

HFD 2020 ref. 53

Fråga om förutsättningar för resning i mål där s.k. följd-pt inte beviljats.

36 och 37 b §§ förvaltningsprocesslagen (1971:291)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 29 oktober 2020 följande beslut (mål nr 5792–5795-19).

Bakgrund

1. Assa Abloy Oy (Assa) allokerade aktier i ett svenskt dotterbolag samt det lån som tagits för att finansiera förvärvet av aktierna till sin svenska filial och yrkade avdrag för räntan på lånet vid inkomsttaxeringarna 2009–2013.

2. I juli 2012 publicerade Skatteverket ställningstagandet Allokering av dotterbolagsandelar till fast driftställe (dnr 131 470760-12/11). Sammanfattningsvis skriver Skatteverket att aktier i dotterbolag normalt ska 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. Om dessa personer inte är verksamma i det fasta driftstället anser Skatteverket att aktierna i dotterbolaget normalt inte kan allokeras dit. Slutsatserna i ställningstagandet baseras på en OECD-rapport från juli 2008, Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments.

3. Skatteverket beslutade i maj 2014 att genom eftertaxering för åren 2009–2012 vägra Assa avdrag för räntan med motiveringen att filialen saknade de funktioner som enligt ställningstagandet var nödvändiga (s.k. significant people functions) för att allokeringen av aktierna till filialen skulle godkännas. Skatteverket ansåg att bolaget hade lämnat oriktig uppgift eftersom Assa ”inte lämnat uppgifter om vilka funktioner, som har funnits i filialen och vilken eller vilka behörigheter den vid filialen anställda personalen har haft”. I december 2014 beslutade Skatteverket att även vid 2013 års inkomsttaxering vägra avdrag för räntan. Assa påfördes för samtliga år även skattetillägg.

4. Assa överklagade utan framgång bägge besluten till Förvaltningsrätten i Stockholm och Kammarrätten i Stockholm. Assa överklagade kammarrättens dom till Högsta förvaltningsdomstolen (mål nr 4890–4895-17).

5. Samma dag som kammarrätten meddelade dom i Assas mål avgjorde kammarrätten flera mål som avsåg andra bolag men som handlade om samma sak nämligen att Skatteverket, med åberop-

ande av avsaknaden av ”significant people functions”, eftertaxeringsvis vägrat avdrag för ränta på lån för att förvärva dotterbolagsaktier som allokerats till en svensk filial. Högsta förvaltningsdomstolen meddelade prövningstillstånd i ett av fallen. I samband med detta gjordes beträffande Assas mål målstatusregistreringen ”Avvaktar” i domstolens ärendehanteringssystem.

6. De mål som Högsta förvaltningsdomstolen hade meddelat prövningstillstånd i avgjordes den 28 december 2018 (HFD 2018 ref. 79). Domstolen undanröjde eftertaxeringarna eftersom domstolen ansåg att det stod klart att det inte var avsaknaden av information om ”significant people functions” i filialen som hade lett till de enligt Skatteverket felaktiga taxeringsbesluten och att det därmed inte fanns grund för eftertaxering för åren 2009–2012.

7. Högsta förvaltningsdomstolen beslutade den 29 maj 2019 att inte meddela Assa prövningstillstånd. Kammarrättens avgörande stod därmed fast.

Yrkanden m.m.

8. *Assa Abloy Oy (Finland) Filial* ansöker om resning av Högsta förvaltningsdomstolens beslut såvitt avser taxeringsåren 2009–2012 (mål nr 4890–4893-17) och anför följande. Målen är i relevanta delar identiska med de som prövades av Högsta förvaltningsdomstolen i HFD 2018 ref. 79. För att säkerställa en rättvis och lika behandling borde Högsta förvaltningsdomstolen ha meddelat s.k. följd-pt. 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 är inte fakultativ i situationer där andra rättsmedel för likabehandling saknas. Eftersom tiden för att begära omprövning hos Skatteverket på grund av ny praxis hade gått ut för Assa när Högsta förvaltningsdomstolen tog ställning till frågan om prövningstillstånd, hade domstolen en skyldighet att meddela prövningstillstånd. Vidare hade Assa en välgrundad förväntan på likabehandling då Högsta förvaltningsdomstolen meddelat Assa att dess mål inte skulle avgöras förrän de mål som det meddelats prövningstillstånd i var slutligt avgjorda. När Högsta förvaltningsdomstolen tog ställning till prövningstillstånd för Assa stod det vidare klart att skattetillägg påförts utan lagstöd. Eftersom Högsta förvaltningsdomstolen inte har säkerställt att mål som är likartade med ett prejudikat, och som handlagts samtidigt, behandlats lika finns det synnerliga skäl att pröva målen på nytt.

Skälen för avgörandet

Frågan i målen

9. Frågan i målen är om Högsta förvaltningsdomstolens beslut att inte meddela prövningstillstånd är behäftat med sådana fel att det finns synnerliga skäl att pröva saken på nytt.

Rättslig reglering m.m.

10. Enligt 37 b § förvaltningsprocesslagen (1971:291) får resning beviljas i mål eller ärende om det på grund av något särskilt förhållande finns synnerliga skäl att pröva saken på nytt.

11. Av 36 § följer att prövningstillstånd meddelas i Högsta förvaltningsdomstolen om det är av vikt för ledningen av rättstillämpningen (prejudikatdispens) eller om det finns synnerliga skäl till en sådan prövning (extraordinär dispens). Om prövningstillstånd meddelas i ett av två eller flera likartade mål, får prövningstillstånd meddelas även i övriga mål (s.k. följd-pt).

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

12. Bestämmelsen om följd-pt motiveras av rättviseskäl. Den infördes med syftet att ge Högsta förvaltningsdomstolen en möjlighet att, utifrån kravet på likabehandling, meddela prövningstillstånd i flera mål av samma typ när prövningstillstånd meddelats i ett av flera mål med samma prejudikatfråga (prop. 1971:30 s. 106 och 705).

13. Det följer av resningsinstitutets karaktär av extraordinärt rättsmedel att grund för resning inte föreligger om det inte i resningsmålet kommer fram omständigheter som ändrar bilden i sådan omfattning att en omprövning av ärendet måste anses motiverad, eller det annars finns anledning att anta att den prövande domstolen vid sin bedömning gått klart utöver vad som framstår som riktigt. Utan en sådan restriktivitet vid tillämpningen av resningsinstitutet skulle det komma att framstå som en överprövning av nära nog ordinär karaktär. (Jfr RÅ 1999 not. 247, SOU 1992:138 s. 101 och prop. 1994/95:27 s. 175.)

14. Resningspraxis har utvecklats på så sätt att de rättsliga förutsättningarna för att ompröva lagakraftvunna avgöranden inom förvaltningsprocesslagens område har närmat sig rättegångsbalkens detaljerade bestämmelser i sådan grad att förutsättningarna numera får anses likartade. Det innebär att när resningsansökan grundar sig på uppfattningen att den rättstillämpning som ligger till grund för avgörandet strider mot lag, förutsätter en resning därför att den rättstillämpning som ligger till grund för avgörandet uppenbart strider mot lag, dvs. att rättstillämpningen klart och oemotsägligt

framstår som oriktig. (RÅ 2010 ref. 61, jfr 58 kap. 1 § första stycket 4 och 2 § 5 rättegångsbalken.)

15. Inom förvaltningsprocessen saknas en motsvarighet till institutet klagan över domvilla. Omständigheter som enligt 59 kap. 1 § rättegångsbalken kan föranleda undanröjande av ett avgörande på grund av domvilla, kan i stället beaktas vid prövning av en ansökan om resning (se t.ex. RÅ 1998 not. 135).

16. Högsta domstolen har vid prövning av klagan över domvilla uttalat att det förhållandet att rättegångsbalkens bestämmelse om följd-pt inte tillämpas i ett enskilt fall kan inte utgöra ett rättegångsfel (NJA 2019 s. 501).

17. Bestämmelsen i 36 § förvaltningsprocesslagen om följd-pt är fakultativ. Det innebär att även om förutsättningarna för följd-pt är uppfyllda måste inte Högsta förvaltningsdomstolen bevilja prövningstillstånd. Bestämmelsen ger alltså domstolen ett skönsmässigt utrymme.

18. Rättsfrågan i referatmålen och i Assas mål var densamma. Med hänsyn till detta har det i och för sig funnits utrymme för att bevilja prövningstillstånd i Assas mål med stöd av bestämmelsen om följd-pt. För prövningstillstånd talade också det förhållandet att det för Assa rörde betydande skattebelopp och skattetillägg samt att bolaget inte hade möjlighet att begära omprövning hos Skatteverket med åberopande av ny praxis när Högsta förvaltningsdomstolen tog ställning till frågan om prövningstillstånd. 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. Att Högsta förvaltningsdomstolens handläggning av Assas mål ledde till att Assa förväntade sig att följd-pt skulle meddelas medför ingen annan bedömning. Ansökningen om resning ska därför avslås.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen avslår ansökningen om resning.

I avgörandet deltog justitieråden *Jäderblom*, *Knutsson* (skiljaktig), *Nymansson*, *Baran* och *Gäverth*. Föredragande var justitiesekreteraren Jenny Björstrand.

Justitierådet *Knutsson* var skiljaktig och ansåg att ansökningen om resning borde ha bifallits och att skälen under rubriken Högsta förvaltningsdomstolens bedömning borde ha utformats på följande sätt.

1. Bestämmelsen om följd-pt motiveras av rättviseskäl och kravet på likabehandling (prop. 1971:30 s. 106 och 705, jfr även prop. 1971:45 s. 92). Det kan vara rena tillfälligheter som avgör vilket mål som Högsta förvaltningsdomstolen väljer att meddela prövningstillstånd i när det samtidigt föreligger flera mål för avgörande som handlar om samma sak och där utgången blivit densamma i kammarrätten. Att nekas prövningstillstånd kan i en sådan situation uppfattas som orättvist och skulle domstolen ändra avgörandet, i det mål vari prövningstillstånd meddelats, till den enskildes fördel förstärks givetvis den känslan och det kan också negativt påverka allmänhetens förtroende och respekt för domstolen (jfr NJA 2017 s. 55).

2. Vad som kan tala mot att följd-pt meddelas trots att målet uppvisar betydande likheter med ett av domstolen nyligen meddelat prejudikat är att den enskilde har möjlighet att begära omprövning hos den myndighet som beslutat i första instans och på så sätt uppnå materiell rättvisa (se t.ex. RÅ 2006 ref. 72). Andra situationer är då målen avser insatser som inte kan verkställas retroaktivt, t.ex. färdtjänst, personlig assistans och hemtjänst. I sådana fall ter det sig mer naturligt att hänvisa den enskilde till att ansöka om insatsen på nytt varvid denne kan åberopa prejudikatet till stöd för sin ansökan. En liknande situation är om den enskilde ansökt om en insats eller åtgärd för en tidsperiod som redan är passerad, t.ex. korttidsvistelse utanför det egna hemmet eller tillfälligt serveringstillstånd, och behovet av ett för den enskilde positivt besked därmed är överspelat.

3. Ytterligare fall då det normalt torde saknas anledning att meddela följd-pt är i sådana ansökningsmål där avgörandena inte vinner negativ rättskraft utan det står den enskilde fritt att på nytt ansöka om samma sak, t.ex. mål om resning, om förvärv eller ändring av personnamn och om utlämnande av allmän handling.

4. Vad som talar för att följd-pt bör meddelas är att målen har avgjorts på i huvudsak samma utredningsmaterial i materiellt (jfr NJA 2017 s. 55) eller rättsligt hänseende.

5. Det kan exempelvis handla om beskattningen av en viss typ av anställningsförmån som har utgått till flera personer som är anställda i samma företag, se t.ex. mål nr 4817-17 m.fl. som Högsta förvaltningsdomstolen meddelade följd-pt i efter rättsfallet HFD 2018 ref. 54. Det kan också handla om beskattningen av ett företag och dess företrädare, se t.ex. mål nr 3853-3855-10 och 3606-3607-10 som domstolen meddelade följd-pt i efter HFD 2012 ref. 69 II och III. I bägge fallen fanns det ett materiellt samband mellan det mål som blev prejudikat och de som domstolen meddelade följd-pt i.

6. Andra exempel från domstolens praxis är HFD 2014 not. 15 m.fl. som följde på HFD 2014 ref. 14 och RÅ 2007 not. 55 m.fl. som följde på RÅ 2006 ref. 25. I 2014 års mål var frågan om det förelåg förutsättningar för efterbeskattning avseende mervärdesskatt på den grunden att en ändring var föranledd av Skatteverkets beskattningsbeslut för en annan skattskyldig och i de andra målen var frågan om en i och för sig oriktig uppgift hade föranlett ett felaktigt taxeringsbeslut. I bägge fallen var det underinstansernas ställningstaganden i rättsligt hänseende som hade

underkänts av Högsta förvaltningsdomstolen i de två refererade avgörandena och något materiellt samband mellan de mål som blev prejudikat och de som domstolen meddelade följd-pt i fanns inte.

7. I de nu aktuella målen står det klart att Skatteverkets uppfattning att Assa lämnat oriktig uppgift vid inkomsttaxeringarna 2009–2012 baserar sig på samma underlag i rättsligt hänseende som verket åberopade i HFD 2018 ref. 79 och som Högsta förvaltningsdomstolen då underkände. Vid tidpunkten för domstolens avgörande i rättsfallet var det för sent för Assa att begära omprövning hos Skatteverket (jfr RÅ 2006 ref. 72). För Assa handlar det om mycket stora belopp och bolaget har dessutom påförts skattetillägg.

8. 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. Rättsviseskäl och intresset av att upprätthålla allmänhetens förtroende och respekt för domstolen talar med styrka för att prövnings-tillstånd borde ha meddelats i Assas fall.

9. För att Högsta förvaltningsdomstolen nu ska bevilja resning räcker det emellertid inte med att det var fel av domstolen att inte meddela följd-pt utan det måste föreligga synnerliga skäl för att domstolen ska riva upp det beslutet. I den frågan gör Högsta förvaltningsdomstolen följande överväganden.

10. Före 1995 var resningsinstitutet oreglerat bortsett från stadgandet i 11 kap. 11 § (numera 13 §) regeringsformen. Där angavs endast att Högsta förvaltningsdomstolen fick bevilja resning i ett ärende för vilket regeringen, förvaltningsdomstol eller förvaltningsmyndighet var högsta instans.

11. Efter en grundlagsändring 1994 blev det möjligt att låta även kammarrätterna bevilja resning. Detta är bakgrunden till att 37 b § förvaltningsprocesslagen infördes 1995 med dess krav på synnerliga skäl. I propositionen framhölls att regleringen inte var avsedd att ändra dåvarande resningspraxis utan att den innebar en kodifiering av rättstillämpningen (prop. 1994/95:27 s. 175). Dåvarande praxis från Högsta förvaltningsdomstolen låg emellertid knappast på nivån synnerliga skäl utan snarare tillämpades särskilda skäl (se Hans Ragnemalm i Förvaltningsrättslig Tidskrift 2006, särskilt s. 92 f. och 99 ff.).

12. Vad som talar för att nivån för resning före 1995 låg på särskilda skäl, snarare än på synnerliga skäl, är att institutet *reformatio in melius* i 29 § förvaltningsprocesslagen ligger på den nivån. Med *reformatio in melius* avses att domstolen utan yrkande får besluta till det bättre för enskild när det kan ske utan men för motstående enskilt intresse. Institutet lagreglerades i samband med att förvaltningsprocesslagen infördes 1971.

13. Enligt förarbetena är möjligheten att gå utöver yrkandet tänkt som en garanti för den enskildes rättsskydd och vad som åsyftas är fall då rätten finner det uppenbart att den enskilde blivit för strängt bedömd i underinstansen (prop. 1971:30 s. 580 f., se även HFD 2012 ref. 36 och HFD 2019 ref. 6). Dessa uttalanden tyder på att avsikten var att tillskapa ett resningsliknande institut som kunde tillämpas inom ramen för ett öppet mål. Och att skälet till att rekvisitet särskilda skäl valdes var att det var det som då gällde som krav för resning.

14. Även Högsta förvaltningsdomstolens praxis ger stöd för uppfattningen att instituten resning och reformatio in melius är avsedda att användas under liknande förhållanden. Bägge uttrycken – synnerliga skäl respektive särskilda skäl – har ansetts synonyma med uppenbart (när det gäller resning, se. t.ex. RÅ 2001 not. 76 och när det gäller reformatio in melius, se de i punkt 13 angivna rättsfallen).

15. Högsta förvaltningsdomstolen anser att det särskilt mot bakgrund av vad lagstiftaren uttalade i 1994/95 års proposition men också med hänsyn till resningsinstitutets likheter med institutet reformatio in melius finns anledning att tillämpa rekvisitet synnerliga skäl i 37 b § förvaltningsprocesslagen med försiktighet och inte alltför strängt. Inte minst intresset av att upprätthålla allmänhetens förtroende och respekt för domstolen talar för att rekvisitet i detta fall får anses uppfyllt.

16. Assas ansökan om resning ska därför bifallas och Assa ska meddelas prövningstillstånd i Högsta förvaltningsdomstolens mål nr 4890–4893-17.