att behandla processen inom ramen för TL. Mervärdesskatt och andra skatter kommer eventuellt att behandlas men då endast parentetiskt.

Syftet med de rättsfall jag valt att använda mig av är, dels att visa hur man ser på olika frågor i praxis, dels för att exemplifiera och understryka den problematik man ställs inför då det gäller avgränsningsfrågor. Det finns tyvärr inte särskilt många regeringsrättsavgöranden som belyser problemet så jag har därför tagit upp en del kammarrättsavgöranden. Dessa avgörandens prejudikatvärden är naturligtvis diskutabla, men jag anser ändå att det är av intresse att visa på hur man konfronterar avgränsningsproblematiken. Då sökmöjligheterna är kraftigt begränsade avseende kammarrättsavgöranden är därför dessa inte representerade i en önskvärd omfattning.

Sakproblematiken rörande skönsässig beskattning är ett alldeles särskilt problem som jag valt att inte fördjupa mig i. Här ställs man inför en del frågor som inte alls överensstämmer med de för den vanliga beskattningen. Detsamma gäller till viss del även beträffande eftertaxeringsprocess. Processföremålet är även här avvikande jämfört med den vanliga processen och den ordinära omprövningen. Jag har dock valt att, relativt kortfattat, visa hur man ser på avgränsningsproblematiken inom eftertaxeringsförfarandet.

Vikten av processföremålets avgränsning kan man, enligt min mening, se vid två tillfällen. Dels handlar det om en principiell ståndpunkt rörande vilken faktor man skall tillmäta betydelse vid avgörandet om avgränsningen, rättsföljden eller de återopade sakomständigheterna, dels handlar det om att kunna avgöra vad som är saken i just den aktuella processen, d.v.s. vad är det för sakförhållanden domstolen skall behandla och döma över. Det sistnämnda förhållandet är något som gör sig påmint i de flesta processer. Finns det ett processföremål eller flera, o.s.v.. Då detta är ett problem som finns i lika många varianter som det finns processer har jag i stort sett lämnat detta utanför uppsatsen. Jag kommer endast vid något tillfälle att exemplifiera problematiken men jag avser inte att penetrera denna problematik djupare. Således kommer uppsatsen att hålla sig på ett mer principiellt plan. Dessa två områden är dock inte åtskilda i någon egentlig mening utan avser i stora delar samma problemställning.

1.5 Metod

Mitt tillvägagångssätt under författandet av föreliggande arbete har till stor del präglats av insamling av material, analys av detta material varefter jag sammanställt detta och försökt analysera avgränsningsproblematiken rörande processföremålet utifrån en traditionell juridisk metod. Ofta omnämns problematiken som en liten del i anslutning till ett större sammanhang varför jag valt att rycka ut den intressanta diskussionen och föra in den i min uppsats. En stor del av debatten har förts i Skattenytt och Svensk Skattetidning samt övrig skatterättslig litteratur, men då ämnet till stor del hämtar sin näring från civilprocessrätten har det även varit nödvändigt att studera vad som finns skrivet i det områdets litteratur.

2. Allmänt

2.1 Beloppsprocessens grundläggande karaktär

I beloppsprocessen utgörs processföremålet av en ändring av en taxerings belopp. Det sagda innebär att karaktären av beloppsprocess endast gör sig gällande i det att rättsföljden är att en taxerings belopp fastställs och att processen för övrigt inte skiljer sig från processer i allmänhet där utredning och bevisning skall läggas fram för att klargöra föremålet för domstolens prövning.⁷ Detta innebär att genom parternas yrkanden dras en beloppsram upp vilken utgör den övre gräns som parterna har att hålla sig inom. Till skillnad från civilprocessen får man således ej justera sin talan, en s.k. kvantitativ justering, till att omfatta ett belopp som överskrider denna gräns då detta, i beloppsprocessen, är att se som en otillåten justering.

De stora skillnaderna mellan beloppsprocessen och den traditionella civilprocessrätten visar sig således i taleändringsreglerna. Enligt RB 13:3 får en part ej ändra sin talan. Man får dock framställa ett nytt yrkande om det stöder sig på väsentligen samma grund, RB 13:3, 1 st 3 p. Stadgandet innebär att ett skadeståndsyrkande får, åtminstone i första instans, utökas till att omfatta ett högre belopp så länge det stöder sig på samma handling. Den här möjligheten till kvantitativ ändring är inte möjlig i beloppsprocessen då man har att hålla sig inom den beloppsram som dragits upp av parternas yrkanden.

Fördelen med beloppsprocessen finner man i de möjligheter man har att komma med invändningar och att ändra grunden för talan. Parterna har endast att hålla sig inom beloppsramen, men kan inom denna fritt ändra sin talan till att avse en annan sak än som från början var avsett. Man kan göra såväl äkta kvittningsinvändningar som oäkta kvittningsinvändningar, d.v.s. man har möjlighet att åberopa motfakta som hänför sig till en annan sak än den som är för prövning.

Denna processform kan ses som smidig, informell och rättssäker för den skattskyldige då denne fritt kan ändra sin talan inom det yrkade beloppet. Å andra sidan finns det nackdelar med att processen står i kontrast till den form som används i de allmänna domstolarna och att det inte uteslutande är beloppsprocessen som används i skatteprocessen. Den extraordinära processen och eftertaxeringsprocessen står utanför den praxis som utvecklats rörande beloppsprocessen och behandlas inom ramen för sakprocessen. Detsamma gäller t. ex. mål som rör avskrivningsunderlag utan att detta påverkar taxeringen och mål om skattetillägg.

En nackel med beloppsprocessen, som står i korrelation med den kanske största fördelen, är att instansordningsprincipen sätts ur spel. Eftersom parterna fritt kan ändra grunden för sin talan är det omöjligt att veta vad man riskerar i och med en process och vilka frågor som kommer att bedömas längre fram i processen. Detta förhindras i och med införandet av sakprocess där möjligheterna till justering av talan starkt begränsas.

⁷ SOU 1988:21, s. 133.

2.2 Övergång till sakprocess

Trots att det kan vara svårt att väga för - och nackdelar med de båda systemen känns ändå övergången till sakprocess naturlig och relevant, inte minst med tanke på att man förstärker förutsebarheten för de inblandade parterna. Beloppsprocessen förde med sig den nackdelen att risk fanns för att man yrkade på ett för lågt belopp vilket ej kunde ändras sedan talan väckts. Detta gjorde naturligtvis att man riskerade att göra en processekonomisk förlust. Den egentliga anledningen, dock, till att beslutet om övergång till sakprocess fattades var det principbeslut om införandet av ett nytt omprövningsförfarande som fattades av riksdagen.⁸

Omprövningsförfarandet gav den skattskyldige en möjlighet att få sin taxering omprövad under fem år efter taxeringsåret. Ett dylikt förfarande är inte förenligt med en beloppsprocess då i denna hela det taxerade beloppet faller inom domens rättskraft. Oavsett att den skattskyldige önskar pröva en annan sak, än den över vilken beslut tidigare är fattat, blir detta omöjligt då hela det taxerade beloppet är rättskraftigt avdömt. Detta förhindras genom att man inför sakprocess eftersom man här prövar varje enskild fråga för sig och således ej binder upp sig vid taxeringen.

2.3 Sakprocessens grundläggande karaktär

Som tidigare nämnts är sakprocessens främsta kännetecken att man här behandlar en specifik fråga utan någon anknytning till det taxerade beloppet. Likheten med civilprocessrätten är stor och meningen är också att man, till viss del, skall analogisera med denna då man skall avgränsa processföremålet. Till skillnad från beloppsprocessen får man ej utnyttja äkta kvittningsinvändningar i sakprocessen. Här får man endast åberopa motfakta som rör samma sak som den som är för prövning, d.v.s. endast oäkta kvittningsinvändningar.

Möjligheterna till taleändring blir starkt beskurna då man, i likhet med civilprocessen, ej tillåter ändring av talan annat än om det rör sig om ett nytt yrkande och ingen ny fråga därigenom förs in i målet, TL 6:19. Man har även lov att föra in en ny fråga i länsrätt, inom tiden för överklagande, om denna har ett samband med den ursprungliga frågan och domstolen finner att frågan, utan olägenhet, kan prövas i målet, TL 6:19, 2 st.

Liksom i civilprocessen kommer rättskraften inte att sträcka sig längre än till den rättsföljd som varit i fråga i målet. Fler begränsningar är vidare att rättskraften endast omfattar det skatteslag och det årets taxering, alternativt redovisningsperiod, om vilket det varit fråga i målet. Sakprocessen kommer att analyseras närmare genom hela uppsatsen varför jag väljer att hålla det här avsnittet relativt kortfattat.

⁸ SOU 1988:21, s. 138.

3. Civilprocessrätten

3.1 Saken; Olivecrona och Ekelöf

Det kan vara relevant att så tidigt som möjligt framlägga de två mest bärande teorier angående sakens avgränsning beträffande RB:s reglering. Detta kan underlätta för den fortsatta framställningen.

Man kan konstatera att både RB 13:3 st. 3 p. 2 och 17:11 korresponderar beträffande vad som utgör saken i processen. Åsikterna går dock isär något vad gäller det sätt man skall gripa an problematiken. Olivecrona och Ekelöf har båda lagt fram sina teorier om hur man skall komma fram till vad som kan anses utgöra samma sak. För att börja med Olivecrona anser denne att det inte bara råder korrespondens mellan de båda paragraferna utan även att den senare skall vara styrande för tillämpningen av den förra:

”Res judicatafrågan måste anses vara den grundläggande. Skall det avgöras, huruvida en ny omständighet bör upptagas till prövning i samma rättegång, bör man ställa frågan på följande sätt: antag att denna talan ogillats utan att den nya grunden åberopats, kan då käranden framdeles vinna prövning av ett överensstämmande yrkande, försåvitt han i den nya rättegången åberopar den nya grunden? Besvaras denna fråga nekande, bör grunden ifråga prövas i rättegången; eljest skulle den uteslutas från all prövning.”⁹

När en ändring av grunden är för handen skall domstolen göra en jämförelse av de faktiska omständigheterna och om käranden i process nr. 2 åberopar ett *fristående händelseförlopp* är det fråga om en annan sak som skall kunna bli föremål för en ny talan. Frågan om avvisning blir aktuell i två situationer, enligt Olivecrona. Dels vid *alternativa rekonstruktioner*, där ett och samma händelseförlopp skildras på två olika sätt, dels då det endast görs *tillägg* eller någon *modifikation* till ett händelseförlopp. Det senare innebär att man åberopar samma händelseförlopp, beskrivet i huvudsak på samma sätt dock med något tillägg eller modifikation som skall motivera en ny prövning av yrkandet.¹⁰

Ekelöf anknyter identiteten till *rättsföljden*, d.v.s. normsidan. Detta innebär att en ny grund som endast förändrar yrkandet kvantitativt eller låter det stå oförändrat, medför att saken är densamma.¹¹ Som exempel på att rättsföljden utgör identitetsfaktor kan nämnas fallet där käranden yrkar att ett testamente måste förklaras ogiltigt och till stöd för detta yrkande, som grund, anger formfel. Senare åberopas, alternativt, även sinnessjukdom som grund för yrkandet. Detta skulle enligt Ekelöfs resonemang innebära att det fortfarande var fråga om samma sak och båda grunderna skulle prövas i samma process då rättsföljden, ogiltigförklarande av testamentet, fortfarande var densamma. Enligt Olivecronas resonemang skulle de två grunderna vara att se som två fristående händelseförlopp, varvid den alternativa grunden bör avvisas med möjligheten att bli föremål för en ny prövning.

⁹ Olivecrona, Rätt och dom, s. 317.

¹⁰ Olivecrona, Rätt och dom, s. 320f.

¹¹ Ekelöf, Rättegång II, s. 137, SvJT 1950, s. 529ff.

Det finns även exempel på tillfällen då en omständighet kan åberopas enligt Olivecronas uppfattning men ej enligt Ekelöfs. Antag att kändan i ett mål angående personskada yrkar ersättning för förlorad arbetsförtjänst och sjukvårdskostnader med 1000 kr. Underrätten dömer endast ut 700 kr. och domen överklagas. I vadeinlagan åberopas även sveda och värk som grund för talan. En sådan förändring skulle vara helt godtagbar i underrätten enligt RB 13:3 st. 1 p. 3, då man här tillåter att yrkandet ändras till att omfatta ett högre belopp om det stöder sig på väsentligen samma grund. Eftersom det i exemplet är fråga om samma belopp på väsentligen samma grund torde detta vara godkänt. Den aktuella punkten äger dock ej tillämpning i hovrätten, enligt st. 2 p. 2. Ekelöf tolkar Olivecrona så, att fallet skall bedömas enligt st. 3 p. 2 varvid det skulle vara tillåtet att föra in yrkandet i hovrätten. Det är, enligt Olivecrona, endast ett tillägg till det ursprungligen åberopade saksammanhanget och medför alltså ingen ändring av talan. Ekelöf själv menar att här har ett nytt yrkande införts som korresponderar med en ny rättsföljd varför yrkandet ej skall tillåtas.¹² Ovanstående har dock kritiserats av Lindell, som menar att Ekelöf har misstolkat Olivecrona eftersom den senare anser att ett nytt yrkande förändrar saken och i exemplet föreligger ett nytt yrkande.¹³ Om Ekelöf däremot tolkat Olivecrona rätt skulle detta innebära att hovrätten skulle kunna prekludera de nya omständigheterna enligt RB 50:25 st. 3.

Om man nu överför de båda teorierna till ett skatterättsligt exempel som visar på var problem kan uppstå kan det se ut enligt följande. Antag att en skattskyldig, till skillnad från SKM, anser att en av honom erhållen summa pengar icke skall beskattas. Han överklagar SKM: s taxeringsbeslut och till stöd för sitt yrkande att pengarna skall vara skattefria åberopar han att de erhållna pengarna utgör ett stipendium. Den skattskyldiges talan ogillas i den första processen och domen vinner laga kraft. Senare återkommer den skattskyldige med samma yrkande, den erhållna summan skall icke beskattas, men till stöd för yrkandet åberopar han denna gång att pengarna ej erhöles det aktuella beskattningsåret utan först året efter. Kan den skattskyldige starta en ny process avseende samma yrkande men med nya omständigheter till stöd för detta yrkande?

Enligt Ekelöf skulle den nya talan avvisas på grund av res judicata. Det handlar nämligen om samma rättsföljd varvid alla de omständigheter som kunde åberopats i den första processen prekluderas i och med att domen vinner laga kraft. Om man däremot använder Olivecronas resonemang utgör de nya omständigheterna ett fristående händelseförlopp vilket inte prekluderas i och med den första domen utan kan ligga till grund för en ny process.

Vad innebär samma rättsföljd? Ekelöf illustrerar detta med ett exempel.

”Är en affärsman skyldig en annan 1,000 kr. i resterande köpeskilling enligt ett köpekontrakt och lika mycket enligt ett annat sådant kontrakt, så gäller tydligen tvänne skilda rättsföljder med exakt samma innehåll. Köparen är ju skyldig att betala icke 1,000 utan 2,000 kronor.”¹⁴

¹² Ekelöf, SvJT 1957, s. 321f.

¹³ Lindell, Processuell preklusion, s. 55.

¹⁴ Ekelöf, SvJT 1950, s. 538.

Inom skatterättens materiella regler finns det i huvudsak två rättsföljder; skatteplikten av en intäkt och avdragsrätten för en kostnad. Detta skulle, med Ekelöfs resonemang innebära att ett yrkat avdrag för kostnader för facklitteratur och avdrag för kostnader för resor till och från arbetsplatsen utgör två likadana rättsföljder.¹⁵

3.2 Domens rättskraft

3.2.1 Domens rättskraft i allmänhet

Om domens rättskraft stadgas i RB 17:11:

”[d]om äge, sedan tid för talan utgått, rättskraft, såvitt därigenom avgjorts den sak, varom talan väckts.”

I tredje stycket skriver man:

”[e]j må fråga, som sålunda avgjorts, ånyo upptagas till prövning.”

Regeln stadgar om rättskraftens preklusionsverkan.¹⁶

Rättskraften brukar delas upp på två funktioner, den *positiva* och den *negativa*. Rättskraftens positiva funktion visar sig i det att när exempelvis en person A vunnit över B i en äganderättstvist skall en skadeståndstalan av B mot A, grundad på äganderätten komma att ogillas på grund av *res judicata*. Domen i den första processen kommer alltså att ligga till grund för den andra domen, den får en *prejudicerande betydelse*. När man talar om rättskraftens negativa funktion avser man fallet när en tidigare dom skall utgöra processhinder mot en ny prövning, d.v.s. ligga till grund för en avvisning av talan i en senare rättegång. Detta skall ske när *saken är densamma* i båda rättegångarna. Det finns ett flertal olika aspekter som man kan anlägga på frågan om saken och i praxis har man inte följt en enhetlig linje.

Varför skall en dom vinna rättskraft? Hur kommer det sig att en fråga som är tvistig mellan två parter ej skall kunna bli föremål för ny bedömning i en ny rättegång? Om man t. ex. finner att en dom som avkunnats i ett tvistemål visar sig vara materiellt oriktig, vilket det ju naturligtvis finns en viss risk för, kan man tycka att denna fråga borde kunna bli föremål för en omprövning.

En borgenär har i ett kravmål yrkat på betalning av en skuld. Denna talan ogillas då skuldförhållandet ej bevisats. Om man nu ej hade något rättskraftsinstitut kunde alltså borgenären när som helst väcka ny talan om samma skuldförhållande. Detta skulle innebära att gäldenären ej kunde beredas någon trygghet i sin ekonomiska situation om han inte visste att samma sak inte kunde prövas på nytt. Omvänt skulle, vid ett bifall,

¹⁵ Saldén Enérus, SN 1992, s. 42f.

¹⁶ Termen preklusion kan ha ett flertal betydelser. Ordet preklusion betyder egentligen *avskära*, *avstänga*, eller *tillsluta*. Inom civilrätten förekommer det som ”beteckning för upphörandet av en rätt till en fordran efter ett offentligt kallelseförfarande”. Vad gäller rättskraftens preklusionsverkan är detta ett uttryck för *res judicata*, d.v.s. när rätten avvisar en talan enligt RB 17:11. Preklusion kan även förekomma då rätten ej tar upp ett yrkande enligt RB 13:3, när en invändning om rättegångshinder ej framställs i tid, när en rättsmedelsfrist försuttits eller när, under rättegång, preklusion sker av nya omständigheter eller bevis rörande saken. Hämtat ur Lindell, Processuell preklusion, s. 15.

borgenären ej kunna planera sin ekonomiska verksamhet och betrakta sin fordran som en säker tillgång om denne löpte risk för att domen skulle omkullkastas vid en ny prövning. Således talar *trygghetsargument* för ett rättskraftsinstitut även om en dom visar sig vara materiellt oriktig, detta för att parterna skall kunna planera sin verksamhet utan risk för nya rättegångar.¹⁷

Vidare ger rättskraften den verkan att det kräver av parterna att de *noga förbereder sin talan*. Det gäller att man i målet tar med alla de omständigheter som kan påverka utgången av målet då dessa annars faller inom domens rättskraft och alltså förlorar sin betydelse. Om domen inte vann rättskraft skulle inte parterna vara tvingade till en lika noggrann förberedelse och man riskerar en talan utformad med mindre noggrannhet. Detta skulle, i sin tur, innebära att man förmodligen, med all rätt, kunde ifrågasätta riktigheten av lagkraftvunna domar.¹⁸ Här kan dock resultatet skilja sig åt beroende på vilken av Olivecronas eller Ekelöfs rättskraftteorier man anammar. Vad beträffar Olivecrona skulle man kunna återkomma med ett fristående händelseförlopp och få detta prövat. Således innebär detta att vad gäller de processekonomiska argumenten, och kraven på att parten skall noga förbereda sin talan, får dessa störst genomslag vid användande av Ekelöfs teori.

Enligt Ekelöf kan rättskraftens rättsföljder betraktas som handlingsregler för parterna och för rätten.¹⁹ Som exempel kan nämnas ett kravmål där en försträckning åberopats som grund för borgenärens betalningsyrkande. Galdenären har häremot gjort en betalningsinvändelse. Om borgenärens talan ogillas då galdenären lyckats styrka att han har betalt, medför domen att försträckningen ej längre kan utgöra grund för någon betalningsförpliktelse. Således kan sägas att:

”[u]r parternas synvinkel innebär alltid den ogillande domens rättskraft att den grund, som käranden åberopat för sin talan, inte längre har den rättsliga betydelse, varom fråga varit i målet.”²⁰

Likaså bestäms rättsläget mellan parterna av domen om talan i målet bifallits. Domen medför att såväl försträckningen som betalningen förlorar sin juridiska betydelse och betalningen utgör inte något relevant motfaktum mot denna dom. Förutom den preklusion domen består av tillkommer även den juridiska betydelse som framgår av domslutet.

”Domens rättskraft innebär sålunda inte blott att bakomliggande rättsfakta prekluderas utan även - om käromålet bifallits - att domen har den rättsliga betydelse, som domstolen tillmätt dessa rättsfakta och vilken framgår av domslutet (huvudregeln om domens rättskraft mellan parterna)”²¹

När dom i t. ex. ett kravmål vunnit laga kraft och käromålet ogillats i denna, skall en ny

¹⁷ Ekelöf/Bylund/Boman, Rättegång III, s. 104f.

¹⁸ Ekelöf/Bylund/Boman, Rättegång III, s. 105.

¹⁹ Ekelöf/Bylund/Boman, Rättegång III, s. 106.

²⁰ Ekelöf/Bylund/Boman, Rättegång III, s. 107.

²¹ Ekelöf/Bylund/Boman, Rättegång III, s. 107.

talán, där borgenären på nytt stämmer in gáldenären, avvisas enligt RB 17:11 st. 3. Likaså om det motsatta förhållandet gäller, d.v.s. om talán i den första processen bifallits och gáldenären väcker en negativ fastställelsetalán. Även i detta fall skall talán avvisas p.g.a. res judicata. Saken är i de båda processerna densamma och kan inte prövas igen. Eftersom en lagakraftvunnen dom är ett processhinder skall talán avvisas och inte ogillas, som hade varit fallet om domen hade varit ett vanligt civilrättsligt rättsfaktum.²²

3.2.2 Preklusion av nya omständigheter och bevis

Om man kunde föra in nya omständigheter eller bevis under processens gång utan några begränsningar skulle detta innebära att förutsebarheten för parterna avsevärt skulle försämrás. Vidare skulle koncentrationen i målet lida avbräck och det skulle även komma att påverka instansordningsprincipen. Av den anledningen finns i RB regler som medför att nytt processmaterial avlastas från processen och ger ett beslutsunderlag med mindre omfattning.

Dessa regler sätter upp ramarna för vilka nya omständigheter och bevis som en part får föra in i processen, dels i underrätt, dels i överrätt. Här finner man en konflikt mellan två principer. Å ena sidan återfinns *rättskyddsteorin* som säger att rättsordningen skall bereda parterna rättsskydd. Å andra sidan återfinns *skuldprincipen* som innebär att ett försumligt agerande i processen kan straffas genom preklusion, d.v.s. rättsordningen erbjuder bara rättsskydd för den part som sköter processen väl. Ovanstående har mycket sin grund i krympande ekonomiska resurser för rättsväsendet, vilket har lett till att man ställer högre krav på parterna i processen. Dessa måste förbereda sig mer noggrant och de måste i god tid framföra de argument de vill lägga till grund för talán.²³

Huvudsyftet bakom reglerna om preklusion är att upprätthålla *koncentrationsgrundsatsen*, d.v.s. att möjliggöra en koncentrerad huvudförhandling. Vidare tillgodoses även *instansordningsprincipen*. Reglerna innebär således att om part vill åberopa ett nytt rättsfaktum i processen detta kan förbjudas av rätten och omständigheten prekluderas. Att lägga märke till är att detta sätt, att prekludera nya omständigheter, icke är att blanda i hop med taleändringsreglerna i RB 13:3. Tillämpningen av taleändringsreglerna baseras inte på skuldprincipen utan är av mer teknisk karaktär och man tar alltså inte hänsyn till partens processföring, d.v.s. om han varit försumlig.²⁴ I övrigt verkar reglerna i samma riktning, nämligen mot en ökad koncentration av processen.

Ytterligare en viktig anmärkning beträffande preklusion av nya omständigheter och bevis är att det endast gäller i dispositiva mål. I indispositiva mål har rätten en utredningsskyldighet enligt officialprincipen vilket betyder att rätten skall se till att målet blir tillfredsställande utrett. Det här innebär att möjligheterna till preklusion av nya omständigheter och bevis saknas i sådana mål.²⁵ Vidare innebär det att man torde se

²² Ekelöf/Bylund/Boman, Rättegång III, s. 109f.

²³ Lindell, Processuell preklusion, s. 34.

²⁴ Lindell, Processuell preklusion, s. 46.

²⁵ Lindell, Processuell preklusion, s. 47.

annorlunda på argumentet att rättskraften bör prekludera allt vad parterna kunnat åberopa i den första processen om huvudansvaret för utredningen ligger på domstolen.²⁶

4. Skatteprocessen

4.1 Handläggning

4.1.1 Skattemyndigheten

En närmare beskrivning av hur organisationen inom SKM ser ut kommer inte att framställas i den här uppsatsen. Koncentration kommer att ske kring de olika beslut som fattas av SKM och hur dessa påverkar den fortsatta processen upp till domstol.

SKM fattar årligen ett flertal beslut av olika karaktär. De viktigaste av dessa är *taxeringsbesluten*. Ett taxeringsbeslut är, enligt TL 4:1, antingen ett *grundläggande beslut om årlig taxering*, ett *omprövningsbeslut* eller ett *beslut om taxeringsåtgärder efter domstols beslut*.

Det grundläggande beslutet är ett årligen fattat beslut där man fastställer den årliga taxeringen. Beslutet fattas av en tjänsteman eller, i vissa fall, av en särskild skattenämnd. Om den skattskyldige anser att SKM av någon anledning fattat ett felaktigt beslut i en fråga kan han begära en omprövning av grundbeslutet, enligt TL 4:7. SKM har även en skyldighet att ex officio ompröva beslut om det finns andra skäl.

Omprövningsinstitutet är tämligen generöst då den skattskyldige kan begära omprövning intill utgången av det femte året efter taxeringsårets utgång, TL 4:9. Det finns inte någon gräns för hur många gånger en skattskyldig kan begära omprövning av samma sak vilket innebär att samma fråga kan bli föremål för ett flertal omprövningar. Skattemyndigheten har en skyldighet att se till att en omprövning inte blir att man rutinmässigt avslår den skattskyldiges ansökan. Man skall noggrant gå igenom de argument som den skattskyldige framställer som grund för sin begäran och alltså inte enbart fokusera på att underbygga de egna argumenten. Eftersom omprövning kan ske hur många gånger som helst torde dock handläggningen efter ett tag ändå bli tämligen rutinmässig.

Ett omprövningsbeslut som är till nackdel för den skattskyldige får inte meddelas efter utgången av året efter taxeringsåret, TL 4:14. Detta gäller dock ej i fall som avser så kallad *eftertaxering*. SKM får fatta beslut om eftertaxering efter den tid som angetts ovan om den skattskyldige:

- i självdeklaration eller på annat sätt under förfarandet lämnat oriktig uppgift till ledning för taxeringen
- lämnat oriktig uppgift i mål om taxering eller
- underlåtit att lämna självdeklaration, uppgift eller infordrad upplysning trots att han är uppgiftspliktig

²⁶ Lindell, Processuell preklusion, s. 64.

och den oriktiga uppgiften eller underlåtenheten medfört att ett taxeringsbeslut avseende den skattskyldige eller hans make, eller, i fråga om förmögenhetsskatt, person som sambeskattas med honom blivit felaktigt eller inte fattats.

Om en fråga överklagats till LR och avgjorts där får inte samma fråga bli föremål för omprövning hos SKM. Detta enligt TL 4:8. En skattskyldig kan alltså inte återkomma med t. ex. kvitton för att styrka ett avdrag för vilket han fått avslag i LR och begära omprövning hos SKM. Detta gäller med det undantaget att en fråga som avgjorts av LR eller KR genom ett beslut som vunnit laga kraft får omprövas av SKM om beslutet avviker från rättstillämpningen i ett regeringsrättsavgörande som har meddelats därefter, TL 4:12.

4.1.2 Länsrätten

Den skattskyldige kan, i stället för att begära omprövning, överklaga ett taxeringsbeslut genom besvär till länsrätten, TL 6:1. Detta kan även göras av RSV och, i fråga om den kommunala inkomstskatten, av kommunen. Den skattskyldige får överklaga ett beslut även om det inte gått honom emot, TL 6:3 st.2. När den skattskyldige överklagar ett taxeringsbeslut till LR skall detta lämnas in till SKM, TL 6:6. Detta skall ske då SKM alltid måste ompröva ett beslut innan det går vidare till LR för att man på detta sätt skall undvika att otvistiga frågor handläggs inom domstolsväsendet. Om SKM ändrar sitt beslut till det den skattskyldige begär förfaller överklagandet.

Domstolen skall enligt RF 1:9 beakta allas likhet inför lagen samt iaktta saklighet och opartiskhet. Även om en myndighet skall iaktta kravet på självständighet och oberoende i lika hög grad som en domstol är skyddet något högre i en domstol tack vare de extra garantier för sakligheten och opartiskheten samt självständigheten och oberoendet som ges i en domstol. Sakligheten och opartiskheten blir större i domstol då domarjäven sträcker sig längre än förvaltningens jäv och genom domareden som skall avläggas. Självständigheten och oberoendet markeras genom att domstolsväsendet är fristående från den offentliga förvaltningen.²⁷

4.2 Allmänt om processföremålets avgränsning

4.2.1 Varför en avgränsning av processföremålet?

Den nya taxeringslagen innebar stora förändringar för taxeringen, både vad gäller organisatoriska frågor för SKM som processuella frågor.²⁸ De för den här framställningen viktigaste frågorna är det omprövningsförfarande som infördes och att skatteprocessen, med anledning av detta, övergick från att vara en beloppsprocess till att bli en sakprocess. Man har i alla tider brottats med problemet att processföremålets avgränsning ej finns definierat någonstans, vare sig i förarbeten eller i lagtext. Detta gäller både för TL och den för de allmänna processerna relevanta RB. Man kan då fråga sig när det blir aktuellt med en avgränsning av saken i skatteprocessen.

²⁷ Wennergren, Taxering, s. 97.

²⁸ Se mer om detta i Almgren, SvSkT 1-2/90, s. 53ff.

Om den skattskyldige begär omprövning av ett taxerings- eller beskattningsbeslut, eller om SKM själv fattar beslut om omprövning, och det samtidigt finns en lagakraftvunnen dom eller ett pågående mål avseende samma taxeringsår eller redovisningsperiod som beslutet som skall omprövas, måste SKM ta ställning till huruvida den för omprövning aktuella saken kan tänkas vara samma sak som redan prövats, och alltså är res judicata. Samma förfarande gäller för den sak som ligger för prövning. Är detta samma sak som omprövningsfrågan föreligger *litis pendens* och saken får ej bli föremål för omprövning hos SKM.

SKM måste även ta ställning till processföremålets avgränsning då det är frågan om eftertaxering. Om SKM beslutar om eftertaxering i en fråga kan detta endast göras om inte samma sak redan ligger för prövning i domstol eller redan omfattas av en lagakraftvunnen dom. Detta regleras uttryckligen i TL 4:8. Vad gäller behandlingen av saken i domstol måste rätten ta hänsyn till processföremålets avgränsning inte bara för att ta ställning till eventuell res judicata eller *litis pendens*, utan även i fråga om parternas rätt till ändring av talan. I TL finns regler som styr vad som är att anses som en tillåten ändring av talan, men för att kunna avgöra detta krävs att man kan avgöra vad som utgör saken i processen. Mer om taleändring nedan.

4.2.2 Förarbetena till nya taxeringslagen

Arbetet som kom att beröra processföremålets avgränsning inleddes med Skatteförenklingskommitténs delbetänkande (SOU 1985:42) Förenklad taxering. Man hade här en ambition att kunna ge en mer definierad avgränsning av sakbegreppet. Man utgick från vad som avses med saken i civil- och brottmålsprocessen, doktrin samt HD:s praxis om taleändring och res judicata.²⁹

Kommittén konstaterade dock i sitt slutbetänkande, (SOU 1988:21) Ny taxeringslag - reformerad skatteprocess, att det inte var meningsfullt att försöka ge sakbegreppet en konkret definition i skatteprocessen. Man menade att innebörden av sakbegreppet får utvecklas i praxis på samma sätt som skett i civil- och brottmålsprocessen.³⁰ Här anknöt man sedan till praxis som hade utvecklats rörande den gamla beloppsprocessen och anförde att denna kan tjäna till ledning liksom förarbeten samt en analogi med RB. Departementschefen³¹ hade i den här frågan ingen avvikande mening utan fann att kommitténs uppfattning vunnit stöd. Detta innebär att processföremålet individualiseras i varje enskilt fall av det överklagade beslutet samt klagandens yrkanden och de omständigheter han anger till stöd för yrkandet.

Kommittén ansåg dock att det var viktigt att man reglerade vad talan får avse och när ändring av talan skall vara tillåten i domstol. Sakbegreppet, trodde man, skulle inte komma att utgöra något problem om det avgränsades med sedvanlig juridisk teknik med ledning i förarbeten, praxis samt analogi med RB. Vad gäller ändring av talan och bundenhet vid yrkande och grunder uttalade sig kommittén enligt följande. Huvudregeln

²⁹ SOU 1988:21, s. 143.

³⁰ SOU 1988:21, s. 143.

³¹ Prop. 1989/90:74.

skall vara att en talan inte får ändras. Man får dock inskränka sin talan eller åberopa nya omständigheter till stöd för sin talan utan att frågan som är för prövning ändras. I länsrätt får man dessutom föra in en ny fråga om denna har ett samband med den fråga som är föremål för prövning och den utan olägenhet kan prövas i målet.

Beloppsmässiga höjningar av yrkandet i överrätt förordades ej. Man ansåg att det borde införas en uttrycklig bestämmelse mot dylika beloppsmässiga höjningar. Den åsikten kom ej att erhålla medhåll från departementschefen som menade att beloppsmässiga höjningar får ske, inte bara i länsrätt utan även i kammarrätt och regeringsrätten. Motiveringen till detta är att om en utvidgning ej vore tillåten, det ändrade yrkandet skulle inte kunna prövas i målet samtidigt som en begäran om omprövning hos SKM skulle komma att avvisas p.g.a. *litis pendens* då yrkandet avser den fråga som är för prövning hos domstolen och kommer att omfattas av domens rättskraft.³²

Beträffande kommitténs förslag om möjligheten att föra in en ny fråga i länsrätt om den har ett samband med frågan som är för prövning och utan olägenhet kan prövas i målet får man medhåll av departementschefen. Denne belyser vikten av detta med ett exempel:

”Antag att en skattskyldig yrkar avdrag för låneräntor avseende en fastighet med 15 000 kr. Skattemyndigheten vägrar honom avdrag därför att han trots anmaning därom inte har styrkt ränteutgifterna. Han begär då omprövning och visar upp kvitton på sammanlagt 10 000 kr. och uppger att övriga kvitton har förkommit. Avdrag medges med 10 000 kr. Den skattskyldige överklagar till länsrätten och specificerar resterande 5000 kr. genom att uppge långivare och datum för betalningarna. Därutöver företer han ett nytt kvitto på ränta om 1000 kr. som inte ingick i det belopp han yrkat avdrag för. Han uppger att han tidigare förbisåg den ränteutgiften, men yrkar nu avdrag också för den. I exemplet har de båda ränteyrkandena ett nära samband med varandra. Inte desto mindre bör det nya ränteyrkandet anses avse en ny fråga.

På grund av sambandet mellan de båda frågorna bör länsrätten ha möjlighet att pröva även det nya yrkandet om det framställs inom de generöst tilltagna fristerna för överklagande. Men länsrätten bör få avvisa den nya frågan om rätten finner att det skulle vara förenat med någon olägenhet att till en gemensam handläggning ta upp båda frågorna. En sådan olägenhet kan t. ex. vara att ytterligare utredning behövs beträffande den nya frågan.”³³

Man kan diskutera huruvida det var rätt av lagstiftaren att välja att inte införa någon definition på hur processföremålet skulle avgränsas. Detta skulle givetvis inte ha varit någon lätt uppgift men som situationen är nu innebär avsaknaden av en definition en avsevärd brist då osäkerheten kring problematiken är stor. Det saknas något avgörande rättsfall där man utreder frågan och åsikterna i doktrinen är skilda. Parterna och domstolarna har emellanåt svårt att klart urskilja vad som utför processföremål och inte, både beträffande taleändring och vad som är att se som en godtagbar talan mot bakgrund av att skatteprocessen har karaktär av att vara en fullgörelsetalan.

³² Prop. 1989/90:74, s. 372.

³³ Prop. 1989/90:74, s. 372f.

4.3 Processföremålets avgränsning enligt skatterättslig doktrin

Då frågan om processföremålets avgränsning ej klarlagts beträffande skatteprocessen får de teorier som framlagts inom ramen för civilprocessrätten av Olivecrona och Ekelöf tjäna som rättesnöre. Frågan är då bara vilken av dessa teorier passar bäst in på skatteprocessrätten? Först och främst kan det faktum konstateras att man i praxis ej dragit saken till sin spets och uttryckligen tagit ställning för en av teorierna. Visserligen menar vissa, som kommer att framgå nedan, att man i praxis tydligare hänvisat till händelseförloppet än till rättsföljden vilket talar för Olivecrona. Bergström och Alhager³⁴ har tagit ställning för den Ekelöfska läran medan andra, såsom Leidhammar, Saldén Enérus och Almgren m.fl.³⁵, anser Olivecronas teori vara den för skatteprocessen mest lämpade.

Bergström menar att processekonomiska skäl talar för att använda rättsföljden som avgränsningsfaktor. Det måste finnas spärar mot att s.k. rättshaverister besvärar domstolen upprepade gånger med samma sak. Vidare menar Bergström att domstolens utredningsskyldighet talar för en anpassning till Ekelöfs teori. Om målet blivit felaktigt avdömt kan omprövning ske i form av resning, om än i undantagsfall. Han sätter även fokus på departementschefens uttalanden i prop. 1989/90:74, där dennes uttalanden nära ansluter till Ekelöfs rättskraftsteori³⁶ Alhager framlägger två huvudargument för sin ståndpunkt. För det första menar han att det inre sammanhanget i TL upprätthålls då man avgänsar processföremålet utifrån rättsföljden. Då termen fråga förekommer på flera ställen sker samordningen bäst mellan å ena sidan lämpliga deldoms- och mellandomsteman och å andra sidan en skattedoms res judicata då man använder Ekelöfs teori. För det andra menar Alhager, i likhet med Bergström, att användandet av rättsföljden på ett bättre sätt bidrar till en god processekonomi jämfört med Olivecronas teori.³⁷

När det gäller förespråkarna för Olivecronas teori hänvisar dessa bl. a. till praxis rörande GTL där Regeringsrätten fäst större vikt vid händelseförloppet än vid rättsföljden, vilket torde innebära att det inte är någon självklarhet att man skall använda sig av rättsföljden som avgränsningsfaktor inom skatteprocessen. Detta även om rättsföljdsteorin fått stort genomslag inom civilprocessen. Vidare hänvisas till ett uttalande av skatteförenklingskommittén som i SOU 1985:42 Förenklad taxering säger:

”Utgångspunkten för att bedöma om det är fråga om ”samma sak” bör vara att grunderna tillhör samma händelseförlopp eller, som förvaltningsdomstolskommittén uttryckte det, tillhör samma saksammanhang.”³⁸

³⁴ Bergström, SN 1991, s. 229. Alhager, SN 1999, s. 533.

³⁵ Leidhammar, SvSkT 1992, s. 111, Saldén Enérus, SN 1992, s. 43. Almgren/Leidhammar/Walteson, Skatteförfarande och skattebrott, s. 100. Leidhammar har visserligen inte argumenterat för Olivecronas teori men har hänvisat till händelseförloppet som avgörande kriterium i ett par skrifter.

³⁶ Bergström, SN 1991, s. 229.

³⁷ Alhager, SN 1999, s. 533.

³⁸ SOU 1985:42, s. 248.

Uttalandet slår igenom i ett par skrifter författade av förespråkarna för Olivecronas teori som behandlar frågan om processföremålets avgränsning.³⁹ Jag kommer att i slutet av uppsatsen granska de olika argumenten och väga dessa för och emot varandra för att, förhoppningsvis, kunna presentera en slutsats där jag konstaterar vilken av de båda teorierna jag menar skall tillämpas och varför.

5. Sakproblematiken enligt TL

5.1 Samma sak enligt GTL

Det finns en del rättsfall som berör processföremålets avgränsning enligt GTL. Det gemensamma för dessa rättsfall är att domstolen givit en tämligen snäv avgränsning av processföremålet. Detta beror dock på att det handlar om mål där fråga varit om eftertaxering och skattetillägg. Skattetillägg har en straffrättslig prägel vilket kan förklara den snäva avgränsningen i dessa mål. Vidare avgränsas processföremålet avseende eftertaxeringsmål något annorlunda jämfört med ordinarie omprövningar, som jag kommer att visa nedan under 5.4. Som tidigare har nämnts faller dylika processer under sakprocessen och ej beloppsprocessen, varför de är av intresse för den här framställningen.

I **RA 1978 1:87** var frågan enligt följande. TI yrkade att ett bolag skulle vägras investeringsavdrag med 115 960 kr, avseende en viss maskin och att bolaget skulle påföras skattetillägg beräknat på samma belopp. Efter besvärstidens utgång återkallade TI det ursprungliga yrkandet och yrkade i stället att bolaget skulle vägras investeringsavdrag rörande en annan, likadan maskin med 39 073 kr och att skattetillägg beräknat på detta belopp skulle påföras bolaget. RR ansåg att TI hade bytt grund för sin talan och undanröjde underinstansernas beslut om skattetillägg. Byte av grund i det här fallet är, som konstaterats tidigare, liktydigt med att det handlar om en annan sak.

Slutsatsen som kan dras av rättsfallet är att en oriktig uppgift rörande ett investeringsavdrag för en maskin, A kan inte anses utgöra samma sak som en oriktig uppgift rörande ett investeringsavdrag för en maskin, B. Detta trots att det rör sig om samma slags investeringsavdrag och samma typ av maskin. Utgången känns kanske inte helt oväntad i det här fallet.

I **RA 1986 ref. 116** hade den skattskyldige eftertaxerats för realisationsvinst vid en fastighetsförsäljning genom en lagakraftvunnen dom. TI ansökte återigen om eftertaxering och yrkade att den skattskyldige skulle beskattas för fastighetsförsäljningen som inkomst av tomtrörelse. Samma fastighetsförsäljning åberopades som stöd för yrkandet. Regeringsrätten ansåg inte att man kunde bifalla TI:s besvär och uttalade:

”Taxeringsintendenten har i sin nu förda talan som grund åberopat samma fastighetsförsäljning och samma intäkter och kostnader vid försäljningen som han tidigare åberopat i länsskatterätten. Vid sådant förhållande kan någon ny grund för eftertaxering inte anses ha framlagts efter länsskatterättens lagakraftvunna beslut.

³⁹ Se t. ex. Leidhammar, SvSkT 1992, s.111 och Almgren m. fl. Skatteförfarande och skattebrott, s. 100.

Länsrätten och kammarrätten borde därför inte ha prövat eftertaxeringsfrågan.”

I **RÅ 1987 not. 708** yrkade TI att ett avdrag om 158 329 kr eftertaxeringsvis skulle återföras till beskattning. Anledningen var att bolaget hade medgivits ett avdrag för pensionsavsättning med detta belopp men enligt TI utgjorde den utfästelse om pension man gjort till den anställde ej någon bindande förpliktelse för bolaget. LR avslog ansökan om eftertaxering. KR fann att visserligen var utfästelsen bindande för bolaget men man hade inte kreditförsäkrat pensionsåtagandet, vilket inte var upplyst om i deklARATIONEN, varför det fanns grund för att eftertaxeringsvis återföra beloppet till beskattning. RR menade dock att den av KR prövade grunden utgjorde en förutsättning som ej låg inom prövningens ram. En oriktig uppgift beträffande en förutsättning för ett yrkat avdrag utgjorde inte samma sak som en annan oriktig uppgift beträffande en annan förutsättning rörande samma avdrag.

Delvis liknande förutsättningar var i **RÅ 1987 ref 97**. Den skattskyldige hade i sin deklARATION lämnat upplysningar att han under hela beskattningsåret varit bosatt i Belgien och att han därför endast tagit upp sådan inkomst och förmögenhet som enligt db-avtalet mellan Sverige och Belgien skulle beskattas i Sverige. TN taxerade honom i enlighet med den avgivna deklARATIONEN. De inkomster den skattskyldige ej tagit upp i deklARATIONEN utgjordes av kapitalinkomster och löneinkomster. Hälften av dessa löneinkomster kom från ett svenskt företag för arbete utfört i Sverige. Denna inkomst skulle således även vid inskränkt skattskyldighet beskattats i Sverige.

TI ansåg att den skattskyldige var oinskränkt skattskyldig i Sverige och yrkade att den skattskyldige skulle eftertaxeras för all inkomst som utbetalats i Belgien, lön och kapitalinkomster. Som stöd för yrkandet anförde TI att den skattskyldiges uppgifter om bosättningen var felaktiga och ofullständiga. Ingenting sades om att den skattskyldige utelämnat en löneinkomst som han under alla omständigheter var skattskyldig för här i Sverige. RR konstaterade att frågan om eftertaxering skulle bedömas med beaktande av den anförda grunden härför, d.v.s. att den skattskyldige hade lämnat oriktigt meddelande beträffande sin bosättning. Förutsättningar för eftertaxering förelåg inte då TN bort taxera den skattskyldige som oinskränkt skattskyldig enbart med ledning av de i deklARATIONEN uppgivna förutsättningarna vilket innebar att de brister TI anført och åberopat som stöd för sitt yrkande kunde ej anses ha medfört att den skattskyldige åsatts inkomstskatt med för lågt belopp.

Ett rättsfall som berör en skönsmässig beskattning är **RÅ 1988 ref. 155**. Här hade den skattskyldige blivit beskattad för både inkomst av tjänst samt för inkomst av rörelse. Den skattskyldige yrkade i extraordinära besvär att han inte skulle taxeras för en inkomst av rörelse avseende en nystartad åkerirörelse. TI godtog detta men yrkade kvittningsvis att han skulle beskattas för lön och traktamente under inkomst av tjänst. Denna kvittningsinvändning godtogs inte av någon instans och Regeringsrätten menade att kvittningsyrkandet endast kunde prövas om det hänförde sig till samma sak som den skattskyldiges talan. Något samband mellan inkomsterna och den nystartade rörelsen hade inte gjorts gällande av TI varför kvittningsyrkandet avvisades.

I de två rättsfallen **RÅ 1990 ref. 49 I** och **II** var frågan om en ändring av talan i högre instans innefattade byte av grund för eftertaxering. I det första fallet yrkade TI att Sture

N skulle skönsmässigt eftertaxeras för vissa transaktioner som ägt rum i en konsthandel som ägdes och drevs av honom själv men redovisades av Heimer D. Besvärerna ogillades i LR. I besvär ändrade det allmänna (LSKM) sitt påstående och hävdade i stället att Sture N hade genomfört de ifrågavarande transaktionerna vid sidan av den av Heimer D redovisade konsthandeln. Vidare nedsatte man det beloppsmässiga yrkandet något med hänvisning till invändningar som gjorts beträffande vissa av transaktionerna. KR fann att LSKM hade bytt grund för sin talan och ogillade yrkandet om eftertaxering. Denna dom undanröjdes dock av RR som menade att man genomgående, som grund för yrkandet om eftertaxering, åberopat att Sture N underlåtit att redovisa vissa inkomster genom handel med konst vilka fått uppskattas med skön. I domen säger man att:

”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. Länskattemyndigheten har varit oförhindrad att till stöd för yrkandet om eftertaxering påstå att den av Sture N bedrivna verksamheten haft mindre omfattning eller annan rättslig karaktär än som tidigare angivits. Något byte av grund för eftertaxering kan inte anses ha skett härigenom.”

I det andra fallet yrkade TI att ett av Heimer D gjort avdrag för underskott av rörelse skulle återföras till beskattning. Som stöd för yrkandet angav man att Heimer D lämnat oriktig uppgift då han gjort avdrag för underskott av rörelse då denna egentligen bedrivits av Sture N. LR ogillade yrkandet. I KR ändrade det allmänna (LSKM) sitt påstående om att rörelsen bedrivits av Sture N och hävdade i stället, utan någon beloppsmässig förändring, att något underskott av rörelse ej skulle föreligga då man borde lägga till några av Heimer D oredovisade intäkter eller, alternativt, att man skulle göra ett skönsmässigt tillägg p.g.a. vissa brister i räkenskaperna. KR ogillade LSKM:s yrkande och RR lämnade besvärerna utan bifall. Man säger i domen:

”På grund av det sätt på vilket taxeringsintendenten hade utformat sin talan i länsrätten kom processen i den instansen, såvitt nu är av intresse, uteslutande att röra frågan om Heimer D lämnat oriktig uppgift när han påstått att det varit han som bedrivit den aktuella rörelsen. Den ändring av talan som länskattemyndigheten gjorde i kammarrätten har inneburit att myndigheten i stället gjort gällande att de uppgifter som i deklarationen lämnats om rörelsens resultat varit oriktiga. Vad nu sagts innebär, såsom kammarrätten funnit, att myndigheten bytt grund för talan om eftertaxering.”

Antalet mål från RR som belyser frågan om processföremålets avgränsning enligt GTL är tämligen ringa. Det är därför svårt att göra några generella uttalanden om hur man ser på denna fråga. Ovanstående rättsfall handlar om eftertaxeringsfall och mål om skattetillägg, som under GTL omfattades av sakprocessen och inte beloppsprocessen, vilket som nämnt ovan torde ge en något snäv avgränsning. Beträffande Ekelöfs och Olivecronas teorier kan sägas att inte i något av de här fallen har man hänvisat till rättsföljden som det kriterium varmed man bedömer processföremålets avgränsning. Vissa författare⁴⁰ anser att det i RÅ 1986 ref. 116 visats att man fäster vikt vid händelseförloppet som kriterium på vad som utgör samma sak i de båda processerna. Detta eftersom man hänvisar till att

⁴⁰ Se t. ex. RSV, Handledning för taxeringsförfarandet, s. 223 samt Saldén Enérus, SN 1992, s. 41.

någon ny grund ej åberopats i den senare processen. Mer om detta i det avslutande avsnittet.

5.2 Rättskraften enligt TL

Då det inte finns några rättskraftsregler i förvaltningsprocessen uttalade departementschefen att för domar på förvaltningsområdet gäller i huvudsak samma principer som för civilprocessen enligt RB, d.v.s. hänsyn tas till principerna rörande RB 17:11.⁴¹ Konsekvenserna för rättskraften vad gäller sakprocess jämfört med beloppsprocess skall inte föranleda några avsteg från nuvarande principer, menade departementschefen, dock innebär sakprocessen att konsekvenserna blir andra i det att det inte längre är taxeringen i sin helhet som utgör processföremål utan en avgränsad fråga, t. ex. en inkomst- eller avdragspost.⁴²

Domens rättskraft sträcker sig inte längre än den *rättsföljd* som målet gällde.⁴³ Skälet härtill är att man måste kunna förutse konsekvenserna av en process och den kommande domen dels vad avser kommande omprövning, dels framtida överklagande.⁴⁴ Även om en skattskyldig vägrats avdrag för kostnad för facklitteratur av LR med motiveringen att den skattskyldiges verksamhet ej varit sådan att facklitteratur kunnat anses nödvändig innebär inte detta att domens rättskraft omfattar all facklitteratur för taxeringsåret. Den skattskyldige kan återkomma med en begäran om omprövning hos SKM avseende kostnad för annan facklitteratur då den första domens rättskraft endast avser just den facklitteratur som var för prövning i målet. SKM kan alltså inte avvisa begäran med en hänvisning till TL 4:8 utan de måste ta upp frågan till prövning. Detta visar på det faktum att domstolens avgörande inte har någon *prejudicerande betydelse*.⁴⁵

Departementschefen tog upp den sistnämnda frågan, avgörandets prejudicerande betydelse, med anledning av ett särskilt yttrande som avgivits i slutbetänkandet.⁴⁶ I detta särskilda yttrande angavs bl. a. att det vore dålig processekonomi om en skattskyldig kunde återkomma med ett yrkande om avdrag för facklitteratur då domstolen i en tidigare process beslutat att verksamheten den skattskyldige bedriver ej är sådan att facklitteratur är nödvändig. Departementschefen menade att domens rättskraft ej bör sträcka sig längre än vad som kunnat förutses i rättegången. Med anledning av detta bör inte den övergripande bedömningen få hindra att en ny talan väcks om någon annan delpost.⁴⁷

En doms rättskraft sträcker sig heller aldrig längre än *det års taxering* som målet gällde.⁴⁸ Detta innebär att en skattskyldig som blivit vägrad värdeminskningssavdrag ett

⁴¹ Prop. 1989/90:74, s. 374.

⁴² Prop. 1989/90:74, s. 374.

⁴³ Prop. 1989/90:74, s. 375.

⁴⁴ RSV, Handledning för taxeringsförfarandet, s. 212.

⁴⁵ Remstam, SvSkT 1990, s. 506.

⁴⁶ Wennergren i SOU 1988:21, s. 219.

⁴⁷ Prop. 1989/90:74, s. 375.

⁴⁸ Prop. 1989/90:74, s. 375.

taxeringsår med motiveringen att den aktuella inventarien ej kan undergå värdeminskning kan återkomma nästföljande år med ett likadant yrkande rörande samma inventarie. Den första domens rättskraft sträcker sig således inte längre än till just det aktuella taxeringsåret. Möjligheten för den skattskyldige att vinna bifall i den senare processen torde dock vara tämligen liten.

Slutligen sträcker sig domens rättskraft heller inte längre än det *skatteslag* som domen gällde.⁴⁹ Om en domstol i ett inkomsttaxeringsmål prövat om den skattskyldige bedrivit näringsverksamhet eller ej utgör inte domstolens ställningstagande något hinder för SKM att i ett omprövningsförfarande rörande egenavgifter samma år pröva om den skattskyldige bedrivit näringsverksamhet eller ej.⁵⁰ Departementschefen uttalade aldrig vad han menade med skatteslag vilket har lett till en viss diskrepans vad gäller tolkningen av begreppet. Vissa menar att med skatteslag torde menas de skatter som finns uppräknade i TL 1:1.⁵¹ Som stöd för denna åsikt anför man att det inte finns några uttalanden i förarbetena som innebär att en nyordning skall gälla i förhållande till GTL samt att departementschefen oreserverat hänvisat till sakprocesserna enligt GTL som ett rättesnöre vid bestämningen av saken enligt TL. Bergström anför att departementschefen med skatteslag torde ha avsett t.ex. inkomstskatt, förmögenhetsskatt och mervärdesskatt. Han säger vidare att rättskraften då skulle omfatta alla inkomstskatteslag, d.v.s. inkomst av kapital och näringsverksamhet.⁵²

Enligt min mening bör man inte ta denna diskussion på för stort allvar och låta frågan bli föremål för alltför kraftfull analys. Det ligger väl närmast till hands att med skatteslag avse, först och främst, de olika skatter som uppräknas i TL 1:1. Detta eftersom departementschefens uttalande rörde TL och ingen annan lag. Detta innebär i och för sig inte att Bergström har fel eftersom en process rörande förmögenhetsskatt eller mervärdesskatt inte heller torde äga rättskraft längre än till det skatteslag om vilket det varit fråga i målet.

En grundsats då man talar om rättskraft gäller reglerna om preklusion. När en dom vunnit laga kraft prekluderas samtliga omständigheter som åberopats i målet eller kunde ha åberopats i målet. Detta innebär att de förlorar den rättsliga betydelse de kunde ha haft om de åberopats under processens gång. Vidare innebär det att parten inte kan återkomma med ett nytt yrkande rörande samma sak enbart med stöd av nya omständigheter, såvida det inte handlar om *facta superveniens*. Omständigheterna är prekluderade. Med omständigheter menas de sakförhållanden som utgör en väsentlig del när det gäller att bestämma en frågas individualitet. Denna, säger departementschefen, bestäms genom yrkandet och omständigheterna som åberopas till stöd för yrkandet. Dessa omständigheter bör man särskilja från de rättsliga faktorerna, d.v.s. det är oftast utan betydelse vilket lagrum man anger som skäl till ett yrkande.⁵³

⁴⁹ Prop. 1989/90:74, s. 375.

⁵⁰ RSV, Handledning för taxeringsförfarandet, s. 214f.

⁵¹ RSV, Handledning för taxeringsförfarandet, s. 215.

⁵² Bergström, SN 1991, s. 217.

⁵³ Prop. 1989/90:74, s. 374f.

Som exempel på det senare används **RA 1986 ref 116** (av dep. chefen felaktigt angivet till 166). Här var frågan om inkomsten från en fastighetsförsäljning som realisationsvinstbeskattats kunde genom eftertaxering beskattas som inkomst av tomtrörelse. Detta besvarades nekande av Regeringsrätten som menade att de faktiska omständigheterna hänförde sig till ”samma fastighetsförsäljning och samma intäkter och kostnader”.

5.2.1 Processföremålets begränsning i delposter

En för rättskraften viktig fråga är hur specifik man kan vara då det gäller att begränsa processföremålet. Normalt torde en skatteprocess handla om konkreta inkomst- och avdragsposter vilka i sin tur kan vara uppdelade i nedbrytbara delposter. Departementschefen berör inte denna fråga något nämnvärt i propositionen utan nöjer sig med att konstatera att föremålet för processen skall vara de olika delfrågor som skall avgöras vid bestämmande av ett visst års taxering.⁵⁴ Departementschefen exemplifierar problemet enligt följande.

”Även i andra fall när uppskattning till skäligt belopp har företagits i avsaknad av tillräcklig utredning bör som jag nyss beskrivit processföremålet utgöras av alla de inkomst- och avdragsfrågor som ingår i det belopp som uppskattats (här talas om skönstaxering, min anm.). Yrkanden avseende de olika delfrågorna får inte avvisas som ändring av talan och de får sedan domen vunnit laga kraft inte tas upp till ny prövning. I praktiken skulle detta kunna innebära följande. Antag att en domstol har medgett avdrag med skäliga 50 000 kr. för reparation av en fastighet utan att kostnaderna specificerats. Sedan domen vunnit laga kraft får frågan om ytterligare avdrag för reparationen inte tas upp till prövning. Om, i ett annat fall, avdrag medgetts för ommålning i en fastighet med skäliga 10 000 kr. kan naturligtvis en fråga om avdrag för kostnad för snickeriarbete prövas ändå. Om klaganden i stället hade specificerat sina reparationskostnader, t. ex. målning 20 000 kr., snickeriarbete 15 000 kr., elektriskt arbete 15 000 kr., skulle frågan om avdragsrätt för exempelvis kostnaden för ett arbete som tidigare inte angetts, exempelvis för murning, inte vara res judicata. Varje delpost får anses utgöra fristående processföremål.”⁵⁵

Av detta kan man dra slutsatsen att ju mer allmänt utformade grunderna för talan är desto vidare blir rättskraften. Motsatsvis gäller att ju mer specificerade grunderna för talan är desto snävare blir rättskraften. I propositionen anges att processföremålet kan utgöras av mycket små delposter, t. ex. avdrag för kostnaden för en enskild bok som utgör en del av den skattskyldiges totala kostnad för facklitteratur. Hur långt man kan föra den här nedbrytningsprocessen är svårt att säga men det torde dock inte vara meningen att man skall kunna föra process om en kvotdel av en delpost.⁵⁶

Ett exempel som har framförts i doktrinen är följande.⁵⁷ Om A yrkar avdrag för kostnader för färg som han använt till att måla om köket i sin villa kan han inte efter att en lagakraftvunnen dom meddelats återkomma och yrka avdrag för ytterligare färg.

⁵⁴ Prop. 1989/90:74, s. 367.

⁵⁵ Prop. 1989/90:74, s. 377.

⁵⁶ RSV, Handledning för taxeringsförfarandet, s. 225.

⁵⁷ Remstam SvSkT 1990, s. 511f.

Denna färg omfattas av rättskraften då den första talan utformats på ett dylikt sätt. Det går å andra sidan bra att yrka avdrag för kostnader för färg som han använt för att måla om någon annan fastighet eftersom det handlar om en annan fråga. Om A i stället yrkar avdrag för kostnaden för femton burkar färg som använts vid ommålning av kök kan han, efter att domen vunnit laga kraft, yrka avdrag för ytterligare burkar. Det får inte röra sig om samma färgburkar som redan varit föremål för prövning utan det måste handla om burkarna sexton och uppåt. Om A, sedan domen vunnit laga kraft, kommer på att han yrkat avdrag med ett för lågt belopp för de första femton burkarna kan han inte återkomma med en ny talan där han yrkar på avdrag för det överskjutande beloppet. Detta omfattas av rättskraften. Om processen hade pågått i LR skulle han dock ha kunnat höja sitt yrkande beloppsmässigt utan att detta skulle innebära att en ny sak kom för prövning.

En variant av ovanstående exempel skulle vara att B yrkar avdrag för reparationer av sitt kök. Efter att domen vunnit laga kraft kan inte B återkomma med ett nytt yrkande rörande installation av en ny diskbänk. Då hans första talan är så allmänt utformad omfattas alla reparationer i köket av rättskraften. Specificerar han å andra sidan sin första talan till att enbart t. ex. omfatta installation av spis och kylskåp, omfattas inte övriga reparationer av rättskraften utan B kan återkomma med nya yrkanden. B har även möjlighet att föra in yrkanden om t. ex. installation av diskbänk i det senare exemplet i processen i LR om det kan ske utan olägenhet.

Färgexemplet får dock inte stå oemotsagt. Bergström⁵⁸ menar att det i tvistemålsprocessen endast i undantagsfall är möjligt att begränsa sin talan till att omfatta en delpost av ovanstående karaktär. Detta gäller främst i skadeståndsmål där det kan vara svårt att uppskatta skadornas totala omfattning. Han framhåller också att för att ett yrkande om ytterligare ersättningsanspråk skall godtas i en ny rättegång bör det krävas att kärandens anspråk inte kan bestämmas i den första rättegången. Är avdraget svårt att bedöma i skatteprocessen och domen blir oriktig ligger det närmast till hands, menar Bergström, att domen skall omprövas genom resning.

Jag är nog benägen att hålla med Bergström i det här fallet. Vad gäller färgexemplet, menar jag, måste den skattskyldige ange mycket starka skäl till varför han inte kunnat uppge det totala antalet färgburkar redan i den första processen. Detta torde vara ett tämligen rimligt krav med tanke på dels att det inte torde uppstå någon osäkerhet i bedömningen av antalet färgburkar då man rimligtvis vill ha avdrag för ett visst antal färgburkar eller inga alls, dels eftersom rättskraften endast sträcker sig över det aktuella taxeringsåret. Är måleriprojektet mycket komplicerat och sträcker sig över flera år kan den skattskyldige återkomma nästföljande år med det årets färgburkar. Varför han skulle kunna besvära domstolen med flera processer rörande samma måleriprojekt känns tämligen långsökt. Här finns en stor skillnad jämfört med det nästföljande exemplet rörande installation av diverse köksmaskiner. Här handlar det om klart särskiljbara objekt vilket ligger mer i linje med departementschefens uttalande som jag återgivit ovan.

⁵⁸ Bergström, SN 1991, s. 224ff.

5.3 Ändring av talan - TL

5.3.1 Allmänt

En väckt talan får inte ändras. Detta är huvudregeln i skatteprocessen. Syftet med den nuvarande lagstiftningen är att föra ned tvistiga frågor till SKM för prövning i största möjliga utsträckning för att härmed avlasta länsrätten. Det finns dock undantag från huvudregeln och dessa skall redovisas här.

Som ändring av talan anses inte när *klaganden* inskränker sin talan eller, utan att frågan som är föremål för prövning ändras, åberopar en ny omständighet till stöd för sin talan, TL 6:18 st.2. Möjligheten att först i regeringsrätten åberopa en ny omständighet styrs av FPL 37 § där det krävs särskilda skäl. Enligt TL 6:19 får *klaganden* framställa ett nytt yrkande om inte en ny fråga därigenom förs in i målet. Regeln tar sikte på beloppsmässiga höjningar av yrkandet och ligger i linje med motsvarande regler i RB. Departementschefen menade att en skattskyldig bör få ändra sitt yrkande till ett högre belopp om han, under processen, inser att det ursprungligen yrkade beloppet är för lågt. Det kan röra sig om en kostnad han yrkat avdrag för men det kan också handla om en ändring från räkningsenlig avskrivning till avdrag för korttidsinventarium. Detta, menade departementschefen, ligger i linje med regeln om *reformatio in melius* som återfinns i FPL 29 §.⁵⁹

Dessa beloppsmässiga höjningar får inte bara ske i länsrätt utan även i kammarrätt och regeringsrätten av anledningar som redovisats ovan. En ändring av ett yrkande som enbart skiljer sig från det ursprungliga yrkandet kvantitativt skall inte vara möjligt att få prövat i en ny rättegång, d.v.s. man skall inte kunna pröva samma sak en gång till enbart genom att ändra på yrkandet.⁶⁰ Undantaget för detta är om det inträffar en ny faktisk omständighet, *factum superveniens*, som kan ligga till grund för resning. Omständigheten omfattas då inte av den första domens rättskraft utan det är möjligt att föra en ny talan.

I civilprocessrätten korrelerar reglerna om taleändring innehållsmässigt med reglerna om domens rättskraft. Det föreligger också en korrelation mellan taleändringsreglerna och regeln i RB 17:3 som stadgar om vad dom får ges över. Dom får ej ges över annat eller mera än vad part i behörig ordning yrkat. Westberg säger:

”Om en avvikelse (X) från innehållet i karendens yrkande utgör otillåten eller tillåten ändring av talan vid tillämpningen av RB 13:3, innebär samma avvikelse förbjuden dom över ”annat” eller ”mera” vid tillämpningen av RB 17:3 p 1.”⁶¹

Vid en överföring till skatteprocessen kan man inte dra en rak parallell med civilprocessrätten. Här gäller att domstolen inte få gå utöver klagandens *yrkande* i domen, FPL 29 §. Detta innebär egentligen att det endast är TL 6:19 som kan korreleras med FPL 29 §. Utgör således en ändring av yrkandet otillåten taleändring enligt TL 6:19 st. 1, omfattas det dessutom av vad domstolen enligt FPL 29 § ej får döma över. Samma

⁵⁹ Prop. 1989/90:74, s. 372.

⁶⁰ Bergström, SN 1991, s. 216. Detsamma gäller även för tvistemål vilket uttalats i NJA 1977 s 618.

⁶¹ Westberg, Domstols officialprövning, s. 319.

gäller för st. 2, d.v.s. domstolen får ej döma över *fråga* som klaganden inte fört in i processen eller, om annan fråga förts in i processen de får ej döma över något som ligger utanför ramen för denna fråga, vilket dock är i enlighet med grundprinciperna för sakprocessen. Det finns dock inget hinder för domstolen att basera domen på en omständighet som ingen av parterna åberopat, till skillnad mot RB 17:3.

Lindell menar att då käranden ändrar sin talan aktualiseras fyra frågeställningar:⁶²

1. Vad har ändrats?
2. Hur mycket har ändrats?
3. Varför har en ändring skett?
4. Vad händer om talan inte får ändras?

Under punkt ett görs en *kvalitativ bedömning*, d.v.s.: är det yrkandet eller grunden som ändrats. Ett yrkande kan ändras kvantitativt men ej kvalitativt och det måste stödja sig på väsentligen samma grund. Ett nytt yrkande enligt RB 13:3 st.1 p.2 och 3 kan ej föras in annat än i tingsrätt. Grunden får ändras såtillvida att man får lov att åberopa en ny omständighet till stöd för talan utan att det därvid blir fråga om en annan sak. Enligt TL får dylika ändringar göras i alla instanser, dock med hänvisning till FPL 37 § avseende omständighet eller bevis som åberopas först i Regeringsrätten. Enligt TL 6:19 st.2 får även ny fråga föras in i LR om den kan prövas utan olägenhet i målet.

Frågeställningen i punkt två genomgår en *kvantitativ bedömning*: hur mycket mer material kommer att tillföras målet och vad betyder detta för motparten och för domstolen? Domstolen har möjlighet att avvisa överflödigt material samt genom preklusionsföreläggande föranstalta om att part skall lämna in föremål som åberopas som bevis till rätten inom viss tid. Då man beaktar denna frågeställning måste man även ta hänsyn till domstolens utredningsskyldighet enligt FPL 8 §. Paragrafen innebär att domstolen skall se till att ett mål blir så utrett som dess beskaffenhet kräver vilket torde innebära en viss tolerans för införandet av nytt material i processen. För punkt tre krävs en *motivbedömning*: varför har käranden gjort ändringen? Det kan röra sig om att parten missat något och det vore obilligt att inte låta honom få föra in materialet i processen men det kan också vara en medveten förhållningstaktik. Slutligen för punkt fyra krävs en *konsekvensbedömning* som aktualiserar rättskraftsreglerna: vad händer om käranden inte får ändra sin talan? Kan ny talan väckas eller är saken rättskraftigt avgjord? Här kommer man in på reglerna om rättskraftens preklusionsverkan.

5.3.2 Praxis rörande ändring av talan

Nedan följer ett antal exempel från praxis som berör just ändring av talan. I ett mål från KR i Jönköping⁶³ yrkade SKM att intäkter och kostnader avseende en viss fastighet skulle redovisas i inkomstslaget kapital. För det fall KR ansåg att fastigheten skulle redovisas i inkomstslaget näringsverksamhet yrkade myndigheten att ägaren skulle beskattas för värde av bostadsförmån med 30 633 kr. Det sistnämnda yrkandet

⁶² Lindell, Processuell preklusion, s. 44f.

⁶³ Mål nr. 3435-1994.

framställdes först i KR och avvisades eftersom domstolen menade att det rörde en annan fråga. Då det dessutom framställdes först i KR kunde man inte använda sig av TL 6:19 st. 2 som avser införandet av en ny fråga i LR. I det här fallet rör det sig alltså om införandet av ett kvalitativt sett alternativt yrkande som således avviker från det ursprungliga yrkandet på ett sätt som gör att det avser en helt annan fråga än den som är för prövning. Om det hade framställts i LR hade det eventuellt kunnat tas upp till prövning med stöd av TL 6:19 st. 2.

Fråga om otillåten taleändring var det också i ett mål från KR i Göteborg.⁶⁴ Här hade SKM påfört en personalstiftelse inkomst av lokalhyra med 443 040 kr. och skattetillägg med 40 procent av den inkomstskatt som belöper på 280 753 kr. samt med 40 procent av en fjärdedel av 162 753 kr. Stiftelsen överklagade och yrkade att bli taxerad i enlighet med avgiven självdeklaration och att skattetillägg inte skulle påföras. Stiftelsen ägde en fastighet där man till utomstående uthyrde ca 52% av den totala ytan. Resterande 48%, eller ca 1040 kvm, disponerades av stiftelsen för moderbolagets (bolaget) anställdas räkning. Stiftelsen var obegränsat skattskyldig men dess verksamhet kunde delas upp på en skattepliktig och en inte skattepliktig del. Då bolaget hade användning för lokalerna under vissa delar av året uthyrdes dessa till bolaget till en hyra uppgående till 337 592 kr. för 1992. Detta motsvarade 324 kr. per kvm. utslaget på årsbasis. Marknadshyran på orten var av SKM satt till 750 kr. per kvm och man hade alltså i sitt taxeringsbeslut uttagsbeskattat stiftelsen för den underprissättning som skett i förhållande till bolaget. LR biföll stiftelsens överklagande med motiveringen att det inte fanns grund för uttagsbeskattning då bolagets hyresavtal endast omfattade vissa begränsade tider, vilket innebar att den hyra som erlagts per dygn översteg marknadshyran.

SKM överklagade till KR och yrkade här att stiftelsen skulle förmånsbeskattas i inkomstslaget näringsverksamhet för den förmån man haft i att hyresfritt kunna disponera lokaler för den inte skattepliktiga delen av verksamheten. Stiftelsen bestred yrkandet med motiveringen att det nya yrkandet utgjorde en otillåten taleändring. Av SKM: s omprövningsbeslut framgick klart, menade man, att stiftelsens taxering höjts på den grund att myndigheten inte ansett att stiftelsen tagit ut marknadsmässig hyra av bolaget. Det var detta beslut stiftelsen överklagade och en prövning av SKM: s nya yrkande skulle innebära att instansordningsprincipen frångicks. Domstolen avvisade SKM: s överklagande med motiveringen:

”På grund av det sätt på vilken skattemyndigheten utformade sin talan i länsrätten kom processen där, såvitt nu är av intresse, utslutande att röra fråga om den hyra som [bolaget] erlagt översteg marknadshyran /.../ Den ändring av talan som skattemyndigheten gjort i kammarrätten har inneburit att myndigheten i stället gjort gällande att förmånsbeskattningen har avsett stiftelsens eget nyttjande av lokalerna. Kammarrätten finner att de omständigheter som skattemyndigheten åberopat i kammarrätten utgör sådana nya grunder att det innebär en inte tillåten ändring av talan.”

I det här målet hade SKM utformat sitt taxeringsbeslut så att det avsåg uttagsbeskattning av hyra då man ansåg att stiftelsen tagit ut för låg hyra av bolaget. Då stiftelsen

⁶⁴ Mål nr. 437-1996.

överklagade beslutet kom saken i målet att formas i enlighet med det överklagade beslutet och klagandens yrkande och de omständigheter de angivit till stöd. Detta innebar att en möjlighet att pröva även det i KR framförda yrkandet var helt uteslutet. Detta rörde en annan sak då det var fråga om en helt annan rättsföljd.

I **RA 1995 not 346** var fråga om prövningens omfattning när SKM av misstag framställde ett annat yrkande än det avsedda. Saken var i korthet som följer. Den skattskyldige hade vidtagit vissa transaktioner med utdelningsfonder varvid SKM gjorde gällande att lagen (1980:865) mot skatteflykt principiellt skulle tillämpas på dessa transaktioner. SKM konstaterade i inlagan till kammarrätten att länsrätten inte funnit lagen tillämplig av den anledningen att man inte ansåg att någon skatteförmån uppkommit ifrågavarande taxeringsår då realisationsförlusten ej kunnat utnyttjas.

SKM menade dock att det kvittningsutrymme för senare utnyttjande som genererats genom den tillskapade realisationsförlusten kunde ensidigt disponeras av den skattskyldige varför skattefördelen fick anses ha uppkommit redan vid företagandet av de transaktioner som tillskapat kvittningsutrymmet. SKM hävdade att skatteflyktsklausulen var direkt tillämplig vid förevarande taxering och att denna skulle bestämmas som om transaktionerna inte hade genomförts. Så långt stämde ståndpunkten överens med yrkandet i länsrätten. Emellertid så hemställde SKM även att kammarrätten, med stöd av vad ovan anförts, med tillämpning av lagen mot skatteflykt skulle fastställa taxeringsnämndens beskattningsåtgärd. Här skall påpekas att nämnden hade godtagit deklarationen.

Det avslutande yrkandet motsvarade således inte alls vad man från SKM: s sida yrkat för övrigt i målet och då förhållandena i övrigt indikerade att man avsåg att fullfölja sin talan kunde slutsatsen dras att yrkandet helt enkelt var ett misstag. Då misstaget var så pass uppenbart borde kammarrätten ha insett misstaget och gett SKM, i enlighet med FPL 8 §, tillfälle att yttra sig i saken innan man avdömt målet. Man kan även hävda att domstolen, t. o. m. utan att höra SKM, kunnat utgå ifrån att yrkandet kommit till av misstag och bortsett från detta och antagit att talan skulle ha utformats som i länsrätten.⁶⁵

Regeringsrätten menade att målet skulle visas åter till kammarrätten som i sak hade att pröva SKM: s talan såsom innebärande en fullföljd av den talan som man fört i länsrätten. Målet visar att en förvaltningsdomstol i ett skattemål inte får lägga ett uppenbart felaktigt yrkande till grund för sin prövning, när det samtidigt föreligger ett annat klart angivet yrkande, utan att efterhöra med parten vad de vill uppnå med sin talan.⁶⁶

En talan får inte ändras enligt vissa i TL 6:18-20 uppställda kriterier som konstaterats ovan. Dessa paragrafer avser uttryckligen endast klagandens talan vilket kan illustreras

⁶⁵ Leidhammar, SN 1996, s 374. Om tolkning av parts yrkande och materiell processledning vid brist av materiell art i parts yrkande inom civilprocessrätten, se Westberg, Domstols officialprövning s. 129ff och 581ff samt Lindell, Partsautonomins gränser.

⁶⁶ Leidhammar, SN 1996, s. 374.

med följande rättsfall.⁶⁷ Rättsfallet innehåller dessutom ett par närliggande frågor som kan vara av intresse att belysa.

AB A yrkade med ändring av LR: s beslut att KR skulle avvisa av SKM i yttrande den 2 januari 1995 till LR i andra hand åberopad grund eftersom otillåten taleändring förelåg härigenom. AB T hade genom fusion uppgått i AB A och den materiella fråga som var föremål för process i LR avsåg AB A: s yrkande om avdrag för del i underskott i HB N. SKM beslutade i SkN den 5 april 1994 att inte medge det yrkade avdraget. Den av myndigheten redovisade grunden för vägrat avdrag utgjordes av någon form av genomsyn.

I anledning av bolagets överklagande till länsrätten yttrade sig myndigheten den 2 januari 1995. I yttrandet åberopade myndigheten en ny omständighet till stöd för sin talan, nämligen att direktavdrag för film inte skall medges. Bolaget menade att denna fråga rör en helt annan sak än den som varit för prövning i SkN och utgör således en otillåten taleändring. Frågan om ett inventarium som minskar i värde på grund av ålder hade aldrig varit uppe till bedömning i SkN. Man anförde att TL 6:18 st.2 samt 6:19, som rör vad som ej är att anse som taleändring, endast avser klaganden vilket skulle innebära att de i det här fallet ej är tillämpliga. Vidare hänvisar man till RÅ 1990 ref. 49 II som man menar talar entydigt för att SKM i här aktuellt mål på ett otillåtet sätt ändrat sin talan.

SKM anförde att processföremålet utgjordes av AB A: s rätt till avdrag för underskott från HB N. De omständigheter som är relevanta för att individualisera processföremålet skall normalt hållas isär från de rättsliga faktorerna. Avseende instansordningsprincipen gäller att motfakta eller en ny rättslig argumentation gällande samma sak får föras in även i överinstans. Detta innebär att de omständigheter SKM åberopat i omprövningsbeslutet och yttrandet till LR enbart utgör rättslig argumentation gällande den aktuella saken och det är således ej fråga om en otillåten taleändring.

Domstolen konstaterade att enligt TL 6:18 får talan inte ändras annat än i särskilt angivna situationer. Bestämmelserna i TL 6:18-20 avser endast klagandens talan. I förevarande mål var AB A klagande. SKM är motpart i målet och förde inte talan i den bemärkelse som avses i de angivna bestämmelserna. *Av denna anledning kunde ej någon prövning huruvida det var fråga om en otillåten taleändring göras och överklagandet avslogs.*

Att det är klagandens talan som avses i ovanstående stadganden är klart då det uttryckligen framgår av lagtexten. Vad som kan ses som anmärkningsvärt i målet är dock att domstolen väljer att inte överhuvudtaget pröva frågan om myndighetens taleändring med motiveringen att myndigheten inte är klagande i målet vilket skulle innebära att TL 6:18-20 icke är tillämpliga. Jag menar nog att man borde tagit upp detta till prövning dock med den motiveringen att motparten icke får införa motfakta i målet som går utanför ramen för klagandens yrkande. Det är ju klaganden som drar upp ramen för talan med sitt yrkande och med de omständigheter han anför som stöd till yrkandet.⁶⁸ Härav

⁶⁷ KR i Göteborg, mål nr. 3766-1995.

⁶⁸ Jmfr. Agge, Bidrag till läran om civildomens rättskraft, s. 172, där han säger: "Käranden skall icke

följer, vilket är en grundprincip för sakprocessen, att motpart ej kan anföra äkta kvittningsinvändningar, d.v.s. motfakta som rör något annat än själva saken i målet. Om domstolen sedan kommit att ha samma uppfattning som SKM har i sin motivering är en annan sak. Domstolen är icke bunden av parts rättsliga beteckning av vissa åberopade rättsfakta.⁶⁹ Det är domstolen som skall avgöra under vilka rättsregler dessa fakta bör subsumeras, dock med undantag för SKM som ej har samma långtgående frihet vad gäller utformning av talan, vilket är ett uttryck för *jura novit curia*. Denna grundprincip är ej relativ i skatteprocessen utan absolut, vilket innebär att parterna inte kan styra över domstolens tillämpning av gällande rätt genom att uttrycka en åsikt åt det ena eller andra hållet.⁷⁰

Vad gäller bolagets hänvisning till RÅ 1990 ref. 49 II är min uppfattning att det rättsfallet på intet sätt stöder deras ståndpunkt att SKM gjort en otillåten taleändring i det här fallet. Målet i fråga var ett mål om eftertaxering och här gäller att processföremålet, eller saken, begränsas till just den oriktiga uppgift den skattskyldige lämnat.⁷¹ Detta gällde även enligt GTL, som RÅ 1990 ref. 49 II baseras på. I 1990 års fall var frågan om Heimer D hade lämnat oriktig uppgift då han ville få avdrag för ett underskott av en verksamhet som egentligen bedrevs av Sture N. Som alternativ grund i KR hävdade SKM att inget underskott skulle anses föreligga då man borde lägga till några av Heimer D oredovisade intäkter, alternativt skönsmässigt göra ett tillägg p.g.a. vissa brister i räkenskaperna. Här ansågs SKM ha gjort en otillåten taleändring då talan från början utformats så att den omfattade *den oriktiga uppgift* som Heimer D påstods ha lämnat *rörande vem som bedrev verksamheten*. Talan kunde således ej utvidgas till att omfatta även de alternativa grunderna. Här föreligger alltså en skillnad jämfört med det mål jag här valt att framlägga då det här inte är fråga om eftertaxering vilket innebär att talan inte nödvändigtvis får en lika snäv avgränsning som i 1990 års fall.

5.4 Omprövning och eftertaxering

Ett taxeringsbeslut kan bli föremål för omprövning enligt TL 4:7. Detta kan ske på begäran av den skattskyldige inom fem år från taxeringsårets utgång och efter initiativ av SKM. Normalt har inte SKM någon anledning att ompröva sina beslut utan det förutsätts ske endast då nya omständigheter kommit till som gör att det gamla beslutet framstår som felaktigt.⁷² Då omprövningen sker till den skattskyldiges nackdel kan detta bara ske inom ett år från utgången av taxeringsåret, TL 4:14. Det sistnämnda gäller dock ej i eftertaxeringsfallen då ett beslut till den skattskyldiges nackdel kan fattas även efter denna tid, TL 4:15.

I TL 4:8 stadgas att en fråga som avgjorts av allmän förvaltningsdomstol inte får

kunna lida förlust utöver de gränser han själv utstakat genom bestämmandet av processföremålet”.

⁶⁹ Jämför här med departementschefens uttalande i prop. 1989/90:74 s. 374f. Han gör här skillnad på de rättsliga faktorerna och sådana omständigheter som individualiserar talan.

⁷⁰ Jmfr. Lindell, Partsautonomins gränser, s. 34f.

⁷¹ Se mer om omprövningsbeslut nedan.

⁷² Wennergren, SN 1993, s. 582.

omprövas av SKM. Frågan är rättskraftigt avgjord eller res judicata. Härvid mister alla omständigheter som hade kunnat åberopats i processen sin betydelse, d.v.s. de prekluderas. Således skall en begäran om omprövning avvisas p.g.a. res judicata även om den skattskyldige anför nya omständigheter till stöd för sitt yrkande än vad han gjorde i domstolsprocessen.⁷³ Vidare säger man i TL 4:18 st.2 att eftertaxering ej får ske om SKM tidigare fattat beslut om eftertaxering avseende samma fråga.

Här uppkommer en frågeställning som kan vara intressant att belysa. Vad innebär termen fråga i stadgandet? Detta har ju avsevärd relevans då t. ex. SKM har omprövat en fråga som överklagas till LR, domen vinner laga kraft varvid SKM gör en eftertaxering då man menar att den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift i deklarationen. Den skatterättsliga frågan är naturligtvis densamma, men är även den processuella frågan samma vid en eftertaxering som vid en ordinarie omprövning? Vid eftertaxeringen tillkommer materiella rekvisit som kan leda till en annan rättsföljd vilket skulle kunna innebära att saken är att bedöma som en annan.

Först skall sägas att ett eftertaxeringsbeslut är en form av omprövningsbeslut vilket innebär att regeln i TL 4:8 omfattar dessa beslut då den säger att SKM ej får ompröva frågor som avgjorts av allmän förvaltningsdomstol. Således får inte SKM fatta ett nytt eftertaxeringsbeslut i samma fråga som överklagats till allmän förvaltningsdomstol och där vunnit laga kraft. Saken är därmed res judicata. Som konstaterats ovan får SKM inte heller fatta ett nytt eftertaxeringsbeslut avseende samma fråga som man tidigare fattat ett eftertaxeringsbeslut om. Även ett beslut om att *inte* eftertaxera den skattskyldige avseende en fråga gäller som beslut i den meningen som avses i TL 4:18 st.2, d.v.s. det är inte enbart negativa beslut som påverkar rättskraften.⁷⁴

Om SKM väljer att ompröva ett eftertaxeringsbeslut till den skattskyldiges fördel innebär inte detta att myndigheten förhindras av res judicata regeln i TL 4:18 st.2 då en omprövning av detta slag, definitionsmässigt, inte är ett eftertaxeringsbeslut. Ett dylikt beslut är man dock förhindrad att fatta om eftertaxeringsfrågan prövats i domstol.⁷⁵

Vad gäller saken i eftertaxeringsprocessen är denna något begränsad i jämförelse med saken i ett vanligt omprövningsförfarande. I eftertaxeringsärendet gäller att saken omfattar *den oriktiga uppgift* som varit föremål för SKM:s prövning i eftertaxeringsbeslutet.⁷⁶ Således begränsas även rättskraften till att utgöra ett hinder för SKM att på nytt eftertaxera den skattskyldige på grundval av *samma oriktiga uppgift*. Av detta kan slutsatsen dras att saken i ett ordinarie omprövningsförfarande ej är samma som i ett eftertaxeringsförfarande. Wennergren anför följande:

”För att avdrag skall kunna vägras vid en omprövning genom eftertaxering krävs härutöver att det blir utrett att den skattskyldige har lämnat oriktig uppgift till ledning för taxeringen. Detta är ett rekvisit av materiell natur och därtill ett rekvisit som innefattar andra prövningsmoment än själva avdragsfrågan, Det är svårt att tro

⁷³ RSV,Handledning för taxeringsförfarandet, s. 211.

⁷⁴ RSV,Handledning för taxeringsförfarandet, s. 480.

⁷⁵ RSV,Handledning för taxeringsförfarandet, s. 482.

⁷⁶ Samma sak gällde för eftertaxeringsprocessen enligt GTL.

att någon skulle vara beredd att göra gällande att saken är densamma vid omprövning genom eftertaxering som vid ordinär prövning eller omprövning inom ettårsfristen. Saken är både något annat och något mera.”⁷⁷

Detta innebär också att om en allmän förvaltningsdomstol undanröjer ett omprövningsbeslut då det inte tillkommit i laga ordning skall man återförvisa ärendet till SKM för ny prövning enligt TL 4:14 och ej enligt TL 4:15. En återförvisning för handläggning enligt TL 4:15 kan endast ske om ärendet tidigare varit under sådan handläggning hos SKM.⁷⁸

RSV⁷⁹ tar som exempel på saken i en eftertaxeringsprocess följande. Antag att det vid en utredning framkommer att A uppburit lön från AB X med 50 000 kr., som han inte omnämnt i sin deklaration. Med anledning härav eftertaxerar SKM A för 50 000 kr. Vid en senare företagen revision hos AB X upptäcker man att ytterligare lön utbetalts från företaget till A uppgående till 40 000 kr. Frågan gäller således om SKM kan eftertaxera A för dessa 40 000 kr. eller om saken, i och med eftertaxeringen om de 50 000 kr., är res judicata. Här menar RSV att det handlar om två skilda saker. I den första eftertaxeringsprocessen är det inte fråga om storleken på A:s tjänsteinkomster och inte heller är det fråga om A:s tjänsteinkomster från AB X. Frågan i den första eftertaxeringsprocessen är i stället om oriktig uppgift lämnats beträffande 50 000 kr. Detta innebär följaktligen att frågan i den efterföljande eftertaxeringsprocessen är om A lämnat oriktig uppgift avseende 40 000 kr. Det handlar om två olika frågor även om bägge frågorna är knutna till utbetalning av tjänsteinkomst från samma företag.

Saken i eftertaxeringsprocessen är helt och hållet avhängig den oriktiga uppgift den skattskyldige avgivit. I exemplet ovan menar man att A avgivit två oriktiga uppgifter, en omfattande 50 000 kr. och en omfattande 40 000 kr. Om man jämför med hur eftertaxeringen går till vid en skönsässig bedömning kan man konstatera en viss skillnad, trots att situationen kan verka densamma. Återigen ett exempel från RSV:s handledning.⁸⁰

Antag att SKM ursprungligen har följt den skattskyldiges deklaration. Vid en revision framkommer det brister i intäcksredovisningen som gör att denna underkänns helt. SKM höjer därför eftertaxeringsvis intäktssidan av verksamheten. Vid en förnyad genomgång upptäcker man att intäkterna borde ha bestämts till ett ännu högre belopp än som skett vid den skönsässiga eftertaxeringen. Här föreligger dock hinder för ny eftertaxering enligt res judicata regeln i TL 4:18 st.2. Man menar att en förnyad prövning på oförändrat underlag innebär att samma fråga skulle prövas på nytt.

En tanke bakom systemet med eftertaxeringsprocessen är att den skattskyldige inte skall kunna komma undan beskattning enbart genom att hoppas på att SKM genomför en bristfällig utredning. Detta skulle kunna innebära att den skattskyldige medvetet är mycket otydlig i deklarationen och hoppas på att SKM inte skall upptäcka något. Det

⁷⁷ Wennergren, SN 1996, s. 190.

⁷⁸ Wennergren, SN 1996, s. 190.

⁷⁹ RSV, Handledning för taxeringsförfarandet, s. 484f.

⁸⁰ RSV, Handledning för taxeringsförfarandet, s. 488f.

finns i och för sig också en gräns för när man som skattskyldig skall ungå eftertaxering eftersom man gjort så gott man kunnat. Gränserna för när man tillåter eftertaxering och inte har dock alltmer suddats ut och kritik har riktats mot rättsväsendet för detta.⁸¹

6. Processföremålets individualisering

En individualisering av processföremålet sker genom det överklagade beslutet, klagandens yrkande och de omständigheter som han anger till stöd för yrkandet.⁸² Domstolen får inte, i sitt avgörande, gå utöver vad som yrkats i målet, enligt FPL 29 §. Här skall sägas att parterna inte har någon åberopsbörd i skattemål eftersom detta skulle vara omöjligt att kombinera med domstolens utredningsskyldighet enligt FPL 8 §.⁸³ I stället stadgas i FPL 30 § att domstolens avgörande skall grundas på vad handlingarna i målet innehåller och vad som i övrigt förekommit i målet. Vilken betydelse som ligger i begreppen talan, yrkande och åberopade omständigheter har främst varit föremål för diskussion i den civilprocessrättsliga doktrinen. Jag anser dock att det kan vara intressant att lyfta fram dessa begrepp då de fyller en avgörande funktion i det att de grundlägger vad som skall utgöra saken i processen. Det finns även andra faktorer som spelar in i denna individualisering som kommer att visas nedan. Att talan i skatteprocessen är av fullgörelsekaraktär är en viktig faktor, liksom det officialansvar som åligger domstolen. I och med det senare kan processramen komma att utvidgas genom domstolens försorg vilket kan leda till oförutsedda konsekvenser för parterna.

6.1 Yrkandet

Att *yrka* något kan sägas innebära att man begär eller fordrar något. När käranden i en rättegång framställer sitt yrkande till domstolen kan detta sägas utgöra en till rätten riktad begäran om att denna måtte företa en processhandling med visst angivet innehåll.⁸⁴ Käranden kan t. ex. begära att rätten skall förklara käranden ha bättre rätt till en fastighet än svaranden (fastställelsetalan) eller att rätten skall ålägga svaranden att till käranden betala en viss förfallen skuld (fullgörelsetalan).

Yrkandet är således en uppmaning *från käranden* riktad *till rätten* om fastställelse av ett visst rättsförhållande eller en uppmaning *till rätten* att denna måste förplikta svaranden till viss prestation.⁸⁵ Att lägga märke till är att fastställelsetalan ej existerar i brottmål. Man kan således inte yrka att domstolen skall fastställa att en person har begått en brottslig gärning. Ej heller kan man föra en negativ fastställelsetalan där man s.a.s. försöker rentvå sig från misstankar om brott. *Skattemålen* har som brottmålen en

⁸¹ Se bl. a. Wennergren, SN 1996, s. 515ff.

⁸² Prop. 1989/90:74, s. 370. Se även Remstam, SvSkT 1990, s. 502. Hon uppmärksammar här RÅ 1988 ref 155, där regeringsrätten menade att saken avgränsas med hänsyn till *parternas* yrkanden och till stöd därför anförda omständigheter.

⁸³ SOU 1988:21, s. 153.

⁸⁴ Ekelöf, Processuella grundbegrepp, s. 54. Jmfr. även Rättegång I, s. 19 samt Lindell, Civilprocessen, s. 47 och 317.

⁸⁵ Lindell, Civilprocessen, s. 213ff. Jmfr. Carlsson/Persson, Processrättens grunder, s. 36f, samt Olivecrona, Domen i tvistemål, s. 15f.

fullgörelsekaraktär. Man kan ej föra talan om fastställelse av ett visst beräkningsunderlag om det ej påverkar hur ett taxerat belopp skall beräknas.⁸⁶

Man brukar skilja mellan *processuella yrkanden* och *parts yrkande om visst angivet domslut (petitum)*. Exempel på de förra kan vara yrkande om uppskov och det senare kan vara att kändanden yrkar att svaranden måste förpliktas att till kändanden betala 10 000 kr med anledning av ett försträckningsavtal.

Beträffande tvistemål är själva yrkandet av mycket stor vikt. Yrkandet sätter gränserna för hur domstolen får döma i det att ”dom må ej givas över annat eller mera, än vad part i behörig ordning yrkat”, RB 17:3 (ne eat iudex ultra petita partium). Detta är ett uttryck för den s.k. *dispositionsprincipen*, som innebär att en rättegång endast kan inledas på initiativ av en av parterna och att dessa drar upp ramen för rättens prövning genom yrkande och grunder.⁸⁷

Det är dock inte enbart yrkandet som drar upp ramen för processen. Vad gäller de dispositiva målen finns i RB 17:3 andra meningen även ett stadgande som innebär att domstolen ej får grunda sin dom på icke åberopade omständigheter. Trots att stadgandet uttryckligen avser dispositiva mål är tanken att det även skall tillämpas på indispositiva mål.⁸⁸ Beträffande skattemålen finner vi regler om yrkandets betydelse i ett par stadganden. I FPL 4 § anges att:

”I en ansökan eller ett överklagande eller en därmed jämförlig handling skall anges vad som yrkas samt de omständigheter som åberopas till stöd för yrkandet.”

Yrkandet har samma innebörd som i RB, d.v.s. det betyder att man talar om vad man vill att domstolen skall besluta. Yrkandet har dock till skillnad från yrkandet i de dispositiva tvistemålen en viss särställning. Enligt FPL 29 § får rättens avgörande ej gå utöver vad som yrkas i målet. Det sägs inte något om att rätten ej får gå utöver de omständigheter som åberopats till stöd för yrkandet. Det här innebär att det är enbart yrkandet som binder domstolen i processen i ett förvaltningsmål. Paragrafen skall dock, för att till fullo förstås, läsas tillsammans med FPL 30 §. Här föreskrivs att rättens avgörande av mål skall grundas på *vad handlingarna innehåller och vad i övrigt förekommit i målet*.

Då domstolen i tvistemål är så hårt styrd av parternas yrkanden finns därför regler som avgör hur parterna, under processens gång, får ändra sina yrkanden. Dessa regler återfinns i RB 13:3 st 1 och motiveras i huvudsak av hänsyn till domstolen och motparten. Om ändring av talan vore tillåten, utan några gränser, skulle detta avsevärt försvåra både för domstolens processledning, svarandens försvar samt upprätthållandet av koncentrationsprincipen.⁸⁹ TL har inspirerats av de regler som finns i RB om taleändring.

⁸⁶ Se t. ex. Ahlhager, SN 1999, s. 533f.

⁸⁷ Carlsson/Persson, Processrättens grunder, s. 27.

⁸⁸ Olivecrona, Domen i tvistemål, s. 100f. Här finns dock den skillnaden att det i lex specialis kan förekomma stadganden som föranstaltar om att rätten bör sörja för en fullständig utredning av målet. Stadgandet kan dock ej användas generellt e contrario i indispositiva mål, enligt Ekelöf, Rättegång II, s. 129.

⁸⁹ Lindell, Civilprocessen, s. 221.

6.2 Omständigheter till stöd för yrkandet

I RB 42:2 st. 1 p. 2 stadgas att i stämningsansökan skall anges en utförlig redogörelse för de omständigheter som åberopas till grund för yrkandet. Käranden skall således motivera sitt yrkande genom att ange de rättsfakta som käromålet baseras på. Man talar här om grunden, som de i stämningsansökan angivna rättsfakta samt motfakta av första och andra graden, o.s.v.

I FPL 4 § talar man om yrkandet och de omständigheter som åberopas till stöd för yrkandet. Man gör här ingen skillnad på grunden och åberopade omständigheter. Grunden, som term, anses vara ett passerat kapitel och den lämpliga titeln är i stället åberopade omständigheter för att beteckna de omständigheter man vill använda för att motivera sitt yrkande.⁹⁰ När man tidigare inom skatteprocessen talade om byte av grund menade man att talan ändrats till att avse en annan sak. Då detta inte ligger i linje med RB: s terminologi ansågs det vara lämpligt att ej fortsätta med ett dylikt språkbruk.⁹¹

När en part motiverar sitt yrkande kan denne använda fakta, erfarenhetssatser och rättsregler. Dessa *åberopas* i processen, vilket för övrigt kan ses som ett slags yrkande, d.v.s. ett yrkande om att rätten måste grunda sin dom på dessa omständigheter.⁹² När det gäller åberopanden som till föremål har ett faktum talar man om *medelbart* och *omedelbart relevanta omständigheter*. En omedelbart relevant omständighet är en omständighet som har betydelse genom att en rättsföljd enligt gällande rätt är anknuten till densamma. Med en medelbart relevant omständighet menas en omständighet som endast är av betydelse som bevis för en omständighet av det förra slaget. Som exempel kan anges att i ett kravmål är försträckningen av omedelbart relevans medan skuldebrevet är av medelbart relevans. Man brukar benämna de omedelbart relevanta omständigheterna såsom *rättsfakta* och de medelbart relevanta såsom *bevisfakta*.⁹³

När man i RB talar om grunden avser man med detta de materiella rättsfakta som enligt RB 42:2 st. 1 p.2 skall anges redan i stämningsansökan. Om svaranden inte medger kärandens yrkande kommer denne att bestrida käromålet och till stöd för detta ange motfakta⁹⁴. Dessa motfakta kan i sin tur av käranden bemötas med av denne framställda motfakta, av ”andra graden”, o.s.v. När man framställer ett motfaktum vill man med detta visa att ett rättsfaktum ej har den rättsliga betydelse som det annars skulle haft.

När den ena parten framställer ett rättsfaktum kan motparten komma med olika invändningar. Här skiljer man mellan *processinvändningar*, som avser åberopandet av ett processhinder som stöd för yrkandet om att domstolen bör *avvisa* käromålet och

⁹⁰ Wennergren, Förvaltningsprocess, s. 82.

⁹¹ SOU 1988:21, s. 133.

⁹² Ekelöf, Processuella grundbegrepp, s. 56, Rättegång I, s. 20 samt Lindell, Civilprocessen, s. 49.

⁹³ Ekelöf, Processuella grundbegrepp, s. 57, Rättegång I, s. 21 samt Lindell, Civilprocessen, s. 49. För en mer omfattande diskussion rörande rättsfakta och bevisfakta, se Lindell Bengt, Sakfrågor och rättsfrågor, s. 26ff.

⁹⁴ Olivecrona, Rätt och dom, s. 205.

sakinvändningar, som framställs med syfte att domstolen skall *ogilla* käromålet. Vad gäller sakinvändningar finns det tre slag som kan åberopas av svaranden.⁹⁵

1. *Rättsinvändning*. Här avses att de åberopade omständigheterna, enligt gällande rätt, ej kan ligga till grund för ett bifall av käromålet.
2. *Förnekande*. Den av käranden åberopade grunden existerar ej, helt eller delvis.
3. *Motfakta*. Svaranden menar att det föreligger ett motfaktum.

I ett dispositivt tvistemål kan inga omständigheter ligga till grund för domen som icke åberopats i målet. Härav följer alltså att ett åberopande av omständigheter krävs. Detta åberopande skall vidare vara noga preciserat med de konkreta rättsfakta av vilka det består, vilket är ett krav som upprätthålls strängt i praxis.⁹⁶ Det anses dock ej att man kan driva frågan om precisering hur långt som helst, d.v.s. det krävs inte en fullständig beskrivning av alla detaljer i händelseförloppet eller att en omständighet åberopas i ett visst avseende, dock krävs att den är insatt i ett rättsligt sammanhang, alltså relaterad till en rättsföljd.⁹⁷ Vad som kan uppmärksammas är dock att även om vissa detaljer ej krävs i preciseringen, har alla detaljer rättslig betydelse. Ytterligare precisering sker dock inom ramen för bevisemat.⁹⁸

Ovanstående skiljer sig från förvaltningsprocessen där någon åberopsbörd inte åläggs parterna. Här gäller, för den enskildes del, att denne ej behöver ange tillämpligt lagrum och inte heller formulera en rättsligt riktig grund för yrkandet. Domstolen får i stället fritt plocka bland de angivna omständigheterna för att bygga en grund för yrkandet. Metoden har valts bl. a. för att klaganden i en taxeringsprocess inte skall behöva anlita ett juridiskt biträde.⁹⁹ Möjligheten att osorterat ange omständigheter, relevanta eller inte, i skälen för ett beslut, t. ex. vägrat avdrag för en kostnad, har inte SKM. De måste, i sina beslut, ange de rättsligt relevanta omständigheter som kan subsumeras under ett angivet lagrum och med stöd av angivna lagrum fatta beslut avseende saken. Detta innebär att SKM måste vara väldigt precisa i sina beslut då det lagrum som man anger i allra högsta grad bidrar till att precisera saken.

6.3 Talan

Begreppet talan används med de mest skiftande betydelser. Det finns inte någon bestämd innebörd i begreppet utan det används i såväl en vidgad som trängre bemärkelse. Exempelvis säger man i TL 6:15 st. 2 att *Riksskatteverket för det allmännas talan i regeringsrätten*. Här torde man således avse, i vidgad bemärkelse, hela den verksamhet som parten utövar i processen och alltså inte någon specifik fråga. Detta kan jämföras med den i TL 6:18 st. 2 använda lokutionen *ny omständighet till stöd för sin talan*.¹⁰⁰ Här

⁹⁵ Ekelöf, Processuella grundbegrepp, s. 59f samt Rättegång I, s. 22f.

⁹⁶ Se NJA 1980 s. 352.

⁹⁷ Lindell, Civilprocessen, s. 254.

⁹⁸ Lindell, Partsautonomins gränser, s. 31.

⁹⁹ Se t. ex. Landerdahl/Remstam, Beskattningsförfarandet & Skatteprocessen, s. 267f.

¹⁰⁰ Jmfr. här även RB 17:3, 45:5 samt RB 13:3 st. 3.

används begreppet talan i en trängre bemärkelse. Innebörden i just detta stadgande kommer jag att återkomma till nedan.

Att begreppet talan används i olika betydelser och sammanhang kan man således konstatera. Då rättskraftsreglerna inom taxeringsprocessen skall överensstämma med dem inom civilprocessrätten kan det vara av intresse att se vad som sagts om begreppet talan i civilprocessrättslig doktrin. Vad som är intressant i det här sammanhanget är begreppets innebörd i RB 13:3, som ger förutsättningarna för ändring av talan samt RB 17:11 som stadgar om domens rättskraft. Det är i de här sammanhangen som begreppet inverkar på betydelsen av saken i processen. Begreppen saken och talan i ovan nämnda stadganden anses korrelera innehållsmässigt med varandra, även om de åsikter som finns om den faktiska innebörden skiftar något som kommer att visas nedan.

Först kan konstateras att RB 13:3 reglerar hur talan får ändras i förhållande till hur den formulerats i stämningsansökan. Att vissa smärre ändringar måste vara tillåtna beror av det faktum att det kan vara väldigt svårt för kändanden att författa en helt uttömmande stämningsansökan. Dessutom är det svårt att helt och hållet förutse hur svaranden kommer att lägga upp sin talan och eftersom även det nya processmaterialet kommer att omfattas av domens rättskraft, vore det obilligt att ej tillåta ett införande av detsamma. Samtidigt är det av oerhört stor vikt att rätten håller sig inom de ramar som dragits upp av kändanden för att svaranden skall kunna förutse vilka rättsfakta, bevis o.s.v. som han skall åberopa i målet. Av den anledningen finns det ett mycket starkt band mellan reglerna om taleändring och RB 17:3 som stadgar att domen ej må grundas på omständighet som ej åberopats i målet. Hur stor betydelse detta får är uppenbarligen avhängigt hur rigoröst domstolen tillämpar stadgandet. Då rätten tolkar kändandens åberopande extensivt eller prövar vissa rättsfakta ex officio, minskar stadgandets betydelse.¹⁰¹

De ändringar som får göras under processen är vissa förändringar av yrkandet samt ändringar av den grund, eller de rättsfakta, som åberopats till stöd för yrkandet. Vidare gäller RB 13:3 endast för ändringar som företas av kändanden. Detta kommer sig av att det är denne som med sitt yrkande och sina grunder drar upp ramen för processen. Svaranden måste således hålla sig inom denna ram och kan inte utvidga densamma varför det heller inte finns några skäl till varför man skulle införa regler som begränsar svarandens möjligheter att åberopa nya rättsfakta i målet.¹⁰² Reglerna om taleändring gäller vidare endast för åberopanden och yrkanden som är bindande för rätten. Detta p.g.a. det faktum att genom ett icke bindande yrkande eller åberopande fäster man rättens uppmärksamhet på något den borde lagt märke till av egen kraft.¹⁰³

Förbudet mot taleändring är motiverat, som konstaterat ovan, av hänsyn till motparten samt även domstolen. Domstolens processledning och svarandens försvar skulle bli avsevärt försvårat om kändanden inte behövde fixera sin talan. Möjligheterna för

¹⁰¹ Ekelöf, SvJT 1957, s. 306.

¹⁰² Ekelöf, Rättegång II, s. 124f. Jmfr. här mitt resonemang ang. KR: s dom i mål nr. 3766-1995.

¹⁰³ Ekelöf, Rättegång II, s. 125, SvJT 1957, s. 305f.

käranden att ändra sin talan bör dock stå i paritet med hänsyn till dennes *praktiska syfte med processen* som består i att få den sak prövad som han gått till domstol med.¹⁰⁴

Olivecrona och Ekelöf har i ett flertal arbeten tagit upp frågan rörande talan och deras åsikter skiljer sig åt på ett antal punkter. Ekelöf har t. ex. framfört den åsikten att med talan skall förstås ”parts yrkande om att rätten måste meddela ett slutligt avgörande i målet”.¹⁰⁵ Den här åsikten vänder sig Olivecrona emot och menar att om detta vore riktig så skulle en ändring av yrkandet vara lika med en ändring av talan, vilket inte stämmer då talan kan ändras även genom att saken blir en annan som en följd av att grunderna ändrats.¹⁰⁶

Ekelöf kritiserade Olivecrona då den senare angivit att begreppet talan skulle betyda kärandens yrkande jämte åberopandet av grunden härför. Ekelöf menade att detta strider mot ordalydelsen i RB 13:3 då man ej kan säga att käranden *åberopar ny omständighet till stöd för talan* om åberopandet ingår som ett moment i denna talan.¹⁰⁷ Olivecrona menar att vad gäller RB 13:3, detta stadgande ej kan tillämpas med hjälp av den av Kallenberg representerade doktrinen även om idéinnehållet i paragrafen motsvarar det som Ekelöf syftar på. Man måste skilja på den historiskt riktiga förklaringen av idéinnehållet och frågan om hur dessa bör tillämpas.¹⁰⁸

Vad gäller begreppets betydelse i TL kan man konstatera att formuleringarna i, framförallt, 6 kap. ger följande intryck. TL 6:18 inleds med att det konstateras att en talan inte får ändras i andra fall än som anges i 19 och 20 §§. Av detta kan man inte dra några konkreta slutsatser om innebörden utan talan i det här fallet kan ha en relativt vid innebörd. Dock ej lika vid som i TL 6:15 st. 2, då betydelsen av detta stadgande innefattar all aktivitet som företas inom ramen för en process. Landerdahl/Remstam menar att med talan skall avses:

”en till domstolen riktad viljeförklaring att domstolen skall meddela ett beslut med vissa rättsverkningar. Talan är emellertid inte identisk med yrkandet. Med talan torde förstås ett eller flera framställda yrkanden med stöd av en eller flera omständigheter.”¹⁰⁹

Uttalandet tycks ansluta till Olivecronas uppfattning av vad som är att se som talan, nämligen yrkandet jämte då åberopade omständigheterna härför.

Då man fortsätter till 6:18 st. 2 uppträder dock termen i kombination med ”åberopade omständigheter”: som ändring av talan anses inte när klaganden, utan att frågan som är föremål för prövning ändras, åberopar en ny omständighet till stöd för sin talan. Här hamnar man nära Ekelöfs kritik av Olivecronas uppfattning att talan innefattar yrkandet jämte de åberopade omständigheterna härför om man menar att det inte går att formulera sig på detta sätt om åberopandet ingår som ett moment i denna talan.

¹⁰⁴ Ekelöf, Rättegång II, s. 133f.

¹⁰⁵ Ekelöf, SvJT 1950, s. 525 samt Processuella grundbegrepp, s. 78.

¹⁰⁶ Olivecrona, Rätt och dom, s. 263.

¹⁰⁷ Ekelöf, Processuella grundbegrepp, s. 80f.

¹⁰⁸ Olivecrona, Rätt och dom, s. 263.

¹⁰⁹ Landerdahl/Remstam, Beskattningsförfarandet & Skatteprocessen, s. 411.

Vad som talar för Ekelöfs teori i det här fallet är att inom förvaltningsprocessen är tyngdpunkten förlagd till just yrkandet. Det är yrkandet som binder domstolen enligt FPL 29 § och parterna åläggs ingen åberopsbörd utan domstolen har en skyldighet att agera ex officio vad gäller underlaget för en materiellt korrekt dom. Å andra sidan kompliceras detta av TL 6:18 st. 2. Om man tittar på ordalydelsen i paragrafen så kan man konstatera att det föreligger situationer då, vid oförändrat yrkande, en ny omständighet förs in som stöd för talan vilket innebär att frågan i målet blir en annan. Detta innebär ju onekligen att Olivecronas kritik mot Ekelöf får ett visst berättigande. Hur skulle talan kunna vara synonymt med yrkande om en taleändring kommer till stånd då klaganden åberopar en ny omständighet vid oförändrat yrkande? Enligt mitt förmenande är det lönlöst att försöka hitta en förklaring utifrån den utgångspunkt som här är given, annan än de som Ekelöf och Olivecrona avgivit. Man skulle kunna säga att båda har rätt, eller åtminstone att ingen har fel.

Jag skulle nog vilja göra gällande att bristen, eller vad som gör att man inte kommer vidare, i Ekelöfs och Olivecronas resonemang ligger i att de båda förutsätter att termerna yrkande och åberopade omständigheter på något sätt måste ingå i, och således bygga upp, termen talan. Min förklaring utgår från ett något annorlunda perspektiv. Termerna yrkande och åberopade omständigheter är termer som egentligen enbart existerar som *processuella ordningstermer* inom ramen för en process. Man brukar säga att processföremålet individualiseras av klagandens yrkande och de omständigheter som åberopas till stöd för yrkandet. Problemet är ju att processföremålet, enligt min mening, faktiskt existerar, i en form, redan innan parterna möts i rätten och här framställer sina yrkanden och åberopar sina omständigheter. Jag menar att man bör utgå ifrån att termen talan istället innebär: *klagandens påstående om att vissa rättsfakta är för handen sett utifrån perspektivet av ett särskilt slutresultat*.

För att bättre förklara detta kan jag ta ett exempel. Antag att en skattskyldig vill få igenom en avskrivning på en inventarie. Denna enkla önskan om ett slutresultat betingas av att en mängd rättsfakta är för handen. Den skattskyldige skall vara näringsidkare, vilket i sin tur innebär att verksamheten skall vara en yrkesmässig, självständigt bedriven förvärvsverksamhet. Inventarien skall var rörelsebetingad, den får ej vara korttidsinventarium eller ha ett värde som understiger en viss gräns, o.s.v. Alla dessa rättsfakta existerar, som sagt, redan innan saken blivit en processfråga och man kan redan i det här läget utdefiniera vad som är processföremålet, åtminstone i en viss form. Slutsatsen av ovanstående är att termen talan, redan innan processen startas, utgörs av de påståenden om att vissa rättsfakta är för handen sett utifrån perspektivet av ett särskilt slutresultat som klaganden framför. Ur detta kan man även utkristallisera ett processföremål.

Var kommer då termerna yrkanden och åberopade omständigheter in? Jo, för att domstolen skall kunna hantera dessa påståenden om rättsfakta inom ramen för det rättssystem vi har måste de kläs i processuella ordningstermer. Man kan se det som att de olika rättsfakta samt det slutresultat klaganden önskar passerar genom en tratt och således går från att vara ett kluster av oordnade förhållanden till att bli ett strömlinjeformat uttryck för klagandens vilja uttryckt med en domstolsterminologi.

D.v.s. yrkandet och åberopade omständigheter är endast beskrivande termer, som beskriver att vissa rättsfakta existerar och att klaganden vill uppnå ett visst slutresultat.

Yrkandet skulle således vara klagandens uttryck för vad han vill se som slutresultat av processen, d.v.s. beviljat avdrag, och de åberopade omständigheterna skulle då endast vara ett sätt för parten att förklara, beskriva eller motivera de olika rättsfakta och att dessa är för handen. En kvalitativ ändring av yrkandet innebär således en ändring av talan eftersom det ger uttryck för en önskan om ett annat slutresultat än det som ligger inom ramen för den ursprungliga talan. En ändring av omständigheterna som är till stöd för talan, och som innebär att processföremålet ändras, innebär helt enkelt att man försöker motivera, förklara eller beskriva ett rättsfaktum som inte tillhör de rättsfakta som utgör processföremålet och som således utgör klagandens talan.

För att ytterligare förklara min vinkling av problemet vill jag framföra följande. Man kan, enligt mitt sätt att se på det, dela in processen i två delar: den förprocessuella delen och den processuella delen. Den förprocessuella delen består av:

1. ett för klaganden önskat slutresultat
2. rättsfakta, d.v.s. alla de rättsfakta klaganden kan föra in i processen

Dessa två faktorer konstituerar klagandens *talan* samt det *förprocessuella processföremålet*. När så klaganden formulerar sig i processen måste 1. och 2. inordnas under vad jag benämner som de *processuella ordningstermerna* yrkande och åberopade omständigheter. Man befinner sig nu i den processuella delen. Denna del består av:

- A. det önskade slutresultat som klaganden inordnat under termen yrkande, samt
- B. de rättsfakta klaganden förklarar, motiverar eller beskriver under benämningen åberopade omständigheter.

Genom A. och B. kan man utdefiniera det *processuella processföremålet*, d.v.s. det som individualiseras genom klagandens yrkande och de omständigheter som åberopas till stöd för yrkandet. Detta leder till en förklaring om vad som gäller för rättskraftens preklusionsverkan. Domen får endast grundas på den processuella delen men rättskraften kommer att omfatta allt som ligger inom ramen för den förprocessuella delen. De rättsfakta under 2. som klaganden inte fört in i rättegången och placerat under B. kommer att prekluderas då dessa faller in under den s.k. res judicata cirkeln, alla rättsfakta som klaganden kunde ha åberopat prekluderas i och med att domen vinner laga kraft. Trots att jag delar upp processen i en förprocessuell del och en processuell del innebär inte detta att den förprocessuella delen inte existerar inom ramen för processen. Denna del ligger som en bas genom hela processen vilket är en förutsättning för att de processuella ordningstermerna skall fylla någon funktion.

Kan man då inte även se begreppet talan som en processuell ordningsterm och således hamna i samma cirkelresonemang som tidigare? Jag menar att så inte är fallet. Begreppen yrkande och omständigheter till stöd för yrkandet är termer som finns återgivna både i RB och i FPL i ett bestämt syfte. De finns angivna då man uppger vad som skall ingå i en stämningsansökan vilket innebär att de inte har en självständig innebörd utan måste fyllas med något för att kunna fylla en funktion. När man således inom ramen för taleändringsreglerna använder de två termerna syftar man egentligen på det som de

faktiskt byggs upp av, nämligen det som förts in i processen vilket jag ovan angett som 1. och 2.. Vad beträffar termen talan har denna inte alls samma funktion som yrkande och åberopade omständigheter. Begreppet talan skall inte fyllas med innehåll på det sätt som de båda andra termerna utan ligger på ett mer abstrakt plan inom ramen för lagtexten och beskriver hela tiden den förprocessuella delen av helheten.

Jag anser att vad som ytterligare talar för en sådan här förklaring är följande. Eftersom ingen taleändring föreligger när en ny omständighet till stöd för talan åberopas, så länge saken i målet förblir densamma borde detta innebära att talan faktiskt redan från början omfattar den nya omständigheten. D.v.s. den ligger redan inom ramen för talan så som den ser ut i den förprocessuella delen vilket är förklaringen till att ingen taleändring anses ha gjorts. Det enda man gör är att man för över omständigheten från den förprocessuella delen till den processuella delen och således inom ramen för vad domen får omfatta. Rättskraften skulle oavsett omfattat den aktuella omständigheten då den kunde åberopas i målet. Ovanstående visar att eftersom talan redan från början består av alla aktuella omständigheter som är möjliga att åberopa i målet så förändras inte talan av att man för in en omständighet från den förprocessuella delen till den processuella delen, men att göra så är ett krav om man vill att domen skall omfatta även denna omständighet.

6.4 Domens fullgörelsekaraktär

Skattedomen har, liksom brottmålsdomen, en fullgörelsekaraktär.¹¹⁰ Detta innebär, i skattedomens fall, att saken i målet inte kan definieras på ett sådant sätt att den ej kan föranleda taxeringsåtgärder av SKM. Enligt TL 4:23 skall SKM snarast efter det att en domstol meddelat beslut i ett mål om taxering fastställa den skattskyldiges beskattningsbara förvärvsinkomst och inkomst av kapital och vidta de taxeringsåtgärder i övrigt som föranleds av domstolens beslut. Detta innebär att domstolen ej kan ta ställning till ett visst rättsförhållande utan att samtidigt ta ställning till effekterna av ett sådant ställningstagande. Det går alltså inte att föra en talan om fastställelse rörande en prejudiciell fråga.

Exempelvis har kammarrätten i Jönköping avvisat en talan om att få underlaget för avsättning till skogskonto fastställt då underlagets storlek inte påverkade det taxerade beloppet.¹¹¹ Det kanske viktigaste målet som behandlar domens fullgörelsekaraktär är det s.k. Funäsdalsmålet.¹¹² Här tog kammarrätten ställning till ett handelsbolags skattskyldighet och redovisningsskyldighet under en viss period, men inte till storleken av ingående och utgående mervärdesskatt. Eftersom någon beräkning av skattens storlek inte var möjlig att göra på grundval av uppgifterna i domen återförvisades målet till

¹¹⁰ Jmfr. Leidhammar, SvSkT 1992, s. 116. Han säger här att "[e]n dom i ett skattemål har väl närmast karaktären av en fastställelse". Jag förutsätter dock att han inte med detta menar att talan i skatteprocessen har karaktär av att vara en fastställsetalan. Det troliga är att han syftar på att själva domsformuleringen innebär en fastställelse av att en inkomst skall påföras eller att ett avdrag skall medges, vilket i sin tur innebär att domen är av fullgörelsekaraktär.

¹¹¹ Alhager, SN 1999, not 30.

¹¹² RÅ 1995 ref. 94.

kammarrätten.

I RR: s dom motiverades beslutet enligt följande:

”Enligt 40 a § lagen (1968:430) om mervärdesskatt skall skattemyndigheten snarast efter det att en domstol meddelat beslut i ett mål om skatt fatta det beslut om skatteberäkning som föranleds av domstolens beslut (en likalydande bestämmelse finns i 15 kap. 19 § mervärdesskattelagen [1994:200] som trädde i kraft den 1 juli 1994). Skattemyndighetens beräkning kan, som Riksskatteverket anför, inte genomföras på ett tillförlitligt sätt om beräkningen förutsätter inhämtande och bedömning av uppgifter som hänför sig till det av domstolen avgjorda målet men som domstolen inte tagit ställning till.

Kammarrättens dom rörande handelsbolagets mervärdesskatt innefattar inte något ställningstagande i fråga om storleken av bolagets ingående eller utgående skatt under de i domslutet angivna tidsperioden. Någon beräkning av skattens storlek är därför inte möjlig att göra på grundval av uppgifterna i domen. Med hänsyn härtill - och då avgörandet innebär att kammarrätten slutligen skilt sig från målet - bör detta visas åter till kammarrätten för ny behandling.”

Även om målet rör mervärdesskatt torde det även få genomslag avseende taxering enligt TL då regelsystemet uppvisar stora likheter.¹¹³ Problemet med att utforma sin talan som en fullgörelsetalan är kanske inte så litet som man tror. Det verkar som att både parter och domstol har svårigheter med att definiera saken på ett sådant sätt att domen kan ligga till grund för taxeringsåtgärder för SKM. För parts del torde en kraftfull materiell processledning från domstolens sida vara till hjälp för att klara ut frågetecken då talan inte omfattar det för processen nödvändiga. Vad gäller då domstolen, trots bristfälligt yrkande, fattar sina beslut på ett sätt som kammarrätten gjorde i ovan refererade mål är mer komplicerat. Utvägen som då står till buds är överklagan till högre instans, vilket enbart leder till försämrad processekonomi.

Ett tämligen färskt avgörande rörande ett överklagat förhandsbesked angående mervärdesskatt utgör följande Regeringsrättsdom.¹¹⁴ Ett bolag (bolaget) förestod försäljning av tax-free varor ombord på ett antal svenska charterflygbolag. Varorna försäljs ombord på flygplanen och levereras av huvudsakligen svenska underleverantörer och lastas i Sverige. Bolagets fråga var, med anledning av tax-free försäljningens upphörande per den 1 juli 1999, hur de skulle lägga upp sin verksamhet ur mervärdesskattesynpunkt efter denna datum. Viss tveksamhet kunde nämligen skönjas avseende skyldigheten att betala mervärdesskatt beroende på var varan kunde anses omsatt. Skatterättsnämnden ansåg inte bolaget vara skattskyldig under de aktuella omständigheterna då varorna inte skulle anses omsatta i Sverige.

RSV överklagade till Regeringsrätten och yrkade att Skatterättsnämndens förhandsbesked skulle fastställas. Bolaget tillstyrkte ett fastställande och yrkade samtidigt att Regeringsrätten skulle göra preciseringar som innebar 1. att Regeringsrätten i domskälen så detaljerat som möjligt redogör för hur rätten uppfattar frågans omfång, 2. att Regeringsrätten fastslår att leveranstidpunkten (omsättningstidpunkten) inträffar

¹¹³ RSV, Handledning för taxeringsförfarandet, s. 214.

¹¹⁴ RR 5040-1999.

först då både betalning och kontroll av varan skett, 3. att Regeringsrätten uttryckligen fastställer att varor som förbeställts men som godkänns av resenären först efter det att denne har lämnat flygplanet i ankomstlandet inte är att anse som varor omsatta ombord och 4. att Regeringsrätten klargör om rätten anser att godkännandetidpunkten och därigenom omsättningstidpunkten påverkas av det av bolaget beskrivna "hattracksförfarandet" eller av det faktum att betalning sker redan under luftfärden mellan avreselandet och ankomstlandet.

Regeringsrätten fastställde Skatterättsnämndens förhandsbesked och med anledning av de preciseringar bolaget begärt anförde man följande:

"I sitt yttrande över RSV:s överklagande har bolaget begärt att Regeringsrätten skall klargöra betydelsen av att det s.k. hattracksförfarandet tillämpas och av att betalning sker redan under luftfärden. Konsekvenserna av dessa ändringar av förutsättningarna för förhandsbeskedet har emellertid inte varit föremål för Skatterättsnämndens bedömning och bör inte prövas av Regeringsrätten som första instans. Vidare har bolaget begärt besked om hur tidpunkten för leverans eller omsättning förhåller sig till tidpunkterna för betalning och kontroll av varan. Regeringsrätten *saknar emellertid anledning* (min kurs.) att - utöver vad som kan anses följa av förhandsbeskedet - uttala sig i denna fråga. Bolagets yrkanden om ytterligare besked i nu berörda hänseenden skall därför avvisas."

Det intressanta i domen finner man i den senare delen av de citerade domskälen. Regeringsrätten avvisade bolagets begäran om precisering då man *saknade anledning* att uttala sig i denna fråga. Bolagets fråga rörde ett uttalande som enbart skulle tjäna som ett prejudiciellt uttalande, d.v.s. man yrkade fastställelse av ett visst förhållande som inte kunde leda till några taxeringsåtgärder. Detta finns det inget utrymme för i skatteprocessen som tidigare konstaterats. Vad man kan tycka är en brist i RR: s domskäl är att man använder sig av en lokution - saknar anledning - som närmast får till innebörd att det i *just det här fallet* inte går att göra något prejudiciellt uttalande, men att om omständigheterna varit annorlunda det skulle varit möjligt. Här skulle det varit önskvärt om RR varit mer kraftfull i sin formulering och tryckt på det faktum att det faktiskt är rättsligt omöjligt att göra några dylika uttalanden då talan i skatteprocessen är en fullgörelsetalan.

6.5 Domstols utredningsskyldighet enligt FPL 8 §

I avsnittet rörande RB: s regler om preklusion konstaterades att preklusionsreglerna endast gäller vid dispositiva tvistemål. I indispositiva tvistemål har domstolen en utredningsskyldighet vilket innebär att de ej är bundna av annat än parternas yrkande. Domstolen kan lägga även icke åberopade omständigheter till grund för domen då man, t. ex. i vårdnadstvister, har andra intressen än parternas egna att ta hänsyn till.

Vad gäller förvaltningsmål och därmed även skattemål stadgas i FPL 8 § att rätten skall tillse att mål blir så utrett som dess beskaffenhet kräver. Detta är ett uttryck för den så kallade officialprincipen. Officialprincipen, så som den uttrycks i FPL 8 §, utgör ingen egen processform utan är en princip som används inom alla processer, i tvistemål likaväl som i brottmål och förvaltningsmål, dock i olika hög grad. Tillämpningen av officialprincipen måste anpassas till *processföremålets natur* samt till

*partsförhållandena i målet.*¹¹⁵ Man kan således se en skillnad då det handlar om ett skattemål innehållande en mycket omfattande utredning mellan ett stort företag och SKM där parterna är förhållandevis likställda jämfört med ett mål där en enskild fysisk person står som ensam part mot myndigheten, kanske dessutom utan ombud.

Officialprincipen utövas under processen i form av formell och materiell processledning. Den formella processledningen avser rättegångens yttre förlopp och den materiella att berika eller begränsa processmaterialet. Möjligheten till officialprövning är beroende av huruvida domstolen är bunden av parternas yrkanden och grunder. I de dispositiva tvistemålen gäller förhandlingsprincipen vilket innebär att här skall parterna själva disponera över tvisten och domstolen skall inte ha något med det materiella innehållet att göra. Således är möjligheten till materiell processledning och alltså officialprövning starkt begränsad i dispositiva tvistemål. Större möjlighet finns då i de indispositiva tvistemålen och i brottmål.

Vad gäller förvaltningsmål är rätten endast bunden av parternas yrkande enligt FPL 29 § och det faktum att avgörandet skall grundas på vad handlingarna innehåller och vad i övrigt förekommit i målet, 30 § FPL. Domstolen kan alltså grunda ett avgörande på omständigheter som ingen av parterna åberopat om det är av betydelse för utgången av målet.¹¹⁶ Det som är intressant för skatteprocessens del är det faktum att officialprövningen tenderar att ej vara något konstant och lika för alla förvaltningsmål, eller alla skattemål för den delen, utan rör sig efter en glidande skala. Var man befinner sig på denna skala påverkas av olika faktorer såsom tidigare nämnts processföremålets natur och partsförhållandena i målet. Att skatteprocessen utgör en tvåpartsprocess, där myndigheten tilldelats status som part gentemot den skattskyldige är av intresse i sig.

I domstolsutredningens betänkande¹¹⁷ säger man att det måste ankomma på parterna att skaffa fram utredningen. Detta är dock beroende av flera faktorer, t. ex. målets karaktär, om det finns en offentlig motpart i målet och huruvida den enskilde är företrädd av ett ombud.¹¹⁸ Man säger vidare att utrymmet för materiell processledning är i allmänhet större i enpartsmål än i skattemål, där ett allmänt organ företräder de allmänna intressena.¹¹⁹ En part skall dock aldrig förlora på att anlita ett ombud eftersom dessa kan agera olika skickligt och härmed förorsaka den enskilde rättsförluster om inte domstolen träder in. Men i huvudsak skall domstolen förhålla sig passiv då det handlar om taxeringsmål. Anledningen till detta kan tänkas ha flera förklaringar. Dels handlar det om historiska orsaker, dels om arbetsanhopningen på domstolarna. Detta visar, menar utredningen, inte på att det finns ett principiellt sett mindre behov av materiell processledning i taxeringsmål utan om det praktiska behovet av detsamma.¹²⁰

¹¹⁵ Wennergren, Förvaltningsprocess, s. 107.

¹¹⁶ Se t. ex. Landerdahl/Remstam, Beskattningsförfarandet & Skatteprocessen, s 268.

¹¹⁷ SOU 1991:106. Se här även prop. 1971:30, s. 530.

¹¹⁸ SOU 1991:106, s. 514. Man refererar här till departementschefens uttalande i prop. 1971:30 s. 529.

¹¹⁹ SOU 1991:106, s 515.

¹²⁰ SOU 1991:106, s. 529.

När processen utgörs av en tvåpartsprocess och när parterna är jämbördiga och utredningsmaterialet av en viss storlek skulle alltså officialprincipen kunna minska i betydelse, eller rentav tappa helt i betydelse till förmån för förhandlingsprincipen. Den senare innebär som bekant att parterna disponerar över tvisteföremålet och rätten kan ej grunda sin dom på annat än vad som åberopats till stöd för yrkandet.

I ett par avgöranden från Regeringsrätten har man uttryckligen tagit ställning för ett ökat utrymme för förhandlingsprincipen. I RÅ 1992 ref. 21 I sades att:

”Mot bakgrund av hur skattemyndigheten sålunda utformat sin talan och den utredning som förebragts i målet saknar Regeringsrätten anledning utgå ifrån annat än att bolaget gjort civilrättsligt giltiga förvärv av inventarierna och att bolaget därför är att betrakta som ägare till dem.”

I RÅ 1991 ref. 107 (Shell-målet) säger Regeringsrätten följande:

”Parterna har emellertid konsekvent och så gott som uteslutande inriktat såväl argumentation som utredning på en tillämpning av korrigeringsreglerna i 43 § 1 mom. KL. Det saknas således underlag för att pröva de i förevarande mål uppkomna frågorna från annan utgångspunkt än nämnda regler. Regeringsrätten inskränker sin prövning i enlighet härmed.”

Dahlgren menar att man ej bör tolka dessa avgöranden som att regeringsrätten ålägger parterna en åberopsbörd i skattemål, men att det finns ett stort utrymme för förhandlingsprincipen i komplicerade skattemål med en omfattande utredning och jämnstarka parter vilket i sin tur innebär ett minskat utredningsansvar enligt FPL 8§.¹²¹ Domarna har kritiserats av Leidhammar som menar att det kan ifrågasättas om Regeringsrätten i RÅ 1992 ref 21 (I och II) i enlighet med officialprincipen avseende rättsliga kvalificeringar och bedömningar, följt de regler i skattelagstiftningen som rätten finner tillämpliga oberoende av vilka regler den skattskyldige åberopat. I det här fallet skulle materiell processledning i äganderätsfrågan, då den skatterättsliga bedömningen påverkas av den civilrättsliga frågan om förvärv av inventarierna, varit befogad.¹²²

Enligt TL 3:1 skall SKM se till att ärendena blir tillräckligt utredda. Detta innebär, i princip, att ärendet skall vara färdigutrett då det når domstol.¹²³ Dock med hänsyn tagen till ärendets natur och hur bevisbördan fördelar sig i ärendet. Domstolens utredningsskyldighet aktualiseras egentligen först när parterna själva av någon anledning inte har skaffat fram ett tillräckligt bra underlag för domstolens kommande beslut.¹²⁴ Detta torde innebära, om man bortser från hur det principiellt sett skall vara, att i komplicerade mål är det omöjligt för domstolen att fullt ut fullgöra sin utredningsplikt då materialet är alltför omfattande och frågorna alltför mångtydiga. Det blir då för domstolen att lita på att parterna genomfört en adekvat utredning som kan ligga till grund

¹²¹ Dahlgren, SvJT 1994 s. 399. Jämför även SOU 1985:42, s. 233.

¹²² Leidhammar, SN 1993, s. 361. Leidhammar säger vidare (sid 361, samt hänvisning i not 57) att domstolen i taxeringsmål skall verka för en riktig dom oavsett om part åberopat alla relevanta omständigheter eller ej. Detta skall ske genom materiell processledning och genom studier av de handlingar som getts in i målet.

¹²³ Almgren m.fl., Skatteförfarande och skattebrott, s. 23.

¹²⁴ Prop. 1971:30, s. 530.

för domstolens bedömning. Problem kan även uppkomma i dylika komplicerade mål om domstolen utnyttjar sitt officialintresse alltför kraftfullt att den kan fokusera på frågor som ingen av parterna faktiskt haft för avsikt att ta upp. Detta kan då leda till att målet kompliceras onödigt mycket. Om man tittar på hur den materiella processledningen faktiskt utnyttjas av domstolarna kan man konstatera att dessa är mycket passiva i sin materiellt processledande roll.¹²⁵ I SOU 1991:106 konstaterar man att i många fall kommer den materiella processledningen i förvaltningsmål inte ens upp i nivå med vad som gäller för dispositiva tvistemål.¹²⁶ Detta kan förklaras med förvaltningsmålens skriftliga karaktär såtillvida att det är mer naturligt att utöva materiell processledning som domare när man träffar parterna vid ett sammanträde.¹²⁷

De skäl man skulle kunna åberopa mot en alltför stor materiell processledning är t. ex. att tilltron till domstolens opartiskhet minskar vid en alltför stor inblandning, frånvaron av fast praxis ger samma resultat samt risken för att målen fördröjs, när domstolen lägger fram förslag om utredning för parterna som dessa inte från början tagit upp, är stor. Behovet av materiell processledning kan dock vara stort om det alternativ som domstolen skulle lagt fram kommer att omfattas av rättskraften.¹²⁸ Här talar alltså rättssäkerhetsskäl för en materiell processledning, detta kanske allra tydligast då det handlar om enskilda parter som har svårt att själva ta tillvara sin rätt. Man skulle kunna säga att officialprövningen utjämnar en icke önskvärd processuell obalans mellan parterna samt att den är en garant för de ekonomiskt eller kunskapsmässigt svagare i samhället och ger dessa ett adekvat skydd för sina rättigheter.¹²⁹ Man måste dock vara på det klara med att processledningen inte alltid är av godo. Den kan i vissa fall verka vilseledande för part då domaren är för dåligt insatt i de bakomliggande förhållandena till den enskilda tvisten.¹³⁰

Således kan man säga att mycket talar för att, då det handlar om mycket komplicerade mål med jämnstarka parter, domstolen bör vara mycket försiktig i sin officialprövning då man annars riskerar att komplicera processen. Om inte annat för att det naturligtvis är mycket tidskrävande för domstolen att sätta sig in i den utredning som förelagts den och dessutom ta officialinitiativ som ligger utanför det parterna har anfört.¹³¹ Officialprövningen bör i så fall koncentreras till de fall då den skattskyldige är den klart sett svagare parten och då denne ej har de juridiska kunskaper som krävs för att uttrycka sig på ett korrekt sätt. Härav följer även domstolens tolkning av parts processhandling som jag redogör för härnäst.

¹²⁵ Dahlgren, SvJT 1994, s. 392. Undersökningen gjordes i samband med Domstolsutredningens betänkande SOU 1991:106. Hur förhållandena ser ut därefter kan jag inte uttala mig om.

¹²⁶ SOU 1991:106, s. 521.

¹²⁷ Dahlgren, SvJT 1994, s. 392.

¹²⁸ Westberg, Domstols officialprövning, s. 555.

¹²⁹ Westberg, Domstols officialprövning, s. 24f.

¹³⁰ Se bl. a. Moberg och Ekelöf, ur Westberg, Domstols officialprövning, s. 558.

¹³¹ Jmfr. här dep. chefen i prop. 1970:30, s. 579f.

6.5.1 Domstols tolkning av parts yrkande

Att det är parterna, och främst klaganden, som styr processramen via yrkanden och motyrkanden har konstaterats ovan. Domstolen kan dock påverka denna ram genom sitt officialansvar. Detta kan ske med hjälp av processledning av olika slag, formell eller materiell, men det kan även ske på annat sätt. Domstolens uppgift är att avgöra målet med hjälp av de rättsregler de finner relevanta för den för prövning liggande frågan. Här har domstolen en helt självständig beslutanderätt i det att den inte är bunden av några rättsliga beteckningar framställda av parterna, d.v.s. det har ingen betydelse för domstolens bedömning vilket lagrum en part åberopar i anslutning till framlagda rättsfakta. Domstolen avgör under vilket lagrum dessa rättsfakta skall subsumeras oavsett om parterna angivit något annat.

Här har domstolen således ett tolkningsutrymme i förhållande till de inblandade parterna. Detta gäller dock även för framställda processhandlingar såsom ett yrkande. När klaganden framställer sitt yrkande är det alltså domstolens uppgift att tolka detta yrkande för att klarlägga vad det är klaganden vill. Problematiken kring denna tolkning varierar naturligtvis beroende på frågans och yrkandets komplexitet samt det faktum att klaganden, i princip, kan uttrycka sig på vad sätt denne anser lämpligt och som ligger inom dennes kapacitet. I vissa fall är det ingen tvekan om vad klaganden vill och vad domstolens uppgift således består av men då yrkandet är mångtydigt och oklart kan det ställa till tolkningsproblem vilket kan komma att leda till oväntade vändningar för parterna.

Westberg¹³² framställer en ”idealbild” av domstolens tolkningsverksamhet där han visar på tre tolkningsmöjligheter. Dels kan yrkandet tolkas som oklart, mångtydigt eller ofullständigt, varvid det gäller för domstolen att genom materiell processledning komma fram till vad klagande avser, dels kan domstolen fastslå att yrkandet har en viss innebörd framför en annan i och för sig möjlig. Det tredje alternativet innebär att domstolen genom tolkningen av yrkandet fastställer vad parten faktiskt har sagt. Det sistnämnda innebär att processramen lämnas orubbad. Vidare säger han:

”Man kan emellertid ifrågasätta, om den nu återgivna ”idealbilden” av domstols tolkning av parts yrkande har fog för sig. Redan *språkets bristfälligheter* som exakt kommunikationsinstrument innebär att rätten ges möjligheter att välja mellan olika tolkningsalternativ. Dessutom sker domstols tolkning av parts yrkande i ett rättsligt sammanhang. Det torde därför vara ofrånkomlig att *innehållet i formell och materiell rätt bildar en betydelsefull tolkningsbakgrund* (kontext). Domstol kan på tolkningsstadiet i skilda hänseenden komma att föregripa tillämpningen av för målet aktuella formella och materiella regler. Vid val av tolkningsresultat kan rätten stanna för ett tolkningsalternativ, som medför att yrkandet kan sakprövas eller åtminstone ger den yrkande parten någon utsikt till materiell framgång i målet. Tolkningen kommer då varken vara partsneutral eller lämna processens yttre ram orubbad. Tolkningen får närmast karaktären av att vara ett slags *konstruktiv officialprövning* (min kurs.), varigenom domstolen medvetet eller omedvetet tillser att rättegångens ram får en för den föreliggande konflikten ”lämplig” eller ”ändamålsenlig” struktur. Självfallet kan det inträffa att domstol bestämmer processens yttre ram så, att den avviker från vad part avsett med sitt yrkande eller vad hans motpart har utgått från.

¹³² Westberg, Domstols officialprövning, s. 101.

*Regeln om domstols bundenhet av parts yrkande kommer då tydligt i annan dager (min kurs.).*¹³³

Möjligheten för domstolen att avvika från parternas utformning av talan var uppe för diskussion i förarbetena till FPL. Departementschefen menade här att det skulle vara önskvärt att domstolen inte är alltför bunden av hur den enskilde utformat sin talan för att åstadkomma ett materiellt tillfredsställande avgörande.¹³⁴ Wennergren anmärker att på den tiden var förvaltningsprocessen, dock ej taxeringsprocessen, i stor utsträckning en enpartsprocess. I dag, menar han, skulle det för taxeringsmålen lämpligen lyda att:

”...domstolen inte skall vara alltför bunden av hur den skattskyldige och skattemyndigheten har utformat sina processhandlingar, så att domstolen inte hindras från att träffa ett materiellt sett tillfredsställande avgörande. De två metoderna för vidgning av prövningsramen - domstols officialtolkning av parts yrkande och domstols bestämmande ex officio av tillämpliga rättsregler - går här hand i hand.”¹³⁵

Vad kan då domstols tolkning av parts yrkande leda till för konsekvenser? Som jag tidigare tagit upp, ett flertal gånger, innebär klagandens yrkande och åberopande av omständigheter till stöd för yrkandet att processens ram dras upp. Denna ram får sedan icke överskridas av vare sig klaganden själv eller motparten. Klaganden får inte göra otillåtna taleändringar och motparten får inte framställa motyrkanden eller motfakta som ligger utom ramen för den av klaganden uppdragna processramen. När domstolen tolkar ett yrkande framställt av klaganden finns det enligt ovanstående resonemang (Westberg) en risk för att domstolens tolkning vidgar ramen för processen utöver vad klaganden avsett. Detta innebär, som en direkt följd, att ett av motparten framställt motyrkande eller motfakta, som från början skulle ha legat utanför processföremålet, nu kan komma att godkännas. Motparten kan således framställa ett motyrkande i målet *i förhoppning om* att domstolen skall göra en viss tolkning av klagandens yrkande.¹³⁶ Saken kan alltså på grund av tolkningskäl komma att omfatta både annat och mera jämfört med parts intentioner, vilket torde innebära att det ligger en viss risk i själva formuleringen av yrkandet samt åberopandet av de omständigheter man anger till stöd för yrkandet. En naturlig gräns för domstolens tolkningsmöjligheter är dock att det inte går att göra en så vidsträckt tolkning av parts yrkande att saken i målet kommer att bli en annan.

7. Slutkommentarer

När man studerar avgränsningen av processföremålet inom skatteprocessen finns det flera faktorer man måste ta i beaktning. Den naturliga vägen är att gå via civilprocessrätten då mycket inom förvaltningsprocessen är oreglerat inom ramen för FPL varför RB får tjäna som rättesnöre. Det mest övergripande, men samtidigt mycket teoretiskt, rörande processföremålets avgränsning är de teorier som utarbetats av Ekelöf och Olivecrona. Ekelöf menar att det är rättsföljden som skall avgöra vad som är saken i

¹³³ Westberg, Domstols officialprövning, s. 101f.

¹³⁴ Prop. 1971:30, s. 579.

¹³⁵ Wennergren, SN 1999, s. 752f.

¹³⁶ Jmfr. Wennergren, SN 1999, s. 753.

processen och Olivecrona menar att det är saksammanhanget som skall vara det avgörande. Dessa teorier får ligga som en grund för den diskussion som cirkulerar kring ämnet. Vilken av dessa teorier som är den rätta är inte helt enkelt att uttala sig om och det finns, som visats ovan, ingen klar linje, vare sig i praxis eller doktrin. Jag kommer nedan att närmare gå in på en jämförelse mellan de båda teorierna.

Oavsett vilken av de båda teorierna man anser vara den mest lämpade för just skatteprocessen kan det vara av intresse att fokusera på vissa andra faktorer som faktiskt påverkar processföremålet. I uppsatsen har berörts begreppen talan samt yrkande och omständigheter till stöd för yrkandet. Dom får inte ges över annat än vad part yrkat vilket innebär att det är oerhört väsentligt att det går att fastställa vad yrkandet innefattar. Detta kan vara viktigt, om inte annat, för att talan i skatteprocessen har karaktär av fullgörelsetalan. Vidare drar klagandens yrkande upp ramen för processen vilket innebär att ändring av talan, till stor del, värderas utifrån det ursprungliga yrkandet och de omständigheter man åberopat till stöd för detta. Motparten är dessutom bunden av klagandens talan i så måtto att denne inte kan åberopa motfakta som ligger utanför ramen för processföremålet, d.v.s. man får ej åberopa äkta kvittningsinvändningar. Detta är en grundläggande princip för sakprocessen.

Det är inte enbart parterna som påverkar processföremålet, vilket är lätt att tro. Domstolen har här en (stor) betydelse då denna åläggs en utredningsskyldighet enligt FPL. Detta innebär att domstolen skall se till att målet blir så utrett som det kräver och att parterna i och med detta inte har någon åberopsbörda. Domstolen skall ex officio beakta utredningsmaterial som ingen av parterna fört in i målet om detta anses nödvändigt för att man skall nå ett materiellt sett tillfredsställande resultat. Denna domstols officialprövning kan dock te sig olika beroende på målets karaktär och parternas förhållande. Officialprövningen tenderar att röra sig efter en glidande skala utan några direkt fasta ramar. Vad som ligger inom ramen för domstols officialprövning är dessutom domstolens möjlighet att tolka parts yrkande. Att domstolen har rätt, och skyldighet, att tolka parts yrkande kan innebära att processramen blir en annan än vad part från början avsett. Detta förändrar då dessutom motpartens möjlighet att åberopa motfakta.

7.1 Saken i skatteprocessen: Ekelöf eller Olivecrona?

7.1.1 Ekelöfs teori

Två av förespråkarna för Ekelöfs teori är Magnus Alhager och Sture Bergström. Den senare hänvisar, som tidigare påpekats, till dels processekonomiska skäl för ett användande av Ekelöfs teori, dels ordningsskäl. Han menar även att departementschefens uttalanden i propositionen talar för Ekelöf. Han säger:

”Saken i skatteprocessen är enligt förarbetena främst olika inkomst- eller avdragsposter, eller klart särskiljbara delposter av sådana poster. Det är sedan endast denna sak som vinner rättskraft. Inspirationen har hämtats från den dispositiva tvistemålsprocessen och troligen från Ekelöfs rättskraftsteori. Det är fråga om samma sak i skatteprocessen, om rättsföljden är densamma. Kan båda yrkandena i princip bifallas, är det fråga om olika rättsföljder och olika saker. Framställningen

visar att detta synsätt i huvudsak är väl anpassat till skatteprocessen.”¹³⁷

De processekonomiska skälen är utan tvekan viktiga. Dessa argument ifrågasätter jag egentligen inte. Vad man skulle kunna ifrågasätta med Bergströms argument är hans hänvisning till departementschefens uttalande om att *omständigheterna i ett mål endast prekluderas med avseende på målets rättsföljd* och att detta skulle nära ansluta till Ekelöfs rättskraftsteori.¹³⁸ Vid en snabb anblick kan dessa två tyckas innebära exakt samma sak. Jag menar nog att så inte är fallet. Ekelöfs teori innebär att alla omständigheter som kunde ha åberopats som stöd för den aktuella rättsföljden prekluderas i och med domen. Här talar man om rättskraftens preklusionsverkan i skenet av en rättskraftsteori. Vad departementschefen säger med sitt uttalande är att omständigheterna prekluderas endast med avseende på den aktuella rättsföljden. Då departementschefen formulerar sig på, i stort sett, samma sätt som Ekelöf är det lätt att dra den slutsats som Bergström gjort. Vad jag menar är dock, att *syftet* med departementschefens uttalande inte var att formulera en rättskraftsteori avseende vad som är att se som samma sak i processen, utan att fokusera på vad som, för partens *förutsebarhets* skull, omfattas av rättskraften. Detta understöds dessutom av de exempel som följer på detta uttalande. Här framhålls t. ex. vikten av att de förutsättningar på vilka en dom vilar bör få prövas på nytt i en ny rättegång. Således är utgången av Ekelöfs teori och departementschefens uttalande helt olika, d.v.s. de berör inte samma fråga.

Låt oss för ett ögonblick anta att det inte är som jag sagt ovan. Detta skulle likväl inte innebära att departementschefens uttalande talar för Ekelöfs teori. *Omständigheterna prekluderas med avseende på den aktuella rättsföljden*. Detta skulle kunna användas även som argument för Olivecronas rättskraftsteori. Olivecrona menar ju, liksom Ekelöf, att samma omständigheter inte på nytt kan åberopas till stöd för samma rättsföljd. I det här fallet skiljer sig inte de bådas teorier åt. Beträffande Olivecronas teori gäller att endast ett *fristående* händelseförlopp kan bli föremål för en ny process avseende den aktuella rättsföljden. Slutsatsen jag drar av detta är att man inte av förarbetena kan utläsa vilken av teorierna som skall vara den gällande.

För att gå vidare till Magnus Alhager så framställer även denne de processekonomiska argumenten som viktiga. Dessutom menar Alhager att det inre sammanhanget i TL upprätthålls genom att rättsföljden ligger till grund för avgränsningen av processföremålet.¹³⁹ Med detta avser han främst samordningen mellan å ena sidan lämpliga deldoms- och mellandomsteman och å andra sidan en skattedoms res judicata. Objektet för deldomar skall alltid utgöras av en fråga i sin helhet till skillnad från mellandomar som avkunnas över ett av flera rättsfaktum eller en fråga som särskilt angår rättstillämpningen. Deldomar kan inte, till skillnad från mellandomar, vinna prejudiciell verkan¹⁴⁰

¹³⁷ Bergström, SN 1991, s. 227.

¹³⁸ Bergström, SN 1991, s. 229.

¹³⁹ Alhager, SN 1999, s. 533.

¹⁴⁰ Alhager, SN 1993, s. 259.

Om man tillämpade Olivecronas teori skulle följande kunna inträffa.¹⁴¹ Ett exempel belyser saken. A har under ett beskattningsår uppburit ett belopp om 5000 kr. Detta tar A ej upp i deklARATIONEN som skattepliktigt. SKM beskattar A för beloppet och A överklagar beslutet. I den första processen hävdar A att beloppet varit en hittelön. A:s talan ogillas. I den andra processen hävdar A att det inte är han som uppburit pengarna utan ett av A ägt aktiebolag. Enligt Olivecronas teori skulle A kunna starta upp en andra process då det rör sig om två skilda händelseförlopp. Alhager menar här att om man gör en strikt tolkning av denna teori så skulle det, formellt sett, vara möjligt att i den första processen avkunna en deldom då två från varandra skilda frågor kan anses föreligga. Detta skulle dock vara mindre lämpligt, menar Alhager, om domstolen t. ex. fastställer i en deldom att inkomsten varit hittelön. Bedömningen av den andra frågan blir då tämligen överflödig. Eftersom en deldom inte får eller kan vinna prejudiciell verkan tvingas dock domstolen till en materiell prövning av den andra frågan. Att bifalla den andra frågan är då inte möjlig eftersom det då blir frågan om dubbel skattefrihet för samma inkomst.

Slutsatsen av detta är att deldomar kommer att vinna prejudiciell verkan vilket i sin tur innebär att deldomen egentligen är en mellandom. TL 6:23, som reglerar mellandomsinstitutet, tillåter dock inte teman som omfattar en fråga i sin helhet. Alhager menar här att det avgörande som fastställts av rätten riskerar att hamna i ett vacuum, det kan varken ses som deldom eller som mellandom. För att upprätthålla Olivecronas rättskraftsteori krävs i så fall att betydelsen av termen fråga i TL 4:8 och TL 6:22, som reglerar deldomsinstitutet, ges olika innebörd. Detta skulle kunna undvikas om man använde Ekelöfs rättskraftslära i skatteprocessen.¹⁴²

Då det gäller Bergströms och Alhagers argument för Ekelöfs rättskraftsteori konstaterar jag således att det inte går att avfärda de processekonomiska argumenten. Det leder onekligen till bättre processekonomi om parterna tvingas ta upp alla de omständigheter som kan ligga till grund för den aktuella rättsföljden. Detta tvingar parterna att på ett mer noggrant sätt förbereda sin talan och förhindrar, så som Bergström uttryckte det, rättshaverister. Bergström menar också att för oriktiga domar finns ett *resningsinstitut* som tar hand om omprövningar. Då det gäller Bergströms hänvisning till departementschefens uttalande är jag tveksam då jag menar att, även om denne uttryckte sig i likhet med Ekelöfs rättskraftsteori, var syftet med detta uttalande inte sådant att det går att dra några slutsatser om vilken av de båda rättskraftsteorierna som skall gälla. Alhager har dock konstaterat att vad gäller del- och mellandomsinstitutet kommer termen frågan, d.v.s. processföremålet, att kollidera med samma term i TL 4:8 om man använder Olivecronas teori. Detta problem slipper man med Ekelöfs teori.

7.1.2 Olivecronas teori

När man tittar närmare på förespråkarna för Olivecronas teori och deras argument, hänvisar dessa bl. a. till uttalanden som gjorts i förarbeten. Man har t. ex. i SOU 1985:42 uttalat att utgångspunkten för vad som skall anses utgöra samma sak är om grunderna

¹⁴¹ Alhager, SN 1993, s. 261f.

¹⁴² Alhager, SN 1993, s. 262.

tillhör samma händelseförlopp.¹⁴³ Man stöder sig här till stor del på förvaltningsdomstolskommitténs uttalande i SOU 1966:70 där man lägger fram en del exempel på vad som bör vara att se som tillåten ändring av talan. Man hänvisar här till saksammanhangets betydelse.¹⁴⁴ Vidare anser Olivecronas förespråkare att en del regeringsrättsavgöranden från tiden för GTL talar för denna teori då domstolen i dessa mål hänvisat till händelseförloppet som den identifierande faktorn. Bl. a. hänvisas till RÅ 1986 ref. 116 där domstolen säger att TI som grund åberopat ”samma fastighetsförsäljning och samma intäkter och kostnader”, samt till RÅ 1988 ref. 155 där man också hänvisar till omständigheterna.

Vad man bör observera i detta fall, och som är en viktig faktor att komma ihåg, enligt min mening, är att det i RÅ 1986 ref. 116 skulle vara möjligt att komma fram till samma resultat med hjälp av både Ekelöfs och Olivecronas teorier. Så som Ekelöfs och Olivecronas teorier framställs så kan endast jämförelsen huruvida det skall röra sig om samma sak ske då rättsföljden är densamma i båda processerna. Ekelöf hänvisar då till att om det är samma rättsföljd så är det samma sak, d.v.s. kändan är tvungen att åberopa alla omständigheter till stöd för den aktuella rättsföljden redan i den första processen då de annars prekluderas. Olivecrona säger att om det är samma händelseförlopp så är det samma sak, d.v.s. kändan kan i en andra process åberopa ett fristående händelseförlopp avseende samma rättsföljd. I det här fallet handlade det om två skilda yrkanden vilka dock resulterade i samma rättsföljd. Att det är samma rättsföljd kan man komma fram till genom att det inte går att få intäkterna beskattade enligt den ena grunden samtidigt som man kan få dem beskattade enligt den andra grunden. Det är alltså samma rättsföljd då yrkandena är *ömsesidigt uteslutande*, d.v.s. man kan bara få rätt i det ena fallet. Att domstolen hänvisar till att det handlar om samma intäkter och kostnader i stället för det faktum att man försöker få prövat samma rättsföljd igen har ingen betydelse eftersom, enligt Olivecronas teori liksom enligt Ekelöfs, omständigheterna endast skulle kunna bli föremål för ny prövning i förhållande till en ny rättsföljd.

Viktigt att komma ihåg är att om det rör sig om att ett kvalitativt sett annat yrkande införts i process nr. 2 så anser även Olivecrona att saken har blivit en annan även om händelseförloppet är detsamma.¹⁴⁵ När det gäller ett fall där man i den andra processen för in ett kvalitativt sett annat yrkande på samma grund så inser både Olivecrona och Ekelöf att deras respektive teorier inte ger något exakt svar beträffande civilrätten. Ekelöf säger t. ex.:

”Enligt den tidigare framställningen /.../ skulle den *rättsföljd* (sic), varom fråga är i målet, utgöra ett lämpligt kriterium på sakens identitet i 17:11. I en del fall visar sig emellertid denna regel vålla tillämpningssvårigheter, som bara kan lösas på grundval av regelns ändamål.”¹⁴⁶

Även Olivecrona uppmärksammar att vissa situationer, som inte passar in under den

¹⁴³ SOU 1985:42, s. 248.

¹⁴⁴ SOU 1966:70, s. 489.

¹⁴⁵ Olivecrona, Rätt och dom, s. 312.

¹⁴⁶ Ekelöf/Bylund/Boman, Rättegång III, s. 135.

rättskraftteori han utvecklat, kan komma att kräva mer pragmatiska lösningar. Det fall där saken skall identifieras med hjälp av händelseförloppet är då man har ett överensstämmande yrkande på annan grund.¹⁴⁷

Olivecrona har utvecklat vad han benämner som orubblighetsprincipen, vilken innebär att domslutet blir definitivt relevant i stället för de fakta till vilka det hänförs sig.¹⁴⁸ Detta innebär att:

”Samma fakta skola icke få föranleda ny dom, försåvitt icke denna nya dom kan stå som relevant vid sidan av den förra (sic) utan att dennas konsekvenser åsidosätts.”¹⁴⁹

Principen innebär att man får göra en jämförelse mellan den förra domen och den nya talan. Hur principen skall tillämpas är dock beroende av flera saker. Dels är den beroende av vem som är den vinnande respektive tappande parten, dels är den beroende av hur den nya talan är utformad. Om kändanden vinner bifall till sin talan är det inte särskilt vanligt att denne väcker ny talan men om kändanden i stället tappar första processen skiljer Olivecrona på några situationer. Ett alternativ är när kändanden framställer ett nytt yrkande på samma grund. Ett andra alternativ är när ett överensstämmande yrkande framställs på annan grund. Det är rörande det senare alternativet som Olivecrona framställer åsikten om att de rättsfakta som skall prekluderas i och med domen är de som tillhör samma händelseförlopp som åberopats i den första rättegången.

Om, i en civilrättslig process, kändanden framställer ett kvalitativt sett avvikande yrkande i den andra processen baserat på samma omständigheter så anses inte detta utgöra ett hinder för prövning. Ett exempel på detta kan vara när kändanden i den första processen gör gällande äganderätt till en fastighet baserat på ett avtal. I den andra processen gör han gällande nyttjanderätt till samma fastighet baserat på samma avtal. Denna andra talan skall då kunna bli föremål för prövning om kändanden tappat första processen.¹⁵⁰

7.2 Problem att definiera processföremålet i den aktuella processen

Det är inte bara den principiella ståndpunkt som Ekelöf och Olivecrona intar på var sitt håll som utgör ett problem vid avgränsningen av processföremålet. Som jag angivit under 1.4 finns dessutom en allmän svårighet att utkristallisera vad som utgör saken i just den aktuella processen, d.v.s. vad är det man behandlar, vilken fråga är det domstolen skall döma över? Detta problem har jag inte ägnat någon tid åt i uppsatsen då det är ett problem som har lika många varianter som det finns processer. Det är således ett problem som består i att det gäller för alla inblandade parter att kunna urskilja vilka sakförhållanden som processen består av.

Ett rättsfall som kan vara belysande för resonemanget är följande

¹⁴⁷ Olivecrona, Rätt och dom, s. 314ff.

¹⁴⁸ Olivecrona, Rätt och dom, s. 284.

¹⁴⁹ Olivecrona, Rätt och dom, s. 285.

¹⁵⁰ Ekelöf, Rättegång III, s. 142 samt liknande exempel i Olivecrona, Rätt och dom, s. 312.

kammarrättsavgörande.¹⁵¹ Målet rörde Karin G som i KR yrkade att hon, i första hand, vid 1991 och 1992 års taxeringar skulle bli beskattad med utgångspunkt i att hon såväl enligt 53 § KL som enligt 4 § 2 i dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Belgien varit bosatt respektive haft hemvist i Belgien. I andra hand yrkade hon att hon i vart fall fr. o. m. Den 26 december 1990 icke längre skulle anses bosatt i Sverige med tillämpning av svensk intern rätt och att 1992 års taxering skulle ändras i enlighet härmed. Karin G hade inlämnat en självdeklaration till SKM i Klippan den 14 oktober 1991 och blivit beskattad med utgångspunkt härmed. Deklarationen avsåg inkomst av annan fastighet samt underskott av en jordbruksfastighet. SKM hade dock genom två omprövningsbeslut beslutat att beskatta en realisationsvinst samt inkomst av kapital och förmögenhet. Dessa två omprövningsbeslut överklagades till LR med motiveringen att Karin G inte längre var bosatt i Sverige då hon flyttat till Belgien. LR gick på SKM: s linje och fastställde SKM: s beslut.

KR kom dock fram till en annan slutsats efter ett långt resonemang rörande bosättningsproblematiken. Man säger i domskälen:

”Kammarrätten finner vid en sammantagen bedömning av den utredning som föreligger i målen att Karin G under beskattningsåren 1990 och 1991 haft sitt hemvist i Belgien, vilket skall vara utgångspunkten vid beskattningen av henne.”

Vidare säger man i domslutet:

”Med bifall till överklagandet upphäver kammarrätten länsrättens domar och skattemyndighetens beslut samt visar målen åter till skattemyndigheten för erforderlig handläggning.”

Den fråga som nu infinner sig är följande. Innebär KR: s dom att alla SKM: s beslut skall rivas upp, d.v.s. även de taxeringsbeslut som Karin G inte överklagat? Hela taxeringen bestod ju av två taxeringsbeslut som inte överklagats samt två omprövningsbeslut som hade överklagats. De taxeringsbeslut som inte överklagats är ju dessutom en följd av en i Sverige inlämnad självdeklaration. Här skulle man således kunna ha önskat att KR varit mer tydliga i sitt domslut rörande vilka frågor domen faktiskt avsåg. Domen får naturligtvis även följder avseende eventuella kommande processer och då avgörandet vad som är att anse vara res judicata och inte.

7.3 Således...

Det finns argument som talar för båda rättskraftteorierna och det är inte helt enkelt att avfärda något av dem som helt ovidkommande. Vad man kan säga är dock att det mycket handlar om en principiell inställning till hur man förhåller sig till processen och till de regler som rör denna. Det som utmärker Ekelöfs teori är att den främjar processekonomi samt att den tvingar parterna att på ett noggrant sätt förbereda sin talan, d.v.s. den upprätthåller koncentrationsgrundsatsen. Olivecronas teori, å andra sidan, framhåller en form av rättssäkerhetstanke där det inte skall vara omöjligt för en part att få prövat ett händelseförlopp som inte prövades i den första processen.

¹⁵¹ KR i Gbg, mål nr. 9177-1994 samt 9178-1994.

Att helt oreserverat föra in de båda teorierna i skatterätten är inte helt utan problem, det gäller att väga för- och nackdelar mot varandra samtidigt som man inte får glömma skatteprocessens skillnader jämfört med civilprocessen. Den praxis som åberopats som stöd för Olivecronas teori där domstolen hänvisat till de åberopade omständigheterna som något avgörande bör man beakta med varsamhet. Det är, som jag visat ovan, inte alltid som de åberopade rättsfallen kan ligga till grund för Olivecronas teori utan de kan likaväl åberopas till stöd för Ekelöfs teori, trots hänvisningen till åberopade omständigheter. Det är i själva verket så att det är i ytterst få fall som det blir en skillnad mellan de båda teorierna, vilket väl kommit att prägla den praxis som existerar på området. Endast vid de mycket sällsynta tillfällena då klaganden i en andra process inkommer med exakt samma yrkande med stöd av ett fristående händelseförlopp blir det aktuellt med ett ställningstagande för och emot endera teorin. Samt, givetvis, då man beaktar parternas taleändring under processens gång.

Vad som kan verka förvillande i det här fallet är att om man använder sig av Ekelöfs teori så måste man ändå, åtminstone i de allra flesta fall, fokusera på det åberopade sakförhållandet när det gäller att avgöra vad som är att se som samma rättsföljd. Om man som exempel tar RÅ 1986 ref. 116 så utgjorde yrkandet i den andra processen samma rättsföljd som i den första processen men detta kom sig av att rättsföljden baserades på samma omständigheter. Om rättsföljden i den andra processen hade baserats på en annan fastighetsförsäljning så hade naturligtvis inte rättsföljden varit densamma ens om yrkandena i de båda processerna varit identiska. Det hade då varit fråga om två likadana rättsföljder och inte samma rättsföljd.

Det är mycket svårt att komma fram med argument för den ena teorin som helt sätter den andra teorin ur spel. Till slut handlar det om att man antar det system som man anser på bästa sätt främjar de grundläggande principer som skatteprocessen vilar på. De processekonomiska argumenten har jag tagit upp. Dessa är nog så viktiga. Satt i relation till resningsinstitutet har jag svårt att se varför en part skulle kunna starta en ny process baserat på ett händelseförlopp som faktiskt var känt vid tidpunkten för den första processen. Är händelseförloppet inte känt för klaganden har ju denne möjlighet att ansöka om resning för att komma tillrätta med en materiellt felaktig dom. Om man utsträcker möjligheten för klaganden att föra talan, så som Olivecrona menar bör vara möjligt, förtar man ju på detta sätt en stor del av syftet med resningsinstitutet. Att på detta sätt kunna ”spara” ett händelseförlopp till en senare process ser jag som mycket tveksamt.

Ur rättssäkerhetssynpunkt kan Olivecronas teori anses vara mer tillfredsställande än Ekelöfs då den förra på ett bättre sätt garanterar klagandens rätt att föra process. Det är dock enbart i förhållande till den skattskyldige man behöver ha en såpass vidsträckt rättssäkerhet. SKM, som myndighet, är inte i samma ”utsatta” situation som den skattskyldige och således inte heller i behov av samma slags skydd. Det skulle av den anledningen kunna tyckas märkligt om SKM därför kunde återkomma med samma yrkande i en senare process vilket skulle innebära att den skattskyldige inte kan planera för sin framtida situation på ett säkerställande sätt efter den första, lagkraftvunna domen. Här innehåller Olivecronas teori en viss paradox, åtminstone vad beträffar

skatteprocessen, då denna har en enskild part som står mot en myndighet och där skillnaden i resurser kan vara mycket stora. Rättssäkerhetsaspekten blir då inte jämn över hela situationen.

Vad gäller min definition av begreppet talan så kan man konstatera att denna passar bättre tillsammans med Ekelöfs teori då jag menar att alla relevanta omständigheter som man hade haft möjlighet att åberopa i förhållande till den aktuella rättsföljden ligger inom ramen för talan och prekluderas då domen vinner laga kraft. Man skulle kunna argumentera för att ett fristående händelseförlopp ligger utanför de omständigheter som prekluderas men jag föredrar ändå Ekelöfs teori med hänvisning till att processekonomi, och härigenom främjandet av koncentrationsgrundsatsen, ändå får anses som avgörande till förmån för möjligheten att kunna pröva ett fristående händelseförlopp.

Den slutsats man kan dra av hela den ovanstående diskussionen är att det föreligger ett principiellt problem rörande avgränsningen av processföremålet. Det är i det närmaste hopplöst att försöka komma fram till en lösning enbart genom att beakta de argument man kan föra fram till fördel för endera teorin. Vad man kan fråga sig är om detta enbart är ett teoretiskt problem. I praktiken finns det uppenbara tillämparproblem rörande vad som skall anses utgöra saken i processen men detta innebär också att eftersom ”ingen” vet vad som utgör saken så ifrågasätter heller ingen processens upplägg. Jag har konstaterat att det är endast i ytterst få situationer som de båda teorierna krockar och frågan om processföremålets avgränsning ställs på sin spets. I de allra flesta fallen är sakproblematiken inget problem utan båda de diskuterade teorierna levererar samma lösning på problemet. Således kan ingen lösning på just det här problemet skönjas utan hjälp av lagstiftaren eller en mycket övertygande argumentation från en enig Regeringsrätt.

8. Litteraturförteckning

8.1 litteratur

Agge, Ivar. "Bidrag till läran om civildomens rättskraft". AB Nordiska Bokhandeln. Stockholm, 1932.

Almgren, Karin/Leidhammar, Börje/Walterson, Frank. "Skatteförfarande och skattebrott - Sveriges Rikes Lag, kommentarer". Norstedts Juridik AB. Stockholm, 1998.

Carlson, Per/Persson, Mikael. "Processrättens grunder". Andra upplagan. Iustus Förlag, Uppsala, 1991.

Ekelöf, Per Olof. "Förutsättningarna för ändring av talan i tvistemål". Uppsala universitets årsskrift, Uppsala, 1941.

Ekelöf, Per Olof. "Processuella grundbegrepp och allmänna processprinciper". P. A. Norstedts & Söners Förlag, Stockholm, 1956.

Ekelöf, Per Olof. "Rättegång, första häftet". Sjätte upplagan. Norstedts Förlag, Stockholm, 1989.

Ekelöf, Per Olof. "Rättegång, andra häftet". Åttonde upplagan. Norstedts Juridik AB, Stockholm 1996.

Ekelöf, Per Olof/Bylund, Torleif/Boman, Robert. "Rättegång, tredje häftet". Sjätte upplagan. Norstedts Juridik AB, Stockholm, 1994.

Jensen, Ulf/Rylander, Staffan. "Att skriva juridik". Andra upplagan. Iustus Förlag, Uppsala, 1995.

Landerdahl, Göran/Remstam, Maj-Britt. "Beskattningsförfarandet & Skatteprocessen". Iustus förlag, Uppsala, 1989.

Lindell, Bengt. "Civilprocessen". Iustus Förlag AB, Uppsala, 1998.

Lindell, Bengt. "Sakfrågor och rättsfrågor". Iustus Förlag AB, Uppsala, 1987.

Lindell, Bengt. "Partsautonomins gränser". Iustus Förlag AB, Uppsala, 1988.

Lindell, Bengt. "Processuell preklusion av nya omständigheter eller bevis rörande saken". Norstedts Juridik, Stockholm, 1993.

Martinger, Sven. "Norstedts juridiska ordbok". Tredje upplagan. Norstedts Juridikförlag, Stockholm, 1991.

Olivecrona, Karl. "Domen i tvistemål". Juridiska Fakulteten, Lund 1943.

Olivecrona, Karl. "Rätt och dom". Andra upplagan. P. A. Norstedt & Söners Förlag, Stockholm, 1966.

Ragnemalm, Hans. "Förvaltningsprocessrättens grunder". Sjunde upplagan. Juristförlaget JF AB. Stockholm, 1994.

RSV, "Handledning för taxeringsförfarandet". Fritzes. Stockholm, 1996.

Wennergren, Bertil. "Taxering. Taxeringsförfarande och taxeringsprocess enligt den nya taxeringslagen". Publica., Göteborg, 1991.

Wennergren, Bertil. "Förvaltningsprocess". Tredje upplagan. Fritzes Förlag AB, Stockholm, 1995.

Westberg, Peter. "Domstols officialprövning". Juridiska Föreningen i Lund, 1988.

8.2 Artiklar

Alhager, Magnus. "Om deldom i inkomstskattemål - två tillämpningsproblem". SN 1993 s. 255.

Alhager, Magnus. "Skattetillegg vid koncerninterna aktieöverlåtelse". SN 1999 s. 529.

Almgren, Karin. "En ny taxeringslag". SvSkT 1-2/1990 s. 53.

Bergström, Sture. "Rättskraftsfrågor i den nya skatteprocessen". SN 1991 s. 203.

Bergström, Sture. "Rättskraftsfrågor i skatteprocessen - ännu en gång". SN 1992 s. 485.

Dahlgren, Göran. "Allmän förvaltningsdomstols officialprövning". SvJT 1994 s. 388.

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

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

Lavin, Rune. "Tvåpartsmål i förvaltningsprocessen". FT 1992 s. 97.

Leidhammar, Börje. "Om saken och domen i skatteprocessen". SvSkT 1992 s. 109.

Leidhammar, Börje. "Officialprincip och åberopsbörda. RÅ 1992 ref 21 (I och II)". SN 1993 s. 361.

Leidhammar, Börje. "Yrkande och prövningens omfattning. RÅ 1995 not 346". SN 1996 s. 374.

Olivecrona, Karl. "Grunden och saken". TJFF 1954 s. 312.

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

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

Wennergren, Bertil. "Yrkande och domslut i den nya taxeringsprocessen". SN 1991 s. 500.

Wennergren, Bertil. "Skattemyndighets omprövningsbeslut". SN 1993 s. 581.

Wennergren, Bertil. "En förvaltningsdomstols rättskipningsuppgift". SvJT 1995 s. 66.

Wennergren, Bertil. "Slutprövad taxeringsfråga". SN 1996 s. 184.

Wennergren, Bertil. "Eftertaxeringens huvudrekvisit". SN 1996 s. 515.

Wennergren, Bertil. "Taxeringsprocessens okända sida". SN 1999 s. 751.

8.3 Offentligt tryck

Prop. 1971:30

Prop. 1989/90:74

SOU 1966:70 - Förvaltningsrättskipning.

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

SOU 1988:22 I och II - Ny taxeringslag - reformerad skatteprocess.

SOU 1991:106 - Domstolarna inför 2000-talet. Arbetsuppgifter och förfaranderegler.

8.4 Rättsfall från RR

RÅ 1978 1:87

RÅ 1986 ref 116

RÅ 1987 not 708

RÅ 1987 ref 97

RÅ 1988 ref 155

RÅ 1990 ref 49 I, II

RÅ 1991 ref 107

RÅ 1992 ref 21 I, II

RÅ 1995 ref 94

RÅ 1995 not 346

RR 5054-1999

8.5 Rättsfall från KR

KR i Jönköping, mål nr. 3435-1994

KR i Göteborg, mål nr. 9177-1994

KR i Göteborg, mål nr. 9178-1994

KR i Göteborg, mål nr. 3766-1995

KR i Göteborg, mål nr. 437-1996

8.6 Rättsfall från LR

LR i Jönköpings län, mål nr. 3354-93

LR i Kristianstads län, mål nr. S 245-94

LR i Kristianstads län, mål nr. S 246-94

LR i Malmöhus län, mål nr. S 563-95

LR i GBG och Bohus län, mål nr S 30-95 E

8.7 Rättsfall från HD

NJA 1977 s. 618

NJA 1980 s. 352