

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
24-16

meddelad i Stockholm den 16 november 2016

KLAGANDE

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART

AA

Ombud: Skattejurist Peter Klintsjö
SET Konsulter KB
Box 1317
111 83 Stockholm

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Stockholms dom den 2 november 2015 i mål nr 5184-14

SAKEN

Inkomsttaxering

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen avslår överklagandet.

BAKGRUND

AA 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.

Dok.Id 175647

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Birger Jarls torg 13

Telefon
08-561 676 00

E-post:
hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se

Telefax
08-561 678 20

Expeditionstid
måndag – fredag
08:00-16:30

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

AA överklagade till förvaltningsrätten som avslog överklagandet.

AA 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 AAs 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.

AA 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 taxerings-

året. 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 AA 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 AAs 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 AAs 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.

Mål nr
24-16

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

I avgörandet har deltagit justitieråden Mats Melin, Karin Almgren, Kristina Ståhl, Thomas Bull och Mari Andersson.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Maria Sundberg.

Förvaltningsrätten i Stockholms dom den 4 juni 2014 i mål nr 12658-12
Skatteverkets omprövningsbeslut 2012-03-30