

**Fråga om en ytterligare förlängning av preskriptionstid för skattefordringar varit påkallad från allmän synpunkt.**

Lagrum:

7 § och 8 § lagen (1982:188) om preskription av skattefordringar m.m.

D.R. var brittisk medborgare och bosatt i Schweiz. Han hade svenska skatteskulder uppgående till 13 469 301 kr avseende tillkommande skatt för taxeringsåren 1994 och 1996. Beloppen förföll till betalning 2001 och skulle ha preskriberats den 31 december 2006. Genom lagakraftvunnen dom meddelad av Kammarrätten i Göteborg den 19 mars 2008 förlängdes preskriptionstiden till den 31 december 2011. Skatteverket ansökte den 22 december 2011, med stöd av 7 § första stycket 4 och 8 § andra stycket lagen (1982:188) om preskription av skattefordringar m.m., SPL, hos förvaltningsrätten om att preskriptionstiden för de aktuella skattefordringarna (skuld nr 7 och 8 i Kronofogdens indrivnings- och utsokningsdatabas) skulle förlängas med ytterligare en femårsperiod.

D.R. bestred ansökningen.

*Förvaltningsrätten i Stockholm (2012-04-25, ordförande Asplund)*  
yttrade, efter att ha redogjort för tillämpliga bestämmelser, förarbeten, m.m.: Förvaltningsrättens bedömning – De aktuella fordringarna avser tillkommande skatt för taxeringsåren 1994 och 1996, vilka förföll till betalning den 10 augusti 2001 och restfördes för indrivning den 27 september 2001. Fordringarnas ordinarie preskriptionstid skulle enligt huvudregeln i 3 § första stycket SPL ha varit den 31 december 2006. Länsrätten i Göteborg har i dom den 2 februari 2007 med mål nr 9117-06 förlängt preskriptionstiden för dessa fordringar med fem år, till och med den 31 december 2011. Kammarrätten i Göteborg beslutade den 29 maj 2008, mål nr 1498-07, att avvisa D.R:s överklagande av länsrättens dom såsom för sent inkommen. Regeringsrätten fastställde i beslut den 18 september 2008 med mål nr 4265-08 kammarrättens avvisningsbeslut och avslag D.R:s ansökan om återställande av försutten tid. – Tidsfristen för att komma in med ansökan om ytterligare förlängning av preskriptionstid avseende de aktuella fordringarna gick sålunda ut den 31 december 2011 enligt 13 § SPL. Skatteverket inkom med ansökan den 22 december 2011. Ansökan har således kommit in i rätt tid. – Av utredningen i målet framgår att D.R., som är brittisk medborgare, utvandrade från Sverige år 1983 och att han sedan år 1999 är bosatt på känd adress i Schweiz. Vid Kronofogdemyndighetens tillgångsundersökningar har framkommit att D.R. saknar tillgångar i Sverige men att han enligt konkursbouppteckningen i särkonkursen ska ha tillgångar i Storbritannien och Schweiz. Behörig myndighet i England har i juni 2008, som svar på begärd utlandshandräckning vad gäller de aktuella fordringarna, meddelat att England inte kommer att vidta några verkställighetsåtgärder då D.R. är bosatt i Schweiz. Sverige har inte något handräckningsavtal med Schweiz. – D.R. har stadigvarande vistats

utomlands under hela den förlängda indrivningstiden. De försök som Kronofogdemyndigheten gjort för att ta reda på om D.R. har egendom som kan tas i anspråk för betalning av skulderna får anses tillräckliga. Preskriptionstiden har dock inte räckt till och fordringsbeloppet är inte ringa. Några särskilda skäl som talar emot en förlängning har inte framkommit. Vid sådana förhållanden finns förutsättningar för att enligt 7 § första stycket 4 SPL förlänga preskriptionstiden avseende de i målet aktuella fordringarna. Genom att D.R. är bosatt i ett land som saknar handräckningsavtal med Sverige har det allmännas förutsättningar för att bevaka sina fordringar påtagligt försvårats. Därmed är enligt förvaltningsrättens mening en ytterligare förlängning av preskriptionstiden påkallad från allmän synpunkt. Skatteverkets ansökan ska därför bifallas. – Förvaltningsrätten bifaller ansökan och förlänger preskriptionstiden avseende D.R:s skulder om 13 469 301 kr (skuld nr 7 och 8 i Kronofogdemyndighetens indrivnings- och utsökningsregister) med fem år, till och med den 31 december 2016.

D.R. överklagade förvaltningsrättens dom och yrkade att kammarrätten, med ändring av domslutet, skulle upphäva beslutet att bifalla Skatteverkets ansökan om preskriptionsförlängning. Vidare yrkade D.R. ersättning för sina kostnader i målet.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet.

*Kammarrätten i Stockholm (2012-10-12, Svahn Lindström, Briheim Fällman, Celanders, referent)* yttrade: Förlängning av preskriptionstid – Frågan i målet avser huruvida det föreligger förutsättningar för förlängning av preskriptionstiden för de aktuella skattefordringarna med ytterligare fem år. För att så ska vara fallet krävs dels att förutsättningar för förlängning enligt 7 § SPL föreligger, dels att det, i enlighet med 8 § andra stycket SPL, är påkallat från allmän synpunkt att en sådan ytterligare förlängning sker. – Kammarrätten finner, i likhet med förvaltningsrätten, att det på grund av D.R:s utlandsvistelse i Schweiz föreligger förutsättningar för förlängning av preskriptionstiden enligt 7 § första stycket 4 SPL. Kammarrätten delar vidare förvaltningsrättens bedömning att det inte föreligger sådana särskilda skäl mot en förlängning som avses i 7 § andra stycket SPL. Här beaktar kammarrätten särskilt att Sverige saknar handräckningsavtal med Schweiz samt att de aktuella fordringarna uppgår till betydande belopp (jfr prop. 1981/82:96 s. 35 och 64 f.). – Vad sedan avser frågan om en ytterligare förlängning är påkallad från allmän synpunkt gör kammarrätten följande bedömning. – SPL trädde i kraft den 1 januari 1985. Den tidigare ordningen med två skilda preskriptionssystem för skatter, tullar och avgifter ersattes därmed med ett enhetligt system i SPL. I betänkandet SOU 1978:87 föreslog utredningen att det skulle finnas möjlighet att förlänga den ordinarie femåriga preskriptionstiden med tio år. Regeringen ansåg dock att tiden för förlängning skulle begränsas till fem år (prop. 1981/82:96). Med anledning av propositionen väcktes en motion (1981/82:2158) där motionärerna yrkade att tiden för förlängning, i särskilt grova och utstuderade fall av indrivningssabotage,

skulle bestämmas till tio år. – Den nu aktuella bestämmelsen i 8 § andra stycket SPL infördes efter förslag av skatteutskottet. I utskottets betänkande (SkU 1981/82:38 s. 22 f.) anför bl.a. följande. Skatteutskottet har vid sin prövning av de olika förlängsalternativen funnit att en tioårig förlängningsperiod innebär en skälig avvägning. Utskottet har därvid beaktat att åtskilliga skatter och avgifter redan i dag är underkastade en tioårig preskription med möjlighet till en i princip obegränsad förlängning genom åtgärder från borgenärens sida. I likhet med motionärerna och utredningen anser utskottet det rimligt, att kronofogdemyndigheterna i uppenbara sabotagefall och i andra situationer, där en gäldenär genom att hålla sig undan påtagligt försvårar det allmännas förutsättningar att bevaka sin fordran, får möjlighet att under en längre tid än som föreslås i propositionen verka för att det allmännas intressen så långt det är möjligt tillgodoses. Utskottet föreslår således att preskriptionstiden – före den första förlängningsperiodens utgång – i vissa fall ska få förlängas med ytterligare fem år. En förutsättning härför bör vara att en ytterligare förlängning är påkallad från allmän synpunkt. – D.R. utvandrade från Sverige år 1983 och är sedan år 1999 bosatt på känd adress i Schweiz. Sverige saknar handräckningsavtal med Schweiz, vilket har gjort att utlandshandräckning inte har varit möjlig. Regeringen ansåg i ovan nämnda proposition att en förlängning av preskriptionstiden skulle begränsas till fem år, medan skatteutskottet ansåg att en förlängning i ytterligare fem år skulle vara möjlig om det var påkallat från allmän synpunkt. I utskottsbetänkandet anges som skäl till ytterligare förlängning uppenbara sabotagefall och situationer där en gäldenär genom att hålla sig undan påtagligt försvårar det allmännas förutsättningar att bevaka sin fordran. Det rör sig således om fall där det inte räcker med att vissa yttre fakta föreligger utan det krävs dessutom ett agerande från den betalningsskyldiges sida. I förevarande fall har det inte framkommit, eller ens gjorts gällande från Skatteverkets sida, att det skulle röra sig om ett fall av uppenbart sabotage. Inte heller kan D.R. anses hålla sig undan på sådant sätt som avses i förarbetena. – Kammarrätten finner, mot bakgrund av de sakomständigheter som föreligger i målet och den ledning som finns i förarbetena avseende begreppet ”påkallat från allmän synpunkt”, att förutsättningar för en ytterligare förlängning av preskriptionstiden saknas. D.R:s överklagande ska således bifallas.

Ersättning för kostnader – Lagen om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. (ersättningslagen) upphörde att gälla vid utgången av 2011. Enligt gällande övergångsbestämmelser ska dock ersättningslagen fortfarande tillämpas i fråga om kostnader i ärenden och mål som inletts före utgången av 2011. Av förarbetena till aktuella övergångsbestämmelser (prop. 2010/11:165 s. 1197 f.) framgår bl.a. att bestämmelsen innebär att om ett ärende eller mål har inletts före utgången av 2011 gäller äldre föreskrifter genom hela instanskedjan. – I förevarande fall är ostridigt att ett mål hos förvaltningsrätten anhängiggjorts före utgången av 2011. Kammarrätten finner därmed att ersättningslagens regler ska tillämpas på frågan om ersättning för kostnader i kammarrätten. – Av 1 § ersättningslagen framgår bl.a. att lagen gäller ersättning i

ärenden och mål om skatter, tullar och avgifter. Vidare anges särskilt ett antal situationer där lagen är, respektive inte är, tillämplig. Kammarrätten finner att ett mål rörande förlängning av preskriptionstid enligt SPL inte kan anses vara ett sådant ärende eller mål som omfattas av ersättningslagens tillämpningsområde. Yrkandet om ersättning ska därför, trots att D.R. vinner bifall i huvudfrågan i målet, på denna grund avslås.

Kammarrätten bifaller, med upphävande av förvaltningsrättens dom, överklagandet och avslår Skatteverkets ansökan om ytterligare förlängning av preskriptionstid.

Kammarrätten avslår yrkandet om ersättning för kostnader i kammarrätten.

Skatteverket överklagade kammarrättens dom och yrkade att Högsta förvaltningsdomstolen skulle upphäva domen och fastställa det slut som förvaltningsrättens dom innehåller. Skatteverket anförde bl.a. följande. D.R. har stadigvarande vistats utomlands under den tid fordringarna har varit överlämnade för indrivning. Sverige saknar handräckningsavtal med Schweiz och fordringarna uppgår till betydande belopp. De omständigheter och den nya bevisning som D.R. åberopat till ifrågasättande av riktigheten av de skatteskulder som nu är föremål för preskriptionsförlängning utgör inte sådana särskilda skäl enligt 7 § andra stycket SPL som talar mot en förlängning. Riktigheten av skattebesluten i kammarrättens lagakraftvunna dom är inte föremål för prövning i detta mål. Av utredningen i målet framgår att D.R. har stora tillgångar i Storbritannien och Schweiz. D.R. har således haft möjlighet att göra rätt för sig men valt att inte göra detta, samtidigt som hans bosättning i Schweiz påtagligt försvårat det allmännas förutsättningar till indrivningsåtgärder. I en situation där någon som har tillgångar men inte vill göra rätt för sig stadigvarande vistas utomlands i ett land där det saknas möjligheter till effektiv indrivning, bör fråga vara om en sådan situation i vilken det får anses vara påkallat från allmän synpunkt med ytterligare förlängning av preskriptionstiden. Detta stämmer väl överens med det grundläggande syftet med preskriptionsförlängning att alla betalningsskyldiga ska kunna bli föremål för faktiska indrivningsåtgärder under i princip lika lång tid (prop. 1981/82:96 s. 35).

D.R. bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. Han är stadigvarande bosatt i Schweiz och har varit så sedan 1988. Han har varit skriven på sin nuvarande adress sedan 1999 och varken utlandsbosättningen eller adressen har varit okänd för de svenska myndigheterna. Hans utlandsflytt skedde redan 1983, flera år innan de angivna skatteskulderna uppstod. Det var omöjligt för honom att vid utflyttningstillfället känna till eller förutse den aktuella situationen. Hans utflyttning har således inte syftat till att sabotera eller annars försvåra för det allmänna. Det faktum att han är bosatt utomlands och att Sverige inte har slutit handräckningsavtal med Schweiz kan inte anses innebära att en andra förlängning är påkallad från allmän synpunkt och det kan inte heller storleken på skuldbeloppen. Vidare föreligger omständigheter kring underliggande skattemål som är exceptionella och som talar mot en

andra förlängning av preskriptionstiden. Bevismaterial kan presenteras som otvetydigt visar att han aldrig mottagit de provisionsbetalningar som Skatteverket påstått. De olika processerna mot honom har pågått i över sjuåttio år och han närmar sig 70 år. Med hänsyn till detta och övriga omständigheter skulle ett medgivande av en andra förlängning av preskriptionstiden vara stötande.

*Högsta förvaltningsdomstolen (2014-01-29, Melin, Sandström, Dexe, Knutsson, Rynning) yttrade:*

*Skälen för avgörandet*

*Den rättsliga regleringen*

Enligt SPL får på Skatteverkets ansökan preskriptionstiden för en skattefordran under vissa förutsättningar förlängas mot den som svarar för betalning av fordringen (7 § första stycket). Det gäller bl.a. 1) om denne har överlåtit, undanskaffat eller upplåtit särskild rätt till egendom och det kan antas att han gjort detta för att försvåra det allmännas möjligheter att få betalt för fordringen, men också 2) om han har saknat känt hemvist och det inte har kunnat klarläggas var han uppehållit sig, eller 3) om han inte har kunnat anträffas på känt hemvist inom riket och det inte har kunnat klarläggas var han uppehållit sig samt det kan antas att han hållit sig undan. Preskriptionstiden får vidare förlängas 4) om den som svarar för betalningen av fordringen har stadigvarande vistats utomlands.

I 7 § andra stycket SPL föreskrivs att förlängning i de fall som avses i första stycket 2–4 får beslutas endast om de förhållanden som anges där har förelegat sedan fordringen överlämnats för indrivning och särskilda skäl inte talar mot en förlängning.

Av 8 § första stycket SPL framgår att preskriptionstiden vid tillämpning av 7 § ska förlängas till utgången av femte kalenderåret efter det då preskription annars skulle inträda. Enligt 8 § andra stycket får denna tid på förnyad ansökan förlängas med ytterligare fem år om det är påkallat från allmän synpunkt.

*Lagens förarbeten*

I den utredning som låg till grund för införandet av den aktuella lagen föreslogs att den ordinarie preskriptionstiden om fem år under vissa angivna förutsättningar skulle få förlängas genom särskilda beslut (SOU 1978:87 s.141 f. och 146). Varje sådant beslut skulle omfatta en fast förlängningsperiod om två år och den sammanlagda förlängningstiden skulle vara maximerad till tio år. Enligt utredningen skulle förlängning av preskriptionstiden i första hand fånga upp alla fall av s.k. indrivningssabotage. Som indrivningssabotage kunde också betecknas att någon som är betalningsansvarig för fordringen vistas utomlands och saknar utmätningsbara tillgångar i Sverige.

Regeringen ansåg – bl.a. med hänvisning till att det administrativa merarbetet ökar ju längre den totala indrivningstiden är – att den föreslagna förlängningsperioden om tio år utöver den ordinarie preskriptionstiden var tilltagen i överkant och stannade i stället för en total förlängningstid om fem år (prop. 1981/82:96 s. 32 f.). Beslutet om förlängning skulle redan från början avse hela förlängningstiden.

Beträffande preskriptionsförlängning för den som stadigvarande vistats utomlands övervägde regeringen om det skulle krävas att det rörde sig om ett illojalt förfarande eller dylikt, men anslöt sig till utredningens ståndpunkt att en stadigvarande utlandsvistelse alltid borde kunna medföra en förlängning av preskriptionstiden (a. prop. s. 35). Som motivering angavs att en grundläggande målsättning med ett förlängningsinstitut borde vara att alla betalningsskyldiga ska kunna bli föremål för faktiska indrivningsåtgärder under i princip lika lång tid. Det ansågs emellertid självklart att förlängning inte generellt borde ske i alla utlandsvistelsefall. Om t.ex. den betalningsansvarige vistades på känd ort utomlands och det restförda medelsslaget omfattades av handräckningsavtal borde normalt undersökas möjligheten att genom handräckning ta egendomen i det främmande landet i anspråk. En förlängning borde aktualiseras först när egendom inte kan påträffas vare sig här i landet eller i annat land med utnyttjande av ingånget handräckningsavtal. Inte heller borde en förlängning komma i fråga beträffande ringa belopp. Regeringen föreslog således införandet av en spärregel som innebar att förlängning inte fick ske om särskilda skäl talade mot detta.

Vid utskottsbehandlingen kompletterades regeringens lagförslag med en möjlighet till en ytterligare förlängning av preskriptionstiden med fem år (SkU 1981/82:38 s. 22 f.). Utskottet ansåg det rimligt att myndigheterna i uppenbara sabotagefall och i andra situationer, där en gäldenär genom att hålla sig undan påtagligt försvårar det allmännas förutsättningar att bevaka sin fordran, skulle få möjlighet att under en längre tid än som föreslagits i propositionen verka för att det allmännas intressen så långt möjligt kunde tillgodoses. En förutsättning för en ytterligare förlängning borde vara att den var påkallad från allmän synpunkt.

#### Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

D.R. har stadigvarande vistats utomlands under den tid skattefordringarna har varit överlämnade för indrivning. Han är bosatt i Schweiz och av utredningen i målet framgår att han har tillgångar där. Han har såvitt framkommit inte gjort några frivilliga inbetalningar sedan skatteskulderna förföll till betalning. Utmätning i svenska tillgångar har endast kunnat ske med begränsade belopp avseende pensionsutbetalningar sedan 2011, samtidigt som de aktuella fordringarnas storlek är betydande.

Högsta förvaltningsdomstolen finner, i likhet med underinstanserna, att D.R:s utlandsvistelse medför att de förutsättningar för förlängning av preskriptionstiden som anges i 7 § första stycket 4 SPL är uppfyllda och

att det inte föreligger sådana särskilda skäl mot en förlängning som avses i 7 § andra stycket, bl.a. med beaktande av att Sverige saknar handräkningsavtal med Schweiz och att fordringarna inte heller avser ringa belopp. Riktigheten av de underliggande beskattningsbesluten, vilka har fastställts genom lagakraftvunnen dom, är inte föremål för prövning i detta mål. De omständigheter D.R. har åberopat i detta hänseende och vad han i övrigt anfört utgör inte särskilda skäl mot förlängning av preskriptionstiden.

Den fråga Högsta förvaltningsdomstolen därmed har att ta ställning till är om en ytterligare förlängning av preskriptionstiden är påkallad från allmän synpunkt i enlighet med 8 § andra stycket SPL.

Det grundläggande syftet med bestämmelserna om förlängning av preskriptionstid för skattefordringar har angetts vara att alla betalningsskyldiga ska kunna bli föremål för faktiska indrivningsåtgärder under i princip lika lång tid. De skilda meningar om längsta möjliga förlängning av den ordinarie preskriptionstiden som framkom under lagstiftningsarbetet kan således ytterst sägas ha rört frågan om efter vilken tid denna ambition inte längre rimligen bör upprätthållas, bl.a. med hänsyn till det administrativa merarbete som en förlängd preskriptionstid medför.

Riksdagen tog ställning för att preskriptionstiden efter en första förlängning skulle kunna förlängas med ytterligare fem år. Det ansågs, som tidigare redovisats, att en sådan andra förlängning borde kunna ske ”i uppenbara sabotagefall och i andra situationer, där en gäldenär genom att hålla sig undan påtagligt försvårar det allmännas förutsättningar att bevaka sin fordran”. Uttalandet ger vid handen att avsikten varit, liksom vad gäller ett första förlängningsbeslut, att träffa inte bara illojala förfaranden utan också andra fall där indrivning påtagligt försvåras.

Den omständigheten att någon som står i skuld till det allmänna stadigvarande vistas i ett land med vilket Sverige saknar handräkningsavtal medför att det allmännas förutsättningar att bevaka sin fordran påtagligt försvåras utan att den betalningsskyldige behöver bedriva något aktivt indrivningssabotage. I en sådan situation, där det dessutom rör sig om fordringar av viss storlek, får det anses påkallat från allmän synpunkt att preskriptionstiden förlängs ytterligare.

Mot denna bakgrund finner Högsta förvaltningsdomstolen att det i detta fall är påkallat från allmän synpunkt med en ytterligare förlängning av preskriptionstiden. Skatteverkets överklagande ska således bifallas.

#### *Högsta förvaltningsdomstolens avgörande*

Högsta förvaltningsdomstolen bifaller överklagandet och fastställer, med ändring av kammarrättens dom, förvaltningsrättens domslut.

*Litteratur:* SkU 1981/82:38 s. 22 f.; prop. 1981/82:96 s. 32 ff. och 64 f.;  
SOU 1978:87 s. 141 f. och 146.