
Regeringsrätten

RÅ 2002 ref. 66

Målnummer:	7734-99	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2002-11-07		
Rubrik:	Tid för begäran hos skattemyndigheten om omprövning av taxeringsbeslut, däribland tid för ansökan om särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst, har ansetts kunna återställas. Inkomsttaxering 1991.		
Lagrum:	37 c § förvaltningsprocesslagen (1971:291)		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 1993 not. 447• RÅ 2002 not. 5		

REFERAT

I självdeklaration till ledning för 1991 års taxering redovisade E.K.K. realisationsvinst om 300 120 kr vid avyttring av fastighet den 29 juni 1990. Hon ansökte samtidigt om uppskov med beskattning av realisationsvinsten enligt den numera upphävda lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst. Sedan hon gett in en av bank utfärdad garantiförbindelse till säkerhet för ett skattebelopp om 70 procent av realisationsvinsten, dvs. 210 084 kr, beviljade skattemyndigheten den 14 oktober 1991 henne preliminärt uppskov med beskattningen. Som förutsättning för uppskov gällde att en ersättningsfastighet skulle förvärvas inom fyra år från avyttringstillfället, dvs. senast den 29 juni 1994. Då någon ersättningsfastighet inte hade förvärvats inom denna tid återförde skattemyndigheten enligt beslut om efterbeskattning den 29 maj 1996 uppskovsbeloppet till beskattning.

Den 26 juni 1998 gav E.K.K. in en skrivelse till skattemyndigheten med rubriken "Begäran om eftergift av påförda avgifter med anledning av 1991 års taxering". I skrivelsen anförde hon bl.a. att hon fått kännedom om efterbeskattningen först i samband med ett krav från kronofogdemyndigheten avseende påförd kvarskatteavgift och respitränta om totalt 62 654 kr. Skattemyndigheten behandlade skrivelsen som en begäran om nedsättning av kvarskatteavgift och befrielse från respitränta, vilken avlogs i beslut den 2 september 1998.

E.K.K. ansökte hos kammarrätten om återställande av försutten tid för att ansöka om skatteberäkning enligt lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst, SAIL, med avseende på realisationsvinsten.

Kammarrätten i Göteborg (1999-10-25, Edström, Dahlin, Thorell, referent) yttrade: Den tid som gäller för ansökan om återställande av försutten tid kan inte lagligen återställas (se rättsfallet RÅ 1993 not. 447). Kammarrätten avvisar därför ansökningen.

E.K.K. överklagade kammarrättens beslut och yrkade i första hand att hennes ansökan skulle bifallas och i andra hand, för det fall att Regeringsrätten skulle finna att den aktuella tiden inte kunde återställas, att hennes skrivelse till skattemyndigheten den 26 juni 1998 skulle behandlas som en begäran om omprövning av beslutet om efterbeskattning som kommit in inom den i 4 kap. 9 § andra stycket taxeringslagen (1990:324), TL, angivna tiden.

Prövningstillstånd meddelades.

Riksskatteverket (RSV) bestred bifall till E.K.K:s yrkanden och anförde bl.a. följande. I rättsfallet RÅ 1993 not. 447 var utgångspunkten för Regeringsrättens bedömning bestämmelserna i 4 § SAIL samt 11 kap. 11 §

regeringsformen. Utformningen av 4 § SAIL samt anvisningarna till paragrafen har visserligen ändrats med verkan fr.o.m. 1991 års taxering. Beträffande den fråga som nu är aktuell torde dock några avgörande skillnader inte finnas jämfört med vad som gällde tidigare. Regeringsrättens möjlighet att återställa försutten tid är numera reglerad i 37 c § förvaltningsprocesslagen (1971:291), FPL. Någon ändring av praxis på området avsågs emellertid inte. Det är alltså inte möjligt att återställa försutten tid för att ansöka om särskild skatteberäkning.

Regeringsrätten (2002-11-07, Ragnemalm, Hulgaard, Almgren, Dexe, Kindlund) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Enligt 37 c § FPL får försutten tid för överklagande eller en därmed jämförbar åtgärd återställas om tiden har försuttits på grund av omständighet som utgör giltig ursäkt.

Tiden för att ansöka om särskild skatteberäkning enligt SAIL har enligt tidigare rättspraxis inte ansetts kunna återställas; se RÅ 1993 not. 447 och RÅ 2002 not. 5. Rättsfallen gäller 1988 och 1989 års taxeringar. Tidsfristerna för att ansöka om särskild skatteberäkning reglerades enligt den vid dessa taxeringsår gällande lydelsen av SAIL i utförliga bestämmelser i anvisningarna till 4 § SAIL samt i 6, 8 och 9 §§ SAIL. En ansökan om särskild skatteberäkning skulle göras hos taxeringsnämnden före taxeringsperiodens utgång eller hos länsrätten före utgången av året efter taxeringsåret. Under vissa förutsättningar förlängdes ansökningstiden.

Förevarande mål gäller 1991 års taxering. Fr.o.m. detta taxeringsår tillämpas det nya taxeringsförfarande som regleras i TL. Frågan i målet gäller om det nya regelsystemet inneburit sådana ändringar med avseende på den i målet aktuella fristen att ett ändrat synsätt nu är motiverat.

Med taxering avses enligt 1 kap. 1 § TL fastställelse av underlaget för att ta ut skatt eller avgift. Beslut om särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst utgör taxeringsbeslut (prop. 1989/90:74 s. 391). I samband med införandet av TL blev skattemyndigheten alltid första instans för prövning av ansökningar om särskild skatteberäkning, och de särskilda tidsfristerna för sådana ansökningar i SAIL avskaffades i huvudsak och ersattes av omprövningsfristerna i TL (prop. 1989/90:74 s. 463). Dock kvarstod bestämmelsen i 8 § första stycket SAIL, enligt vilken den skattskyldige alltid kunde ansöka om särskild skatteberäkning inom ett år från det att ett beslut meddelats som innebar att förutsättningar för sådan skatteberäkning uppkommit eller att den beräknade ackumulerade inkomsten höjts.

I samband med införandet av inkomstskattelagen (1999:1229) har SAIL upphävts med verkan fr.o.m. 2002 års taxering. De materiella reglerna om särskild skatteberäkning återfinns numera i huvudsak oförändrade i 66 kap. inkomstskattelagen. Förfarandet regleras uttömmande i TL. I 4 kap. 11 a § TL har införts en motsvarighet till 8 § första stycket SAIL som utformats med utgångspunkt i att frågan om särskild skatteberäkning alltid avgörs genom omprövning (se prop. 1999/2000:2 Del 2 s. 750 f.).

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Ett överklagande hos länsrätt av skattemyndighetens beslut enligt TL skall som huvudregel ha kommit in före utgången av det femte året efter taxeringsåret (6 kap. 3 § TL). Tiden för att hos skattemyndigheten begära omprövning av ett taxeringsbeslut motsvarar överklagandefristen (4 kap. 9 § första stycket TL). Om fristen inte iakttas, blir resultatet i båda fallen att en prövning i ordinär väg inte kan ske. Den skattskyldige kan välja mellan att begära omprövning och att överklaga ett taxeringsbeslut (prop. 1989/90:74 s. 320). Om den skattskyldige överklagar ett taxeringsbeslut, skall skattemyndigheten - med vissa undantag - göra en omprövning av beslutet (6 kap. 6 § TL).

I TL har begäran om omprövning hos skattemyndigheten och överklagande hos länsrätten getts en sådan utformning och ett sådant inbördes samband att begäran om omprövning i nu aktuellt hänseende får anses utgöra en med överklagande jämförbar åtgärd. Fristerna för begäran om omprövning är följaktligen av beskaffenhet att kunna bli föremål för återställande av försutten tid. En ansökan hos skattemyndigheten om tillämpning av SAIL - eller en

begäran om särskild skatteberäkning enligt nu gällande regler - skiljer sig inte till sin karaktär från andra yrkanden i taxeringsärenden. E.K.K:s ansökan är därför att se som en begäran om omprövning av taxeringsbeslutet, och tiden för sistnämnda begäran är i enlighet med det förut sagda av beskaffenhet att kunna återställas. Kammarrätten borde därför ha prövat ansökningen om återställande av försutten tid.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten upphäver kammarrättens avvisningsbeslut och återförvisar målet till Kammarrätten i Göteborg för fortsatt handläggning.

Föredraget 2002-10-16, föredragande Palmstierna, målnummer 7734-1999

Sökord: Återställande av försutten tid

Litteratur: prop. 1989/90:74 s. 320, 391, 462 f.; prop. 1999/2000:2 Del 2 s. 750 f.
