

**Fråga om tillämpligheten av bestämmelser om tidsfrister för beskattning i samband med en domstols bedömning att beskattning kan ske redan enligt inkomstskattelagen trots att Skatteverket endast yrkat en prövning enligt skatteflyktslagen. Resning.**

Lagrum:

4 kap. 15 § taxeringslagen (1990:324); 37 b § förvaltningsprocesslagen (1971:291)

K.P. genomförde under 2006 en serie transaktioner vilka bl.a. innebar att tillgångar från ett av honom delägt svenskt bolag överfördes till ett av honom delägt peruanskt bolag. Transaktionskedjan avslutades med att det peruanska bolaget likviderades och att K.P. erhöll en utskiftningslikvid från det peruanska bolaget. Skatteverket bedömde att utskiftningslikviden skulle undantas från svensk beskattning enligt det då gällande skatteavtalet med Peru, men att lagen (1995:575) mot skatteflykt var tillämplig på de genomförda transaktionerna. Skatteverket gjorde därför en framställning hos Förvaltningsrätten i Uppsala och yrkade att K.P. med tillämpning av skatteflyktslagen skulle beskattas för kapitalvinst vid 2007 års taxering. Förvaltningsrätten biföll Skatteverkets talan. K.P. överklagade förvaltningsrättens dom hos Kammarrätten i Stockholm som fann att skatteflyktslagen inte kunde tillämpas på de aktuella transaktionerna och därför biföll överklagandet. Sedan Skatteverket överklagat kammarrättens avgörande fann Högsta förvaltningsdomstolen i dom den 26 mars 2012 (HFD 2012 ref. 20) att det aktuella förfarandet i och för sig kunde prövas mot skatteflyktslagen, men att det först måste bedömas hur utskiftningen skulle beskattas enligt inkomstskattelagen (1999:1229) och skatteavtalet med Peru. Vid den prövningen fann domstolen att K.P. skulle beskattas enligt inkomstskattelagen för kapitalvinst som uppkommit med anledning av likvidationen samt att denna beskattning inte begränsades av skatteavtalet. Det saknades därmed anledning att pröva förfarandet mot skatteflyktslagen. Målet visades åter till Skatteverket för vidare handläggning.

K.P. ansökte om resning och yrkade att Högsta förvaltningsdomstolen, med ändring av tidigare avgörande, skulle förklara att Skatteverkets överklagande skulle avslås. Till stöd för sin ansökan anförde K.P. bl.a. följande. Högsta förvaltningsdomstolen har dels saknat behörighet att besluta att förfarandet ska beskattas enligt inkomstskattelagen, dels saknat möjlighet att återförvisa målet till Skatteverket. Den behöriga myndigheten att fatta ett beslut om beskattning enligt inkomstskattelagen är Skatteverket. Eftersom verket i det aktuella fallet inte har fattat något beslut i frågan finns det inte något överklagat beslut som domstolen kan pröva. Högsta förvaltningsdomstolen saknar således lagstöd att som första instans besluta om beskattning enligt inkomstskattelagen. Parternas yrkanden rör endast tillämpning av skatteflyktslagen. Oavsett om målet avgjorts på en annan grund än den som parterna åberopat kan rättsföljden inte bli annan än det som yrkats. Beslutet i målet borde därmed ha varit att, med anledning av att beskattning kan ske enligt inkomstskattelagen,

rekvisitet i skatteflyktslagen inte är uppfyllt och att lagen därför inte kan tillämpas. Det kan vidare ifrågasättas om ärendet kan återförvisas till Skatteverket trots att inga formella fel föreligger. I förevarande fall har ärendet handlagts i förvaltningsrätten som första instans. Det finns varken lagstöd eller stöd i praxis för att återförvisa ett ärende till en instans som inte tidigare beslutat i ärendet. Om återförvisning skulle bedömas vara möjlig framgår det tydligt av praxis att återförvisning inte kan ske i det aktuella fallet eftersom tidsfristen för att ompröva det grundläggande beslutet har förfallit.

*Högsta förvaltningsdomstolen (2013-12-20, Melin, Dexe, Knutsson, Nymansson, Rynning) yttrade:*

#### *Skälen för avgörandet*

Enligt 37 b § förvaltningsprocesslagen (1971:291) får resning beviljas i mål eller ärende om det på grund av något särskilt förhållande finns synnerliga skäl att pröva saken på nytt.

I det mål hos Högsta förvaltningsdomstolen som K.P. begär resning i yrkade Skatteverket i första hand att förvaltningsrättens avgörande, som innebar att han skulle beskattas för kapitalvinst med tillämpning av skatteflyktslagen, skulle fastställas. I sin dom redovisade Högsta förvaltningsdomstolen att frågan i målet var om ett förfarande avseende likvidationen av det aktuella bolaget skulle leda till några skattekonsekvenser för honom. Domstolen fann att förfarandet innefattat en kapitalvinst som K.P. skulle beskattas för redan med tillämpning av bestämmelserna i inkomstskattelagen. Det saknades därmed anledning att pröva det aktuella förfarandet mot skatteflyktslagen.

#### Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Som konstateras i HFD 2012 ref. 20 kräver en beskattning med stöd av skatteflyktslagen att Skatteverket inför domstol åberopar lagen men i övrigt är domstolen inte bunden av en parts uppfattning om tillämpliga lagrum vid bedömningen av hur ett förfarande ska beskattas.

Vidare gäller, enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening, att det saknar betydelse huruvida processen om beskattningen av ett förfarande har inletts genom en framställning om att skatteflyktslagen ska tillämpas eller genom ett överklagande av ett beskattningsbeslut enligt de ordinarie reglerna, dvs. enligt taxeringslagen (1990:324), TL, eller skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL.

Det förhållandet att en skatteprocess kan röra både skatteflyktslagen och ordinarie regelsystem kan emellertid ge upphov till oklarheter vid tillämpningen i andra avseenden.

Grundläggande är att det i en skatteprocess i förvaltningsrätt och kammarrätt är tillåtet att åberopa nya omständigheter till stöd för ett yrkande under förutsättning att den fråga eller sak som ska prövas inte

ändras. Detta anges uttryckligen i 6 kap. 18 § TL (numera 67 kap. 31 § SFL). För processen i Högsta förvaltningsdomstolen finns dock en begränsande regel i 37 § första stycket förvaltningsprocesslagen.

Möjligheten att i en skatteprocess anföra nya omständigheter innebär bl.a., som framgår av RÅ 2000 ref. 54, att det finns utrymme för Skatteverket att först i en pågående process i kammarrätt åberopa att ett förfarande ska prövas enligt skatteflyktslagen. I rättsfallet framhölls att det händelseförlopp och de inkomstposter som avsågs med framställningen enligt skatteflyktslagen överensstämde med dem som redan hade bedömts av lägre instanser. Att det med hänsyn till att skatteflyktslagen åberopades krävdes att ytterligare förutsättningar skulle vara uppfyllda för att beskattning skulle få ske innebar inte att saken hade ändrats.

När en skatteprocess också rör skatteflyktslagen kan det finnas skäl att särskilt överväga vilka bestämmelser om tidsfrister som kan bli tillämpliga. Ett exempel utgörs av RÅ 2003 ref. 92, där det ansågs tillåtet att först i kammarrätt åberopa att skatteflyktslagen skulle tillämpas trots att den i denna lag angivna femåriga fristen för att få komma in med en framställning om tillämpning av lagen hade löpt ut.

I HFD 2012 ref. 20 saknade Högsta förvaltningsdomstolen anledning att närmare gå in på bestämmelserna om tidsfrister, eftersom processen hade inletts hos förvaltningsrätt redan innan den ordinarie tidsfristen för omprövning eller överklagande till den skattskyldiges nackdel hade gått ut, dvs. inom ett år från utgången av taxeringsåret (4 kap. 14 § TL).

Det är annorlunda när en process har inletts genom att en framställning enligt skatteflyktslagen gjorts efter utgången av nyssnämnda ettårsfrist. Detta hänger samman med att en omprövning eller ett överklagande till nackdel för den skattskyldige enligt det ordinarie regelsystemet får göras efter utgången av den fristen endast om närmare angivna förutsättningar föreligger, bl.a. i fall där denne lämnat oriktiga uppgifter (eftertaxering). Vid en prövning enligt skatteflyktslagen finns däremot inget krav på att några sådana förutsättningar ska vara uppfyllda.

Vid en process som avser tillämpningen av skatteflyktslagen finns det således inte anledning att beakta om oriktiga uppgifter lämnats eller inte. Om emellertid domstolen vid sin prövning bedömer att beskattning ska ske redan med tillämpning av inkomstskattelagen går det inte att bortse från de bestämmelser om tidsfrister som gäller för inledande av en process enligt taxeringslagen. Dessa bestämmelser måste då få genomslag på ett sådant sätt att Skatteverket måste åberopa att oriktiga uppgifter föreligger i det fall processen har inletts efter utgången av ettårsfristen. Däremot behöver inte bestämmelserna om senaste tidpunkt för ett omprövningsbeslut till den skattskyldiges nackdel beaktas särskilt eftersom en framställning enligt skatteflyktslagen inte får göras sedan den tidpunkten har passerats (4 § andra stycket skatteflyktslagen). Inte heller har det någon betydelse vid vilken tidpunkt domstolen avgör målet.

Sedan en domstol avgjort den fråga eller sak som varit föremål för prövning ankommer det på Skatteverket att snarast fatta det beslut om verkställighetsåtgärder som föranleds av avgörandet (4 kap. 23 § TL).

Mot bakgrund av det anförda finns det inte skäl att bevilja resning i målet. Resningsansökan ska alltså avslås.

*Högsta förvaltningsdomstolens avgörande*

Högsta förvaltningsdomstolen avslår ansökningen.

Mål nr 7278-12, föredragande Björnsson

Anm. Samma dag avgjordes mål nr 7279-12, där omständigheterna var likartade och utgången densamma.