INGRID MELBI

HFD 2020 ref. 53 – fråga om resning

HFD har i ett beslut ansett att bolag A inte ska beviljas resning. Bakgrunden till ansökan om resning var att HFD vägrat bolag A prövningstillstånd trots att HFD vid bedömningen av ett annat bolag i samma situation, först meddelat det bolaget prövningstillstånd och sedan bedömt att förutsättningar inte förelåg att eftertaxera bolaget och påföra det skattetillägg.

1 INLEDNING

Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) avslog i ett beslut den 28 oktober 2020 bolag As ansökan om resning.

Allt har sin bakgrund i HFD 2018 ref. 79 där HFD meddelade prövningstillstånd för bolag B avseende frågan om eftertaxering och skattetillägg. Vid prövning av målet fann HFD att det saknades grund för eftertaxering och påförande av skattetillägg. Även bolag A hade eftertaxerats och påförts skattetillägg på samma grunder som bolag B. Bolag As begäran om prövningstillstånd avslogs dock av HFD. Bolag A begärde därefter resning, en ansökan som HFD avslog den 29 oktober 2020 (HFD 2020 ref. 53).

2 BAKGRUND

2.1 HFD 2018 ref. 79

I det aktuella fallet har de faktiska omständigheterna inte någon egentlig betydelse för den här diskussionen men de var i korthet följande.

Ett holländskt bolag, bolag B, bedrev verksamhet i Sverige dels genom en filial med fast driftställe i Sverige, dels genom ett svenskt dotterbolag. Förvärvet av aktierna i dotterbolaget hade finansierats genom koncerninterna lån. Aktierna och lånen hade allokerats till filialen och bolaget hade yrkat avdrag för räntorna. Skatterättsnämnden ansåg i ett förhandsbesked att räntorna var avdragsgilla – förhandsbeskedet omfattade taxeringsåren 2005–2007. Bolaget yrkade avdrag för räntorna även åren efter de taxeringsår som omfattades av giltighetstiden för förhandsbeskedet.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:02:42

I juli 2012 publicerade Skatteverket ett ställningstagande: Allokering av dotterbolagsaktier till fast driftställe.[1] Enligt ställningstagandet skulle aktier allokeras till den del av företaget där de personer finns som har mandat att bestämma om förvärv och avyttring av dotterbolaget samt hur förvärvet ska finansieras. Enligt Skatteverket kan aktier i dotterbolag normalt inte allokeras till ett fast driftställe om personer med sådant mandat inte är verksamma där.

I december 2014 fattade Skatteverket ett omprövningsbeslut avseende bolag Bs taxeringar för taxeringsåren 2009–2013 där allokeringen av dotterbolagsaktierna underkändes och avdrag för räntorna inte medgavs. Motiveringen var att filialen saknade de personer som har mandat att bestämma om förvärv och avyttring av dotterbolagsandelarna samt hur förvärvet ska finansieras. Grund för eftertaxering ansågs föreligga eftersom bolaget lämnat oriktig uppgift när man inte lämnat några upplysningar om vilka funktioner som funnits i filialen. Skattetillägg påfördes men halverades eftersom det gällde en svår skatterättslig fråga och det handlade om höga belopp.

Bolaget överklagade till förvaltningsrätt resp. kammarrätt som avslog överklagandena. Bolaget överklagade och begärde att HFD skulle meddela prövningstillstånd.

HFD meddelade den 22 mars 2018 prövningstillstånd i frågan om det förelåg förutsättningar för eftertaxering och påförande av skattetillägg samt, om så var fallet, om det var uppenbart oskäligt med eftertaxering respektive oskäligt att ta ut skattetillägg med fullt belopp.[2]

Den 28 december 2018 meddelade HFD dom i målet och konstaterade att det saknades grund för eftertaxering och påförande av skattetillägg (HFD 2018 ref. 79).[3]

1 Skatteverkets ställningstagande den 3 juli 2012 dnr 131 470760-12/111.

2 Övriga överklagade frågor förklarades vilande.

3 Av bolagets deklarationer framgick bl.a. att filialen hade tillgångar i form av andelar i koncernföretag och att filialens skulder avsåg skulder till koncernföretag. HFD uttalade att det endast undantagsvis förekommer att det i en filial finns personer som kan ha behörighet att fatta beslut om förvärv och försäljning av dotterbolag. Om Skatteverket ansett att förekomsten av sådan personal var relevant för allokeringsfrågan, var den information som lämnades i deklarationerna enligt HFD tillräcklig för att Skatteverket skulle ha utrett frågan.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:02:42

2.2 Bolag As begäran om prövningstillstånd

Skatteverket hade omprövat taxeringarna för ett antal bolag på samma grunder som för bolag B, däribland bolag A, och även här funnit att förutsättningar för eftertaxering och skattetillägg – dock halverat – förelåg. Skatteverkets beslut överklagades men överklagandena avslogs av förvaltningsrätt respektive kammarrätt. Bolag A m.fl. överklagade domarna till HFD och begärde att HFD skulle meddela prövningstillstånd.

När HFD meddelade bolag B prövningstillstånd antecknades i HFDs målregister att övriga mål, däribland bolag As överklagande, skulle avvakta.

Efter att HFD 28 december 2018 (HFD 2018 ref. 79) gjort bedömningen att det inte fanns förutsättningar eftertaxera och påföra bolag B skattetillägg, meddelade HFD den 29 maj 2019 att det inte framkommit skäl att meddela bolag A prövningstillstånd.

2.3 Bolag As ansökan om resning

Efter att ha vägrats prövningstillstånd inkom bolag A med ansökan om resning. Grunden för resningsansökan var att bolag A ansåg att HFD borde ha meddelat prövningstillstånd.

Denna ansökan avslog HFD den 29 oktober 2020 eftersom förutsättningar för resning inte ansågs föreligga (HFD 2020 ref. 53).

3 PRÖVNINGSTILLSTÅND RESPEKTIVE RESNING

3.1 Förutsättningar för följd-pt

I 36 § andra stycket förvaltningsprocesslagen anges förutsättningarna för vad som betecknas som följd-pt.

> Om prövningstillstånd meddelas i ett av två eller flera likartade mål får prövningstillstånd meddelas även i övriga mål.

Förarbetena till bestämmelsen finns i prop. 1971:30 som bl.a. innehöll förslaget till förvaltningsprocesslag. Ursprunget kommer dock från prop. 1971:45 där vissa ändringar i rättegångsbalken föreslogs, bl.a. möjligheten att meddela följd pt. Här anges:[4]

> En annan situation av extraordinär natur då dispens bör kunna meddelas oberoende av prejudikatintresset är då ett stort antal likartade mål samtidigt full-

4 Prop. 1971:45 s. 92.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:02:42

följs till HD men prejudikatintresset endast motiverar att ett eller några få ges dispens. I detta fall föreligger ju samma prejudikatfråga i samtliga mål. Det är tillfälligheter som avgör vilket mål som tas upp. Starka rättvisekrav talar i ett sådant läge för att, om prejudikatdispensen leder till ändring, samtliga avgöranden kan ändras av HD.

Om kammarrätten avgjort flera mål där en likartad fråga varit uppe till bedömning och HFD därefter kommer fram till att en skattskyldiges överklagande helt eller delvis ska bifallas är frågan om det i så fall kan finnas några särskilda omständigheter som kan innebära att prövningstillstånd inte ska meddelas för övriga som har överklagat?

I skattemål finns en möjlighet för Skatteverket att, på begäran av den skattskyldige, ompröva en fråga som avgjorts av förvaltningsrätt eller kammarrätt genom ett laga kraftvunnet beslut om beslutet avviker från rättstillämpningen i ett avgörande från HFD som meddelats senare (66 kap. 3 § andra stycket skatteförfarandelagen). Finns en sådan möjlighet skulle det kunna vara en omständighet som innebär att följd-pt inte ska meddelas. Man kan dock utgå från att i de fall som överklagas till HFD har det gått så lång tid att det inte längre är möjligt att utnyttja den möjligheten.[5] I en sådan situation borde rimligen förutsättningar för följd-pt vara uppfyllda.

3.2 Förutsättningar för följd-pt för bolag A

HFD beslutade den 29 maj 2019 att inte meddela bolag A prövningstillstånd.[6] Någon motivering till beslutet lämnades inte; detta trots att HFD i det stycke som föregick beslutsmeningen återgett bestämmelsen om följd-pt. Om läsaren av beslutet inte skulle ha information om omständigheterna i målet ligger det närmast till hands att dra slutsatsen att förhållandena i detta mål skiljer sig från de förhållanden som gällde för bolag B.

Ett justitieråd var skiljaktig – vilket måste anses tillhöra ovanligheten när det gäller beslut i frågan om prövningstillstånd – och ansåg att prövningstillstånd skulle meddelas. I den skiljaktiga meningen anges att de skäl Skatteverket anfört i sitt beslut att eftertaxera bolag A var i princip likalydande de som anförts i fråga om bolag B. Det var alltså i princip samma fråga som prövats av kammarrätten för båda bolagen. Det uttalandet leder

5 Omprövning får ske senast sex år efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

6 Mål nr 4890-4895-17.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:02:42

mig till den givna slutsatsen är att just den omständigheten inte kan vara något som talat emot att bolag A skulle ha meddelats följd-pt.

Den skiljaktiga meningen avslutades med följande stycke.

> Redan det tidsmässiga sambandet i handläggningen mellan här aktuellt överklagande och Essity-målen (bolag B, min anm.) och det sakliga sambandet mellan målen – det som av Skatteverket hävdats utgöra oriktig uppgift vilket lett till de enligt verket oriktiga taxeringsbesluten, har formulerats praktiskt taget likalydande – medför enligt min mening att rättviseskäl med styrka talar för att prövningstillstånd bör meddelas. Då överklagandet delvis gäller skattetillägg gör sig dessa rättviseskäl gällande med än större styrka. Därför bör prövningstillstånd meddelas.

HFD har ibland kritiserats för att man varit knapphändig i sina motiveringar. Det finns skäl att kritisera HFD också i detta mål där domstolen i sitt beslut först redovisar förutsättningar för att följd-pt ska kunna meddelas och i nästa mening krasst konstaterar – utan någon som helst motivering – att förutsättningar för prövningstillstånd inte föreligger när det samtidigt är klarlagt att grunden för eftertaxering av bolag A är densamma som för bolag B.

Det kan noteras att kammarrätten meddelade dom samma dag avseende såväl bolag A som bolag B. Det mål i vilket HFD meddelade prövningstillstånd hade ett senare målnummer än det mål i vilket HFD inte meddelade prövningstillstånd, dvs. begäran om prövningstillstånd i HFD 2018 ref. 79 kom in senare än bolags As begäran.[7] Det understryker att det kan vara tillfälligheter/slumpen som avgör vilka mål som HFD först tar upp till prövning och som enligt förarbetena innebär att ”*starka rättvisekrav*” talar för att följd-pt ska meddelas. Vi svävar i ovisshet om vilka omständigheter HFD ansåg motivera att prövningstillstånd ändå inte skulle meddelas.

3.3 Förutsättningar för resning

Resning får beviljas om det på grund av något särskilt förhållande finns synnerliga skäl att pröva saken på nytt (37 b § förvaltningsprocesslagen).

I förarbetena till lagregleringen av möjligheterna till resning har bl.a. angetts att det av resningsförfarandets karaktär av extraordinärt rätts-

7 I den skiljaktiga meningen (punkten 10) har angetts att målen föredragits för prövningstillstånd i samma veva varvid bolag Bs mål valts ut för fortsatt prövning medan övriga mål (däribland bolag As överklagande, min anmärkning) lagts åt sidan i avvaktan på dom avseende bolag B.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:02:42

medel följer att grund för resning inte föreligger med mindre än att det i resningsmålet framkommer omständigheter som ändrar bilden i en sådan omfattning att en omprövning av ärendet måste anses motiverad eller att det annars finns anledning att anta att den prövande myndigheten eller domstolen vid sin bedömning har gått klart utöver vad som framstår som riktigt. Utan en sådan restriktivitet vid tillämpningen av resningsinstitutet skulle detta komma att framstå som en överprövning av nära nog ordinär karaktär.[8]

3.4 Förutsättningar för resning för bolag A

Bolag A hänvisade i sin ansökan om resning bl.a. till att:

- målet i relevanta delar var identiskt med det som prövades av HFD i 2018 ref. 79,
- bestämmelsen om följd-pt är motiverad av rättviseskäl och i och med domen i referatmålet ålåg det domstolen att säkerställa att likartade mål som var anhängiggjorda i domstolen fick en likadan bedömning,
- bestämmelsen om följd-pt inte är fakultativ i situationer där andra rättsmedel för likabehandling saknas,
- bolaget hade en välgrundad förväntan på likabehandling då HFD meddelat bolaget att dess mål inte skulle avgöras innan de mål som meddelats prövningstillstånd var slutligt avgjorda.

HFD avslog ansökan om resning. I skälen för beslutet anförde HFD bl.a. att resning förutsätter att den rättstillämpning som ligger till grund för avgörandet uppenbart strider mot lag, dvs. att rättstillämpningen klart och oemotsägligt framstår som oriktig.

För att kunna ta ställning till om resning skulle beviljas fick HFD ännu en gång ta ställning till om prövningstillstånd skulle ha lämnats. Här uttalade HFD att bestämmelsen om följd-pt är fakultativ och att bestämmelsen ger domstolen ett skönsmässigt utrymme. HFD konstaterade att eftersom rättsfrågan i referatmålet och i bolags As mål var densamma hade det i och för sig funnits utrymme för att bevilja prövningstillstånd i As mål med stöd av bestämmelsen om följd-pt. För prövningstillstånd talade också det

8 Jfr SOU 1992:138 s. 101 ff. och prop. 1994/95:27 s. 175.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:02:42

förhållandet att det för bolaget rörde betydande skattebelopp och skattetillägg. HFD fortsatte:

> Huruvida följd-pt skulle meddelas fick emellertid avgöras efter en avvägning av omständigheterna i målen. Att prövningstillstånd inte meddelades utgjorde därför varken ett rättegångsfel eller en uppenbart lagstridig rättstillämpning. Det föreligger således inte sådana skäl som krävs för resning.

HFD har alltså hänvisat till att bestämmelsen om följd-pt är fakultativ och att frågan måste avgöras efter ”en avvägning av omständigheterna i målen.” Inte heller i detta beslut finns någon ledning i frågan om vilka omständigheter som kan vara av betydelse och som skulle kunna innebära att det fanns skäl att inte meddela bolag A följd-pt.

Ett justitieråd var skiljaktig[9] och ansåg att ansökan om resning skulle beviljas. I den skiljaktiga meningen konstaterade justitierådet – efter ett utvecklande resonemang om förutsättningarna för följd-pt – att det stod klart att Skatteverkets uppfattning att bolag A lämnat oriktig uppgift vid de aktuella inkomsttaxeringarna baserade sig på samma underlag i rättsligt hänseende som verket åberopade avseende bolag B. Vid den tidpunkt då HFD avgjorde målet avseende bolag B var det för sent för bolag A att begära omprövning hos Skatteverket. För bolag A handlar det om mycket stora belopp och bolaget hade dessutom påförts skattetillägg. I den skiljaktiga meningen sägs vidare:

> Även om bestämmelsen om följd-pt är fakultativ och det alltså inte finns någon skyldighet för Högsta förvaltningsdomstolen att meddela följd-pt måste det skönsmässiga utrymmet i ett fall som detta vara mycket begränsat. Rättviseskäl och intresset av att upprätthålla allmänhetens förtroende och respekt för domstolen talar med styrka för att prövningstillstånd borde ha meddelats Assas (bolag A, min anm.) fall.

I frågan om det förelåg synnerliga skäl för resning sammanfattade justitierådet – även här efter ett utvecklande resonemang – att det finns anledning att tillämpa rekvisitet synnerliga skäl i 37 b § förvaltningsprocesslagen med försiktighet och inte alltför strängt. Den skiljaktiga meningen avslutas med följande:

9 Det var inte samma justitieråd som det justitieråd som var skiljaktig i målet om prövningstillstånd.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:02:42

Inte minst intresset av att upprätthålla allmänhetens förtroende och respekt för domstolen talar för att rekvisitet i detta fall får anses uppfyllt.

4 AVSLUTANDE KOMMENTAR

Det är alltid önskvärt att HFD motiverar sina beslut men särskilt i ett fall som detta krävs det – för att citera det justitieråd som var skiljaktig i fråga om resning skulle beviljas – för att upprätthålla allmänhetens förtroende och respekt för domstolen. Vad gjorde att bolag B inte eftertaxerades och påfördes skattetillägg till skillnad från bolag A? Situationen för bolag A förefaller vara ett typexempel på när följd-pt skulle ha meddelats. Kammarrätten har samma dag meddelat dom avseende ett antal bolag i likartade mål och dessa har mer eller mindre samtidigt fullföljts till HFD där tillfälligheter synes ha avgjort vilket mål som fått prövningstillstånd. När HFD konstaterade att det inte fanns förutsättningar att eftertaxera bolag B och påföra bolaget skattetillägg borde starka rättviseskäl ha talat för att bolag A skulle ha meddelats följd-pt.

Om HFD vid sin bedömning av ansökan om resning skulle ha kommit till slutsatsen att även om bestämmelsen om följd-pt enligt sin ordalydelse är fakultativ – och därmed kan sägas ge utrymme för en skönsmässig bedömning – fanns det inte något i det aktuella fallet som skulle kunna tala för att följd-pt inte skulle ha meddelats. Skulle inte detta innebära att den rättstillämpning som skulle ha legat till grund för avgörandet uppenbart skulle strida mot lag, dvs. att rättstillämpningen klart och oemotsägligt skulle framstå som oriktig och att resning skulle beviljas?

Ingrid Melbi är skattejurist, tidigare verksam vid PwC.

Open access från www.skattenytt.se, 2026-11-13 01:02:42