

<b>Målnummer:</b>	4021-01	<b>Avdelning:</b>	2
<b>Avgörandedatum:</b>	2003-11-24		
<b>Rubrik:</b>	Bestämmelserna i 4 § lagen mot skatteflykt om att en framställning om tillämpning av lagen skall göras hos länsrätt inom en viss tidsfrist har inte ansetts hindra att lagen får åberopas som en ny alternativ rättslig grund för ett yrkande i en pågående process i kammarrätt efter det att den angivna tidsfristen gått ut. Inkomsttaxering 1994.		
<b>Lagrum:</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• 4 § lagen (1980:865) mot skatteflykt</li><li>• 4 kap. 19 § taxeringslagen (1990:324)</li></ul>		
<b>Rättsfall:</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• RÅ 1992 ref. 58</li><li>• RÅ 2000 ref. 54</li></ul>		

---

## REFERAT

Genom omprövningsbeslut den 18 september 1995 avseende 1994 års inkomsttaxering beslutade skattemyndigheten såvitt avsåg återbetalning på reversfordran att beskatta J.S. i inkomstslaget tjänst med stöd av reglerna i 3 § 12 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL. J.S. överklagade beslutet hos Länsrätten i Göteborgs och Bohus län som i dom den 19 mars 1997 avslag överklagandet.

J.S. fullföljde sin talan hos Kammarrätten i Göteborg. Skattemyndigheten bestred bifall till överklagandet och åberopade, för det fall att kammarrätten skulle finna att 3 § 12 mom. SIL inte var tillämpligt, som alternativ grund för sitt bestridande att J.S. förfarande skulle underkännas med stöd av lagen (1980:865) mot skatteflykt. J.S. ansåg i yttrande att kammarrätten skulle avvisa skattemyndighetens talan såvitt gällde tillämpning av lagen mot skatteflykt och anförde bl.a. att skattemyndighetens framställning i denna del gjorts först den 11 december 2000 och alltså senare än inom fem år efter utgången av taxeringsåret.

Kammarrätten i Göteborg (2001-04-19, Edlund, Dahlin, referent, Sanner) yttrade såvitt nu är i fråga: Skattemyndighetens kvittningsvis framställda invändning om att förfarandet skall underkännas med stöd av lagen mot skatteflykt kom in till kammarrätten den 12 december 2000. Kammarrätten anser - även om skattemyndighetens alternativa yrkande inte kan avvisas med hänvisning till vad som följer av en tillämpning av principerna för sakprocessen - att det måste anses följa av allmänna regler att lagen mot skatteflykt måste åberopas inom de tidsfrister som gäller enligt särskild lagstiftning härom. I övergångsreglerna till den upphävda lagen mot skatteflykt stadgas att lagen tillämpas alltjämt på rättshandlingar som företagits under tiden den 1 januari 1981 - den 31 december 1992. I förarbetena (prop. 1992/93:127 s. 59) har det framhållits att en framställning om prövning avseende en rättshandling som företagits i december 1992 kan göras före 1998 års utgång eller, vid brutna räkenskapsår, 1999 års utgång. - Mot den nu angivna bakgrunden finner kammarrätten att skattemyndighetens alternativa yrkande att förfarandet skall underkännas med stöd av lagen mot skatteflykt har framställts för sent och därför skall avvisas. - - Kammarrätten avvisar skattemyndighetens yrkande om tillämpning av lagen mot skatteflykt och förklarar, med ändring av underinstansernas avgörande, att J.S. såvitt gäller återbetalningar på reversen skall beskattas i enlighet med sin deklaration. - Kammarrätten beviljar J.S. ersättning för kostnader med skäliga 25 000 kr.

Riksskatteverket (RSV) överklagade kammarrättens dom och yrkade att Regeringsrätten skulle undanröja domen och återförvisa målet till kammarrätten för ny prövning.

Prövningstillstånd meddelades såvitt avsåg frågan om tillämpning av lagen mot skatteflykt.

RSV anförde till stöd för sin talan i fråga om tillämpning av lagen mot skatteflykt bl.a. följande. Tidsfristregeln i 4 § lagen mot skatteflykt tar endast sikte på de fall där skattemyndighet eller RSV som första åtgärd gör en framställan hos länsrätten om tillämpning av lagen. Varken i den paragrafen eller i lagen i övrigt finns några tidsmässigt begränsande bestämmelser för ett yrkande om tillämpning av lagen mot skatteflykt som en ny rättslig grund i en pågående sakprocess i domstol. Några sådana begränsningar kan inte heller utläsas av förarbetena till lagen. Den i lagen angivna tidsfristen synes således i sin helhet ha bestämts utifrån möjligheten att ändra en lagakraftvunnen taxering vilket framgår av vad föredragande statsrådet sade (prop. 1980/81:17 s. 36): "I många fall torde en tillämpning av skatteflyktsklausulen komma att aktualiseras innan den skattskyldiges taxering vunnit laga kraft. --- Tidsfaktorn bereder här inte några särskilda problem. I andra fall är situationen den att de omständigheter som motiverar klausulens tillämpning blir kända för skattemyndigheten först efter det att taxeringen vunnit laga kraft." Med anledning av detta uttalande och Lagrådets synpunkter infördes möjligheten att ansöka om tillämpning av lagen mot skatteflykt under samma tid som ansökan om eftertaxering. En regel om detta infördes ursprungligen i 114 a § i den då gällande taxeringslagen (1956:623), GTL. Lagen mot skatteflykt ändrades genom SFS 1990:382. Ändringarna var dock endast av redaktionell karaktär. Förarbetena till lagen (1992:1600) om upphävande av lagen mot skatteflykt synes också endast avse fall där en skattemyndighet eller RSV gör en framställan hos länsrätten som en första åtgärd och inte den situationen att skattemyndigheten eller RSV åberopar lagen mot skatteflykt som en alternativ rättslig grund i en pågående process. Regeringsrätten slog i rättsfallet RÅ 2000 ref. 54 fast att ett under en pågående process infört yrkande om tillämpning av lagen mot skatteflykt inte innebär att en ny sak förs in i målet. Det är i stället fråga om att föra in en ny rättslig grund i en och samma sakfråga. Enligt förarbetena till den nu gällande taxeringslagen (1990:324), TL, kan ny rättslig argumentation utan några tidsbegränsningar åberopas i pågående processer, dock med vissa begränsningar vad avser processer i Regeringsrätten (se prop. 1989/90:74 s. 417). Det finns inte någon grund för att i nu berört hänseende göra skillnad mellan åberopande av lagen mot skatteflykt och åberopande av annan ny rättslig grund för talan.

J.S. bestred bifall till överklagandet. Han anförde bl.a. följande. Av ordalydelsen i lagen mot skatteflykt framgår att ett yrkande om att lagen skall vara tillämplig skall göras hos länsrätten som första instans och att sådant yrkande skall göras före utgången av femte året efter taxeringsåret. Mot bakgrund av att det i förarbetena till lagen angetts att det bör vara möjligt för skattemyndigheten att föra in ett sådant yrkande även i högre instans har i praxis hinder inte ansetts föreligga mot att sådant yrkande framställs först hos kammarrätten. För att sådant yrkande skall kunna prövas av kammarrätten som första instans måste dock yrkandet röra samma sak som den i målet aktuella, dvs. samma rättshandlingar som ligger till grund för skattemyndighetens ursprungliga talan skall ligga till grund för skattemyndighetens alternativa yrkande att lagen mot skatteflykt skall tillämpas. Varken av lagtext eller av förarbetena kan dock utläsas att ett sådant alternativt yrkande om att lagen mot skatteflykt skall vara tillämplig skall kunna göras efter utgången av de tider som anges i 4 kap. 19-22 §§ TL. Tvärtom ger lagtextens ordalydelse inte utrymme för en sådan tolkning.

Regeringsrätten (2003-11-24, Lavin, Wennerström, Ersson, Dexe, Kindlund) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. I 4 § första stycket lagen mot

skatteflykt föreskrivs att fråga om tillämpning av lagen prövas av länsrätten efter framställning av skattemyndighet eller RSV. Om handläggningen av en framställning om tillämpning av lagen och om överklagande av beslut i anledning av en sådan framställning gäller i tillämpliga delar bestämmelserna i 6 kap. TL. Enligt 4 § andra stycket lagen mot skatteflykt får en framställning om tillämpning av lagen göras före utgången av de frister som gäller för beslut om eftertaxering. Av 4 kap. 19 § TL framgår att huvudregeln är att skattemyndighetens beslut om eftertaxering skall meddelas före utgången av femte året efter taxeringsåret.

Den i målet tillämpliga lagen mot skatteflykt upphörde att gälla den 1 januari 1993 (SFS 1992:1600) men skulle alltjämt tillämpas på rättshandlingar som företagits under tiden den 1 januari 1981 - den 31 december 1992. Kammarrätten har i sin dom, såvitt denna avser tillämpning av lagen mot skatteflykt, avvisat skattemyndighetens först i kammarrätten framförda yrkande om tillämpning av lagen med motiveringen att yrkandet framförts efter de i 4 § lagen mot skatteflykt uppställda tidsfristerna för när en framställning om lagens tillämpning skulle göras hos länsrätt.

Frågan i målet är således om skattemyndigheten i en pågående taxeringsprocess i kammarrätten som en ny alternativ rättslig grund för sin talan får åberopa lagen mot skatteflykt trots att en i lagen angiven tidsfrist för att hos länsrätt få göra framställning om tillämpning av lagen gått ut.

Av förarbetena till lagen mot skatteflykt framgår att det vid tillkomsten av lagen förutsattes att det skulle vara möjligt att först i högre instans åberopa lagen som en ny rättslig grund för ett yrkande i processen (prop. 1980/81:17 s. 145). En utgångspunkt var vidare att de regler som normalt gällde beträffande den tid inom vilken beskattningsyrkanden skulle framställas också skulle gälla i fråga om tillämpning av lagen mot skatteflykt. De lagförslag som remitterades till Lagrådet innehöll därför inte några särskilda bestämmelser i fråga om vid vilken tidpunkt skattemyndigheten eller RSV senast skulle få göra framställning om att lagen skulle tillämpas (a. prop. s. 36 f.). På initiativ av Lagrådet infördes emellertid i 114 a § GTL en bestämmelse som innebar att eftertaxering skulle ske när rättelse var påkallad av att lagen mot skatteflykt var tillämplig. Det fanns enligt Lagrådet anledning att, även utan att oriktig uppgift lämnats, medge rättelse genom eftertaxering när lagen var tillämplig. Lagens praktiska betydelse skulle nämligen bli avsevärt försvagad om utrymmet för dess tillämpning vid eftertaxering blev begränsat endast till fall då oriktig uppgift lämnats (a. prop. s. 193 och 200).

Den nu aktuella regleringen i 4 § lagen mot skatteflykt fick sin utformning och placering i samband med att TL infördes. Det uttalades beträffande framställning om tillämpning av lagen mot skatteflykt att, liksom dittills, de vanliga reglerna för överklagande skulle gälla (prop. 1989/90:74 s. 468 f.). Med hänvisning till att eftertaxering skulle ske enligt den nämnda bestämmelsen i 114 a § GTL, när rättelse var påkallad av att lagen mot skatteflykt var tillämplig, angavs att en motsvarande regel skulle gälla i den nya ordningen så att en framställning om tillämpning av lagen mot skatteflykt kunde göras inom fem år efter utgången av taxeringsåret.

Förarbetena till lagen mot skatteflykt ger således inte vid handen annat än att avsikten var att lagen skulle kunna åberopas som en ny rättslig grund för en talan i en domstol i huvudsak i enlighet med de regler om tidsfrister för ansökningar och överklaganden som i övrigt gällde för en skatteprocess. Att ett yrkande om att lagen skall tillämpas kunde få framföras först i kammarrätt i en pågående ordinär process har i praxis också godtagits i fråga om den processordning som gällde enligt GTL (jfr RÅ 1992 ref. 58). Även den processordning som gäller enligt TL ger, som framgår av RÅ 2000 ref. 54, utrymme för att ett yrkande om tillämpning av lagen mot skatteflykt görs först i kammarrätt. I sistnämnda rättsfall fann Regeringsrätten sålunda att ett yrkande om tillämpning av lagen som RSV framställt först som motpart i

Regeringsrätten inte innefattade en otillåten taleändring (jfr 6 kap. 18 § TL).

Bestämmelsen i 4 § andra stycket lagen mot skatteflykt om att en framställning om lagens tillämpning får göras hos länsrätt inom vissa tidsfrister medför att det allmänna även inom ramen för de tidsfrister som gäller för eftertaxering kan göra gällande att lagen skall tillämpas. Regleringen har endast till syfte att vidga tillämpningsområdet för lagen så att den kan åberopas inom dessa frister även när någon oriktig uppgift inte föreligger. Den kan därför inte ges den betydelsen att därmed också uppställs en tidsram inom vilken det allmänna i en pågående process måste framställa ett yrkande om att lagen skall tillämpas. Ett sådant ställningstagande skulle för övrigt bl.a. innebära att det under en pågående process i länsrätt eller kammarrätt inte skulle vara tillåtet att åberopa lagen mot skatteflykt som en ny rättslig grund efter det att en viss tid förflutit och detta oberoende av anledningen till att processen inleddes sent eller annars drog ut på tiden. Sådana konsekvenser skulle framstå som främmande inslag i en pågående skatteprocess.

De aktuella bestämmelserna i lagen mot skatteflykt är således att förstå så att ett yrkande om lagens tillämpning dels får framföras i en pågående process utan någon särskild tidsbegränsning, dels får tas upp i en framställning hos länsrätt inom ramen för de tidsfrister som gäller för beslut om eftertaxering.

Av det anförda följer att 4 § lagen mot skatteflykt inte utgör något hinder för att i en pågående process i domstol åberopa lagen även efter utgången av de frister som gäller för att hos länsrätt göra en framställning om lagens tillämpning. Kammarrätten borde därför inte på sätt som skett ha avvisat skattemyndighetens yrkande om tillämpning av lagen med motiveringen att yrkandet framställts för sent.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten upphäver kammarrättens dom såvitt den gäller beslutet att avvisa skattemyndighetens yrkande om tillämpning av lagen mot skatteflykt och visar målet i den delen åter till kammarrätten för ny handläggning.

Föredraget 2003-10-29, föredragande Abrahamsson, målnummer 4021-2001

---

**Sökord:** Skatteflykt; Taxeringsprocess

**Litteratur:** Prop. 1980/81:17 s. 36 f., 145, 193 och 200; prop. 1989/90:74 s. 468 f.

---