

## **HFD 2016 ref. 73**

**Skatteverket kan inte inom ramen för en omprövning på begäran av den skattskyldige fatta ett beslut som i förhållande till såväl tidigare beslut som den skattskyldiges yrkanden är till nackdel för den skattskyldige.**

4 kap. 9, 13, 14, 15, 16 och 19 §§ taxeringslagen (1990:324)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 16 november 2016 följande dom (mål nr 24-16).

### **Bakgrund**

F.L. begärde omprövning av sin inkomsttaxering 2010 och yrkade bl.a. avdrag med drygt 180 000 kr för kapitalförlust på grund av vissa inte tidigare redovisade aktieförsäljningar.

Skatteverket ansåg i omprövningsbeslut i mars 2012 att omkostnadsbeloppet för aktierna skulle beräknas på ett annat sätt än vad F.L. hade gjort och att försäljningarna därför i stället skulle leda till en kapitalvinst om drygt 14 miljoner kr. Genom beslutet höjdes F.L:s statliga inkomstskatt i enlighet med detta.

F.L. överklagade till förvaltningsrätten som avlog överklagandet.

F.L. överklagade vidare till kammarrätten som biföll överklagandet och undanröjde omprövningsbeslutet i den del som avsåg den påförda kapitalvinsten. Kammarrätten ansåg att Skatteverket inte hade haft rätt att inom ramen för en omprövning på F.L:s initiativ fatta ett beslut som var till nackdel för henne i förhållande till både den grundläggande taxeringen och vad hon hade yrkat i sin begäran om omprövning. Kammarrätten fann vidare att omprövningsbeslutet inte kunde betraktas som ett beslut om eftertaxering.

### **Yrkanden m.m.**

*Skatteverket* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen upphäver kammarrättens dom och fastställer förvaltningsrättens dom. Verket anför bl.a. följande.

Det är inte fråga om ett omprövningsbeslut på verkets initiativ utan ett omprövningsbeslut på begäran av den skattskyldige. Av förarbetena till taxeringslagen (1990:324) framgår att det inte spelar någon roll om en ändring är till fördel eller till nackdel för den skattskyldige om omprövningen har initierats av den skattskyldige själv. Det synes inte ha varit lagstiftarens avsikt att Skatteverket i situationer då verket avser att besluta på det sätt som har gjorts i

detta fall ska vara hänvisat till att inleda en omprövning på eget initiativ, trots att prövningen omfattar ett av den skattskyldige redovisat avdrag.

*F.L.* anser att överklagandet ska avslås och anför bl.a. följande.

I rättsfallet RÅ 2008 ref. 37 har Högsta förvaltningsdomstolen slagit fast att Skatteverket vid den obligatoriska omprövningen med anledning av ett överklagande inte kan fatta ett beslut som i förhållande till det överklagade beslutet är till nackdel för den skattskyldige. Detsamma bör gälla vid en omprövning på initiativ av den skattskyldige eftersom det föreligger en valmöjlighet mellan att överklaga och att begära omprövning av ett beslut. Det väsentliga måste vara att den skattskyldiges initiativ till omprövning i sig inte ska kunna leda till en sämre situation för honom eller henne jämfört med vad som har yrkats eller tidigare beslutats.

### **Skälen för avgörandet**

#### *Frågan i målet*

Frågan i målet är om Skatteverket inom ramen för en omprövning på begäran av den skattskyldige kan fatta ett beslut som i förhållande till såväl tidigare taxeringsbeslut som den skattskyldiges yrkanden är till nackdel för den skattskyldige.

#### *Rättslig reglering*

Bestämmelser om taxeringsbeslut och om omprövning av sådana beslut finns i 4 kap. taxeringslagen.

När det gäller omprövning på begäran av den skattskyldige anges i 9 § första stycket att en sådan begäran ska ha kommit in till Skatteverket före utgången av det femte året efter taxeringsåret. Samma tidsfrist gäller enligt 13 § första stycket när Skatteverket självmant omprövar ett taxeringsbeslut, om omprövningsbeslutet är till den skattskyldiges fördel.

När det däremot gäller omprövningsbeslut som fattas på initiativ av Skatteverket och som är till nackdel för den skattskyldige framgår av 14 § första stycket att sådana beslut som regel inte får meddelas efter utgången av året efter taxeringsåret. Enligt 15 § får Skatteverket dock även därefter meddela ett sådant beslut under de förutsättningar och på det sätt som anges i 16–22 §§ (eftertaxering).

Eftertaxering får enligt 16 § första stycket ske bl.a. om den skattskyldige i självdeklaration eller på annat sätt under förfarandet har lämnat oriktig uppgift till ledning för taxeringen. Enligt 19 § ska Skatteverkets beslut om eftertaxering som huvudregel meddelas före utgången av det femte året efter taxeringsåret.

Taxeringslagen har upphävts men är tillämplig i målet. Bestämmelser om omprövning med i huvudsak motsvarande innehåll finns numera i 66 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244).

#### *Högsta förvaltningsdomstolens bedömning*

I bestämmelserna om omprövning i 4 kap. taxeringslagen görs en tydlig åtskillnad mellan omprövning på begäran av den skattskyldige och omprövning på initiativ av Skatteverket.

Den skattskyldige kan enligt 4 kap. 9 § första stycket taxeringslagen begära omprövning av ett taxeringsbeslut fram till utgången av det femte året efter taxeringsåret och detta gäller oavsett det skattemässiga utfallet av den skattskyldiges yrkanden (se även prop. 1989/90:74 s. 403).

När det däremot gäller omprövning på initiativ av Skatteverket skiljer regleringen mellan sådana omprövningsbeslut som är till den skattskyldiges fördel och sådana som är till nackdel. Omprövningsbeslut som leder till högre skatt för den skattskyldige anses vara till nackdel och kan inte meddelas efter utgången av året efter taxeringsåret om det inte finns förutsättningar för eftertaxering (se 4 kap. 14 och 15 §§ taxeringslagen samt a. prop. s. 308 f.).

Det i målet aktuella omprövningsbeslutet fattades efter att F.L. begärt omprövning och yrkat avdrag för en kapitalförlust. Genom beslutet påfördes hon i stället en betydande kapitalvinst. Beslutet meddelades efter utgången av året efter taxeringsåret, dvs. vid en tidpunkt då Skatteverket inte längre hade rätt att på eget initiativ fatta ett omprövningsbeslut till F.L:s nackdel annat än genom eftertaxering.

Som framgått görs i bestämmelserna om omprövning på begäran av den skattskyldige ingen skillnad mellan beslut som är till den skattskyldiges fördel respektive nackdel. I förarbetena uttalas också att när den skattskyldige begär omprövning ska skattemyndigheten inte gå in på en bedömning av om omprövningsbeslutet är till för- eller nackdel för honom samt att den skattskyldiges yrkanden kan innebära att han påförs högre skatt (se a. prop. s. 309 och 403). Genom dessa förarbetsuttalanden klargörs dock endast att Skatteverket kan bifalla den skattskyldiges yrkande även om han därigenom påförs högre skatt. De kan däremot inte tas till intäkt för att Skatteverket vid en omprövning som görs på den skattskyldiges begäran kan avvika från den skattskyldiges yrkanden på ett sätt som leder till att han påförs högre skatt än i det tidigare taxeringsbeslutet. Om ett sådant beslut ska fattas måste det ske i ett nytt omprövningsärende på verkets eget initiativ (jfr RÅ 2008 ref. 37). Om beslutet, såsom i detta fall, fattas efter den tidsfrist för omprövning till den skattskyldiges nackdel som gäller enligt 4 kap. 14 § första stycket taxeringslagen krävs också att förutsättningarna för eftertaxering är uppfyllda.

Skatteverket hade alltså inte rätt att inom ramen för F.L:s begäran om omprövning enligt 4 kap. 9 § taxeringslagen fatta det aktuella beslutet. Eftersom det i beslutet saknas en bedömning av om det finns skäl för eftertaxering, och då Skatteverket uttryckligen angett att det inte är fråga om eftertaxering, kan beslutet inte heller betraktas som ett eftertaxeringsbeslut.

Kammarrätten hade således fog för att undanröja omprövningsbeslutet i den del som avser den påförda kapitalvinsten och Skatteverkets överklagande ska därmed avslås.

### **Högsta förvaltningsdomstolens avgörande**

Högsta förvaltningsdomstolen avslår överklagandet.

I avgörandet deltog justitieråden *Melin, Almgren, Ståhl, Bull* och *Andersson*. Föredragande var justitiesekreteraren Maria Sundberg.

---

#### ***Förvaltningsrätten i Stockholm (2014-06-04, ordförande Lagercrantz):***

[Text här utelämnad]

Under ovanstående förhållanden återstår frågan om Skatteverket hade rätt att fatta ett beslut som var till nackdel för den skattskyldige i förhållande till tidigare beslut. Förvaltningsrätten gör härvid följande bedömning.

Av 4 kap. 9 § första stycket taxeringslagen följer att den som vill har möjlighet att begära omprövning av ett beslut före utgången av det femte året efter taxeringsåret.

Av 4 kap. 14 § första stycket taxeringslagen framgår att ett omprövningsbeslut som är till nackdel för den skattskyldige inte får meddelas efter utgången av året efter taxeringsåret, utom i fall som avses i andra stycket samt i 16 och 17 §§.

Av 4 kap. 15 § taxeringslagen framgår att Skatteverket får meddela ett omprövningsbeslut som är till nackdel för den skattskyldige efter utgången av den tid som anges i 14 § första stycket under de förutsättningar och på det sätt som anges i 16–22 §§ (eftertaxering).

Som Skatteverket anfört, är bestämmelserna om eftertaxering inte tillämpliga i fråga om omprövning på den skattskyldiges initiativ (se RÅ 2008 not 162).

F.L. har invänt att Skatteverket är förhindrat att fatta ett beslut som i förhållande till det överklagade beslutet är till nackdel för den skattskyldige och att hon inte borde hamna i ett sämre läge om hon väljer att begära omprövning jämfört med om hon väljer att överklaga. Förvaltningsrätten framhåller att även om F.L. hade valt att överklaga det grundläggande beslutet om taxering, hade Skatteverket haft möjlighet att meddela ett separat beslut om eftertaxering. Detta eftersom F.L. helt underlåtit att

redovisa försäljningen av aktierna i sin ursprungliga deklaration och därmed skulle kunna anses ha lämnat en oriktig uppgift.

Enligt förvaltningsrättens mening är F.L:s begäran om omprövning av den grundläggande taxeringen snarast att anse som en frivillig rättelse. Frågan om försäljning av aktier hänför sig till ett och samma händelseförlopp och saken rör beskattning av en och samma aktieförsäljning. Skatteverket har alltså inom ramen för beskattning av aktieförsäljningen varit fria att fatta beslut oberoende av den skattskyldiges yrkande. Överklagandet ska således avslås även i denna del.

Ersättning för kostnader

Lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt m.m., upphörde att gälla vid utgången av år 2011 då skatteförfarandelagen, trädde ikraft. Enligt övergångsbestämmelserna till skatteförfarandelagen ska dock ersättningslagen fortsätta att gälla för kostnader i ärenden och mål som har inletts före utgången av år 2011. Därmed ska ersättningslagen tillämpas i detta mål. Enligt 3 § ersättningslagen kan den skattskyldige under vissa förutsättningar kan få ersättning för sina ombudskostnader.

F.L. har inte vunnit bifall till sin talan. Eftersom det inte heller i övrigt har framkommit några skäl för att bevilja henne ersättning för kostnader i målet, ska yrkandet om ersättning avslås.

– Förvaltningsrätten avslår överklagandet. –Förvaltningsrätten avslår yrkandet om ersättning för kostnader i målet.

***Kammarrätten i Stockholm (2015-11-02, Engquist, Bergman och Bäck):***

Frågan i målet är om Skatteverket vid en begäran om omprövning som har initierats av den skattskyldige kan fatta ett beslut som i förhållande till den skattskyldiges yrkanden och tidigare taxeringsbeslut är till nackdel för den skattskyldige.

Förvaltningsrätten har redogjort för de relevanta bestämmelserna om omprövning enligt taxeringslagen. I förarbetena till dessa bestämmelser uttalas bl.a. följande om omprövningsförfarandet (prop. 1989/90:74 s. 309 f. och 403). Bedömningen av om en ändring är till fördel eller nackdel ger sig ofta själv. Samtliga omprövningsbeslut som leder till högre skatt för den skattskyldige får anses vara till den skattskyldiges nackdel och kan således inte meddelas efter ettårsperioden om inte eftertaxeringskriterierna är för handen. Vid bedömningen av vad som är till den skattskyldiges fördel kan man på samma sätt utgå från att skattesänkningar är fördelaktiga. När den skattskyldige begär omprövning ska skattemyndigheten inte gå in på en bedömning om omprövningsbeslutet är till för- eller nackdel för honom. Den skattskyldiges yrkanden kan innebära att han påförs högre skatt.

Enligt kammarrätten innebär förarbetsuttalandena inte att frågan om ett omprövningsbeslut är till för- eller nackdel för den skattskyldige skulle sakna betydelse i alla omprövningsärenden som sker på den skattskyldiges initiativ. I de fall där en omprövning i enlighet med den skattskyldiges begäran resulterar i högre skatt behöver Skatteverket inte gå in på en bedömning av om ändringen är till för- eller nackdel för den skattskyldige. Om Skatteverket däremot vill fatta ett beslut som leder till högre skatt i förhållande till både tidigare taxeringsbeslut och vad den

skattskyldige yrkat ska detta, enligt kammarrättens mening, göras i ett separat omprövningsärende på Skatteverkets eget initiativ och under de förutsättningar och på det sätt som anges i 4 kap. 14–22 §§ taxeringslagen.

I sitt omprövningsbeslut den 30 mars 2012 har Skatteverket, såvitt avser den i målet aktuella kapitalvinsten, fattat ett beslut som är till nackdel för F.L. i förhållande till både den grundläggande taxeringen och vad hon yrkat i sin begäran om omprövning. Beslutet innebar att hon i stället för att medges yrkat avdrag för en kapitalförlust vid försäljning av aktier påfördes en kapitalvinst om 14 925 034 kr. I enlighet med vad som ovan anförts anser kammarrätten att Skatteverket inte kan fatta ett beslut om höjd kapitalvinst efter den tidsfrist för omprövning till den skattskyldiges nackdel som gäller enligt 4 kap. 14 § första stycket taxeringslagen, dvs. i detta fall efter utgången av 2011, om inte bestämmelserna om eftertaxering är tillämpliga.

Frågan är då om det beslut som Skatteverket har fattat till nackdel för F.L. kan anses utgöra ett omprövningsbeslut om eftertaxering.

Av beslutet framgår inte annat än att avsikten varit att meddela ett ordinärt omprövningsbeslut. Skatteverket har varken i skälen eller i slutet uttalat sig om eftertaxering. Inte heller har verket anfört att F.L. lämnat oriktiga uppgifter. Därtill kommer att Skatteverket i förvaltningsrätten uttryckligen uttalat att det inte är fråga om eftertaxering. Vid angivna förhållanden kan omprövningsbeslutet inte betraktas som ett beslut om eftertaxering.

Sammanfattningsvis anser kammarrätten att Skatteverket inte har haft rätt att fatta ett beslut till nackdel för F.L. inom ramen för det ordinarie omprövningsförfarandet. Då det heller inte är fråga om något beslut om eftertaxering ska omprövningsbeslutet i den del som avser den påförda kapitalvinsten undanröjas.

#### Ersättning

F.L. har vunnit bifall i kammarrätten och ska därför beviljas ersättning för sina kostnader i kammarrätten och förvaltningsrätten. I förvaltningsrätten framförde hon två grunder till stöd för sitt yrkande att hon inte skulle påföras kapitalvinst. Den första grunden som framställdes i förvaltningsrätten var att hon i gåva hade fått redan beskattade aktier och att hennes anskaffningsvärde därför skulle anses uppgå till aktiernas marknadsvärde vid gåvotillfället. Denna grund åberopas inte i kammarrätten. Enligt kammarrätten ska ersättning för kostnader inte utgå i denna del då hon varken har vunnit bifall eller det i övrigt har framkommit några skäl att bevilja henne ersättning i denna del. Däremot har hon i kammarrätten vunnit bifall på sin i förvaltningsrätten framställda andrahandsgrund. Hon ska därför beviljas ersättning för sina kostnader i förvaltningsrätten med skäliga 31 250 kr inklusive mervärdesskatt.

Med hänsyn till att inget nytt i sak har framkommit i kammarrätten ska hon beviljas ersättning med skäliga 15 625 kr inklusive mervärdesskatt för sina ombudskostnader i kammarrätten.

– Kammarrätten bifaller överklagandet på så sätt att kammarrätten undanröjer förvaltningsrättens dom samt Skatteverkets beslut den 30 mars 2012 i den del det avser höjning av kapitalvinst med 14 925 034 kr. –Kammarrätten beviljar F.L. ersättning för sina kostnader i förvaltningsrätten med 31 250 kr och i kammarrätten med 15 625 kr.