

**Fråga om en oriktig uppgift har medfört att ett taxeringsbeslut blivit felaktigt.**

Lagrum:

4 kap. 16 § och 18 § taxeringslagen (1990:324)

Skattemyndigheten beslutade vid omprövning den 12 december 2002 att beskatta L.E.S. för optionsförmån avseende taxeringsår 2001. L.E.S. överklagade beslutet hos Länsrätten i Stockholms län som i dom den 1 december 2005 med hänvisning till RÅ 2004 ref. 35 I konstaterade att optionerna skulle bedömas som personaloptioner och att beskattningstidpunkten var knuten till tidpunkten för utnyttjande av rätten att förvärva värdepapper. Utnyttjandetidpunkten bedömdes vara den 1 december 1999 och beskattningen skulle i förekommande fall ske vid 2000 års taxering. Länsrätten undanröjde skattemyndighetens beslut. Skatteverket beslutade därefter vid omprövning den 16 december 2005 att genom eftertaxering för taxeringsår 2000 beskatta L.E.S. för optionsförmån avseende optionsrätter i Nokia med drygt 14 miljoner kr.

L.E.S. överklagade Skatteverkets sistnämnda beslut och yrkade att länsrätten med ändring av beslutet skulle fastställa hans skatt i enlighet med det grundläggande taxeringsbeslutet. Vidare yrkade han ersättning för sina kostnader i nu förevarande mål om sammanlagt 45 000 kr. Han utvecklade sin talan utförligt.

Skatteverket vidhöll det överklagade beslutet och genmälde mot klagandens synpunkter.

*Länsrätten i Stockholms län (2008-11-10, ordförande Levin) yttrade, efter att ha redogjort för tillämpliga bestämmelser: Inledningsvis prövar länsrätten huruvida hinder av processuell natur förelegat för Skatteverket att fatta i målet överklagade omprövningsbeslut den 16 december 2005 och om grund att undanröja beslutet därtill föreligger. – L.E.S. har anfört att det överklagade beslutet avser samma optionsförmån som redan varit föremål för domstolsprövning och hänvisar till Länsrättens i Stockholms län dom den 1 december 2005 i mål nr 3279-03, avseende taxeringsåret 2001. Enligt honom skall Skatteverket inte erhålla ”en andra chans” att beskatta honom för samma förmån men för ett annat taxeringsår med åberopande av en annan grund. Till stöd för sin talan härvid åberopar han Kammarrättens i Stockholm nyligen avgjorda mål med nr 477–478-06 och 7952-05. – Åberopade kammarrättsavgöranden avser enskildas förmånsbeskattning av personaloptioner. I båda fallen hade Skatteverket lagt till grund för beskattningen tidpunkten för det faktiska utnyttjandet av optionerna och inte tidpunkten för optionernas förvärv. Det var först i länsrätten som Skatteverket som andrahandsgrund yrkade att beskattning skulle ske vid tidpunkten för optionernas förvärv, som i aktuella fall var aktieteckningsperiodens första dag. Kammarrätten fann att Skatteverkets andrahandsyrkande var att hänföra till ett annat händelseförlopp samt att Skatteverket, som inte var klagande i målen, inte ägt rätt att först i*

länsrätten framställa yrkandet. Länsrätten skulle därför ha avvisat målen. – Aktuellt mål avser visserligen beskattningen av optionsförmån såsom åberopade kammarrättsavgöranden men den processuella frågan är inte densamma i målen. Den processuella frågan som tas upp i kammarrätten avser otillåten taleändring i en pågående taxeringsprocess för part som inte är klagande (Skatteverket) till skillnad från frågan i aktuellt mål som avser res judicata, nämligen om Skatteverkets beslut avser samma sak som redan avgjorts genom en lagakraftvunnen dom. Åberopade kammarrättsavgöranden saknar därför, enligt länsrättens bedömning, relevans i aktuellt fall. – Länsrättens i Stockholms län dom den 1 december 2005 avser visserligen samma optionsförmån som i förevarande mål, men eftersom prövningen omfattade taxeringsåret 2001, medan prövningen i det aktuella målet avser taxeringsåret 2000, dvs. olika tidsperioder, är saken inte densamma i målen. Mot denna bakgrund och då inte heller i taxeringslagen föreskrivna tidsfrister avseende eftertaxering har överskridits finner länsrätten att det inte funnits något hinder för Skatteverket att genom omprövning den 16 december 2005 ändra tidigare fattade taxeringsbeslut. – Med detta ställningstagande blir nästa fråga om klassificering av ifrågavarande optioner och tidpunkten för beskattning. – Av handlingarna i målet framgår att B-optionen kunde användas för teckning av A-aktier i Nokia från den 1 december 1999 och att optionerna inte var överlåtbara förrän de berättigade till teckning av aktier (huvudavtalet till 1995 års program, del 2 punkt 5 stycke 1). Även med beaktande av vad L.E.S. har anfört och åberopat i aktuellt mål instämmer länsrätten i Skatteverkets bedömning att optionerna är att anse som personaloptioner. Det kan här konstateras att både länsrätt och kammarrätt i samband med beskattning för taxeringsår 1998 och 2001 prövat och funnit att i L.E.S:s fall har det varit fråga om personaloptioner och inte värdepapper. Vid 2000 års taxering var beskattningstidpunkten avseende personaloptioner knuten till tidpunkten för utnyttjande av rätten att förvärva värdepapper. Utnyttjandetidpunkten får här, utifrån möjligheten att då förfoga över optionerna i sig, anses vara den 1 december 1999. Beskattning avseende personaloptionsförmån skall således i förekommande fall ske vid 2000 års taxering. – Lika med Skatteverket finner länsrätten att L.E.S., genom att i sin deklaration för taxeringsåret 2000 inte upplysa om att han på grund av tjänst deltagit i Nokias optionsplan lämnat sådan oriktig uppgift som i förekommande fall krävs för att han skall kunna beskattas genom eftertaxering. – Det anförda leder till att överklagandet skall avslås i sin helhet. – L.E.S. har inte vunnit bifall till sina yrkanden. Målet rör inte frågor som är av betydelse för tillämpningen och synnerliga skäl föreligger inte heller för beviljande av kostnadsersättning. Yrkandet härom skall därför avslås. – Länsrätten avslår överklagandet. – Länsrätten avslår yrkandet om ersättning för kostnader.

L.E.S. överklagade länsrättens dom och yrkade att bli taxerad i enlighet med det grundläggande taxeringsbeslutet. Han yrkade vidare ersättning för kostnader i målet i kammarrätten med 25 000 kr och ersättning för kostnader i länsrätten med sammanlagt 65 000 kr. Han anförde bl.a. följande. I målet är fråga om hans deltagande i Nokias optionsprogram

ska anses som förvärv av personaloptioner eller värdepapper. Kammarrätten i Jönköping har i dom den 8 juni 2004 i mål nr 41-04 slagit fast att det rör sig om förvärv av värdepapper. Villkoren i det optionsprogram som kammarrätten hade att bedöma var identiska med de villkor som föreligger i det program som han deltagit i. Det finns däremot väsentliga skillnader mellan Nokias optionsprogram och det av Sonera Abp utfärdade optionsprogrammet som prövades i rättsfallet RÅ 2004 ref. 35 I. Hans optioner har inte varit föremål för överlåtelseförbud och det har inte funnits någon skyldighet att erbjuda ifrågavarande optioner till Nokia för förvärv efter den 1 september 1995 och den 1 januari 1996. Sistnämnda datum var samtliga ifrågavarande optioner hans. Han behövde inte, när han avslutade sin anställning i september 1996, erbjuda Nokia optionerna tillbaka. Med stöd av Högsta förvaltningsdomstolens (tidigare benämnd Regeringsrätten) avgörande måste det anses att villkoren för optionerna som han erhöll inte var sådana att de framflyttar den skattemässiga förvärvstidpunkten såsom Skatteverket gör gällande. Det måste numera även anses stå klart att ett samtyckesförbehåll inte är en sådan inskränkning som förtar optionen dess status som värdepappersinstrument eller på annat sätt flyttar fram tidpunkten för när värdepappret ska anses ha uppstått. Hans optioner ska alltså anses vara värdepapper redan från förvärvstidpunkten/teckningstillfället eller åtminstone från den 1 januari 1996 då något ”intjäningskrav” inte längre förelåg.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet. För det fall det överklagade beslutet undanröjdes vad avsåg optionsförmån, men inte vad avsåg inkomst av kapital, yrkade Skatteverket att kammarrätten i inkomstslaget kapital skulle sänka anskaffningsvärdet för 125 avyttrade optioner i Nokia med 547 007 kr, vilket leder till att realisationsvinsten avseende dessa optioner höjs från 140 937 kr till 687 944 kr. Skatteverket anförde som grund för bestridandet och för sitt yrkande i kammarrätten bl.a. följande. Av de av L.E.S. åberopade domarna kan utläsas att om det skett ett civilrättsligt förvärv finns inget eget skatterättsligt förvärvsbegrepp när det gäller aktier. L.E.S. har inte gjort ett civilrättsligt giltigt förvärv av aktier per den 1 januari 1996. De åberopade domarna är inte tillämpliga i detta mål. Skatteverket anser att det är klarlagt att den aktuella förmånen ska beskattas som en personaloption vid tidpunkten när L.E.S. fått möjligheten att förfoga över det underliggande värdepappret, teckningsoptionen, dvs. den 1 december 1999. När det gäller L.E.S:s inkomsttaxering 1998 har Kammarrätten i Stockholm i mål nr 577-06 funnit att optionsrätten fram till den 1 december 1997 ska betraktas som personaloption för vilken beskattningstidpunkten inträdde nämnda datum. Högsta förvaltningsdomstolen meddelade inte prövningstillstånd. För det fall kammarrätten skulle finna att det överklagade beslutet ska undanröjas vad avser optionsförmån, men inte vad avser inkomst av kapital, ska anskaffningsvärdet för 125 avyttrade optioner i Nokia sänkas med 547 007 kr, vilket skulle leda till att realisationsvinsten avseende de avyttrade optionerna höjs från 140 937 kr till 687 944 kr.

*Kammarrätten i Stockholm (2011-12-01, Eriksson, Ekroth, Ringvall, referent)* yttrade: Eftertaxering; beskattning av optionsförmån i inkomstslaget tjänst – Av rättsfallet RÅ 2004 ref. 35 I framgår att innehavaren av s.k. personaloptioner anses förvärva värdepapper när inskränkningarna i rätten att förfoga över optionerna upphör enligt optionsvillkoren, vilket enligt Högsta förvaltningsdomstolen är då aktieteckningsperioden inleds. – Kammarrätten i Jönköping har i den av L.E.S. åberopade domen beträffande optionsrätter från Nokia som förvärvats år 1995 angett att dessa är att betrakta som värdepapper och att beskattning av uppkommen realisationsvinst skulle ske vid den tidpunkt då de avyttrades. – Med hänsyn till vad som framkommit om optionsprogrammet och särskilt med beaktande av de begränsningar som var föreskrivna om möjligheten till överlåtelse finner kammarrätten, i överensstämmelse med det nämnda rättsfallet och ett tidigare avgörande från Kammarrätten i Stockholm rörande beskattningen av optionsförmån avseende Nokia B-optioner vid 2000 års taxering (mål nr 7952-05), att optionerna i realiteten var överlåtbara först vid teckningsperiodens början den 1 december 1999 och att de fram till denna tidpunkt var att anse som personaloptioner. Beskattning av förmånen borde därför ha skett vid 2000 års taxering. Det av L.E.S. åberopade avgörandet från Kammarrätten i Jönköping rör inte förmånsbeskattning i inkomstslaget tjänst utan kapitalbeskattning vid avyttring av optionerna. – Genom att inte redovisa eller på annat sätt lämna upplysning om sitt innehav av de aktuella personaloptionerna i sin självdeklaration för taxeringsåret 2000 har L.E.S. lämnat en oriktig uppgift vid taxeringen. Det förhållandet att det nämnda avgörandet från Högsta förvaltningsdomstolen ännu inte hade meddelats vid deklarationstidpunkten inför taxeringsåret 2000 medför ingen annan bedömning avseende frågan om oriktig uppgift lämnats. En oriktig uppgift anses ha lämnats även om rättslaget klarlagts först senare (jfr t.ex. RÅ 2006 ref. 25). – Frågan är emellertid om den oriktiga uppgiften föranlett ett felaktigt taxeringsbeslut, dvs. om beslutet hade blivit annorlunda om L.E.S. redovisat eller på annat sätt lämnat upplysning om sitt innehav av optionerna. I rättsfallet RÅ 2006 ref. 25 ansåg Högsta förvaltningsdomstolen att den lämnade uppgiften var i överensstämmelse med den förhärskande uppfattningen och även om den skattskyldige skulle ha lämnat särskilda upplysningar om avdraget måste det antas att taxeringsbeslutet skulle ha blivit detsamma. Det stod därför klart att den lämnade uppgiften inte hade medfört att taxeringsbeslutet blivit felaktigt. – Kammarrätten i Stockholm prövade i dom den 30 juni 2009 i mål nr 774-09 frågan om utelämnande av uppgifter om optioner i ett optionsprogram i Nokia-koncernen medfört att taxeringsbeslutet hade blivit felaktigt. Det målet gällde i och för sig eftertaxering avseende taxeringsåret 2002. Omständigheterna i målet var i övrigt i allt väsentligt desamma som i förevarande mål. Inte heller i det av kammarrätten avgjorda målet hade innehavet av optionerna deklarerats eller upplysningar lämnats på annat sätt. Kammarrätten ansåg därför att oriktig uppgift hade lämnats. Vid prövningen av om den oriktiga uppgiften hade medfört att taxeringsbeslutet blivit felaktigt gjorde kammarrätten en bedömning av vad som före avgörandet i RÅ 2004 ref. 35 I var den förhärskande uppfattningen om tidpunkten för beskattning av optioner av det aktuella slaget. Kammarrätten

konstaterade bl.a. att Skatterättsnämndens majoritet i ett förhandsbesked den 16 oktober 2002 hade uppfattningen att personaloptioner skulle beskattas det år de utnyttjades eller överläts. Minoriteten ansåg däremot att det var när teckningsperioden inföll som var avgörande, vilket senare bekräftades av Högsta förvaltningsdomstolen när förhandsbeskedet överprövades i det ovan nämnda avgörandet. Mot bakgrund bl.a. av dessa omständigheter framstod det enligt kammarrättens mening som att den förhärskande uppfattningen – före Högsta förvaltningsdomstolens avgörande – var att optioner av det aktuella slaget skulle beskattas det år de utnyttjades eller överläts. Med anledning härav ansåg kammarrätten att, även om optionerna skulle ha redovisats i deklarationen, det måste antas att taxeringsbeslutet skulle ha blivit detsamma som det Skatteverket fattade på grundval av deklarationen. Den oriktiga uppgiften kunde därför enligt kammarrättens mening inte anses ha medfört ett felaktigt taxeringsbeslut. Kammarrätten undanröjde därför eftertaxeringen och skattetillägget. Skatteverket överklagade kammarrättens dom hos Högsta förvaltningsdomstolen, som den 17 mars 2010 beslutade att inte meddela prövningstillstånd (mål nr 5771-09). – Omständigheterna i det av kammarrätten tidigare avgjorda målet är i allt väsentligt desamma som i det mål som nu ska prövas. Det gällde visserligen ett annat taxeringsår men kammarrätten finner inte skäl att i detta mål göra en annan bedömning än den som gjordes i domen den 30 juni 2009. I likhet med vad som beslutades i det målet finner kammarrätten att den oriktiga uppgiften inte kan anses ha medfört ett felaktigt taxeringsbeslut. L.E.S:s överklagande ska därför bifallas och den åsatta eftertaxeringen undanröjas i denna del.

Beräkning av realisationsvinst i inkomstslaget kapital – Vid beräkningen av realisationsvinst uppkommen vid avyttring av optioner i december 1999 har Skatteverket i det överklagade omprövningsbeslutet beaktat eftertaxeringen rörande inkomst av tjänst och som omkostnadsbelopp tillgodoräknat L.E.S. förmånsbeskattat belopp för de optioner som avyttrats. Skatteverket har, vid bifall till L.E.S:s talan i kammarrätten rörande inkomst av tjänst, yrkat att det förmånsbelopp som inte beskattas inte heller ska läggas till grund för bestämmande av omkostnadsbeloppet vid beräkningen av realisationsvinsten, varför denna ska höjas till 687 944 kr jämfört med av verket tidigare beslutade 140 937 kr. Kammarrätten anser dock att en sådan höjning inte kan ses enbart som en följdändring och att den därför inte kan beslutas till nackdel för L.E.S. när endast han har överklagat länsrättens dom. Skatteverkets yrkande ska därför avslås. – Ersättning för kostnader – L.E.S. har vunnit bifall till sin talan i kammarrätten men de omständigheter som ligger till grund för utgången i målet har över huvud taget inte berörts i hans överklaganden till länsrätten respektive kammarrätten. Mot bakgrund härav finner kammarrätten att kostnader för biträde inte skäligen har behövts för att ta till vara hans rätt. Målet avser inte en fråga av betydelse för rättstillämpningen och det föreligger inte heller synnerliga skäl för att bevilja ersättning. Överklagandet avseende ersättning för kostnader i målet hos länsrätten och yrkandet om ersättning för kostnader i kammarrätten ska därför avslås.

Kammarrätten bifaller L.E.S:s överklagande såvitt gäller frågan om beskattning av optionsförmån i inkomstslaget tjänst samt upphäver i den delen länsrättens dom och Skatteverkets omprövningsbeslut den 16 december 2005 angående eftertaxering.

Kammarrätten avslår Skatteverkets yrkande att realisationsvinsten avseende försäljning av optioner i inkomstslaget kapital ska bestämmas till ett högre belopp än som beslutats i samband med eftertaxeringen. – Kammarrätten avslår L.E.S:s överklagande beträffande ersättning för kostnader i länsrätten liksom hans yrkande om ersättning för kostnader i kammarrätten.

Skatteverket överklagade kammarrättens dom och yrkade att Högsta förvaltningsdomstolen skulle upphäva domen såvitt gällde frågan om beskattning av optionsförmån och i den delen fastställa länsrättens dom. Skatteverket anförde bl.a. följande. RÅ 2006 ref. 25 avsåg en väl avgränsad fråga där det uppenbarligen funnits en samstämmig uppfattning om innebörden av en nyligen införd lagbestämmelse. Avgörandet måste dock tolkas med försiktighet. När en skattskyldig över huvud taget inte redovisat t.ex. en inkomst eller på annat sätt lämnat någon upplysning, och det således inte varit möjligt för Skatteverket att i det enskilda fallet göra en bedömning av sakfrågan, avgörs möjligheten att eftertaxeringsvis rätta en felaktig taxering av hur begreppet förhärskande uppfattning ska tolkas. Vid bedömningen av vad som före RÅ 2004 ref. 35 I var den förhärskande uppfattningen om beskattningstidpunkten beaktade kammarrätten enligt domen flera omständigheter. Samtliga dessa omständigheter avsåg emellertid tiden efter taxeringsåret 2000.

L.E.S. bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. Kammarrätten har i sin dom hänvisat till ett annat mål där frågan om förhärskande uppfattning om hur ett optionsprogram – som förutom tidsperioden är identiskt med det i målet aktuella – skulle deklarerats taxeringsår 2002. Det är osannolikt att den förhärskande uppfattningen skulle ha varit en annan två år tidigare. Ytterligare stöd för den förhärskande uppfattningen avseende beskattningstidpunkten för personaloptioner är att skattemyndigheten i december 2002 beslutade att för taxeringsår 2001 höja L.E.S:s inkomst av tjänst avseende förmån av samma optioner som nu är föremål för prövning. Skatteverket har ändrat uppfattning först efter RÅ 2004 ref. 35 I.

*Högsta förvaltningsdomstolen (2013-07-02, Jermsten, Dexe, Stenman, Saldén Enérus, Nymansson) yttrade:*

*Skälen för avgörandet*

Rättslig reglering

Enligt 4 kap. 16 § 1 taxeringslagen (1990:324) i tillämplig lydelse får eftertaxering ske om den skattskyldige i självdeklaration eller på annat sätt under förfarandet lämnat oriktig uppgift till ledning för taxeringen

och den oriktiga uppgiften eller underlåtenheten medfört att ett taxeringsbeslut avseende den skattskyldige eller hans make, eller, i fråga om förmögenhetsskatt, person som sambeskattas med honom blivit felaktigt eller inte fattats.

I 4 kap. 18 § andra stycket taxeringslagen i tillämplig lydelse föreskrivs att eftertaxering inte får ske bl.a. om beslutet med hänsyn till omständigheterna skulle framstå som uppenbart oskäligt.

Motsvarande bestämmelser finns nu i 66 kap. 27 och 28 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244).

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Högsta förvaltningsdomstolen instämmer i underinstansernas bedömning att L.E.S:s optionsförmån ska hänföras till 2000 års taxering och att han lämnat oriktigt uppgift till ledning för taxeringen.

Frågan är därefter om den oriktiga uppgiften medfört att taxeringsbeslutet för taxeringsår 2000 blivit felaktigt.

I RÅ 2006 ref. 25 hade den skattskyldige i sin självdeklaration taxeringsåret 1995 lämnat en uppgift i enlighet med vad som enligt den förhärskande uppfattningen – även inom dåvarande Riksskatteverket – vid den tiden var den rätta tillämpningen av aktuella bestämmelser. Först genom RÅ 1999 not. 245 blev det klarlagt att den tillämpningen var felaktig. I 2006 års rättsfall fann Högsta förvaltningsdomstolen att deklaraionsuppgiften fick anses vara oriktig. Enligt domstolen måste det emellertid antas att taxeringsbeslutet skulle ha blivit detsamma oavsett om den skattskyldige lämnat korrekta upplysningar eller inte. Det stod därför klart att den oriktiga uppgiften inte hade medfört att taxeringsbeslutet blivit felaktigt. Därmed saknades förutsättningar för eftertaxering.

Omständigheterna i rättsfallet var emellertid speciella. Av rättsfallet följer dock att det kan förekomma eftertaxeringssituationer där det kan finnas anledning att beakta att det rått en uppfattning om gällande rätt som inte stämde överens med vad denna i själva verket innebar.

En grundläggande förutsättning för att en oriktig uppgift inte ska anses ha lett till att taxeringsbeslutet blivit felaktigt är att det är Skatteverket som haft den felaktiga uppfattningen om gällande rätt. Denna felaktiga uppfattning måste dessutom ha förelegat vid tiden för taxeringsbeslutet. Vidare bör det ställas höga krav för att det i efterhand ska kunna anses att myndigheten tidigare haft denna felaktiga uppfattning och att detta medfört det felaktiga taxeringsbeslutet. Normalt bör krävas att den felaktiga uppfattningen om rättsläget kommit till klart uttryck, exempelvis i allmän information – broschyrer, ställningstaganden, handledningar eller liknande – som Skatteverket gett ut inför taxeringen.

Av utredningen i detta mål framgår inte att myndigheten vid tiden för taxeringsbeslutet haft en bestämd uppfattning om hur L.E.S:s optionsförmån skulle beskattas och det kan därmed inte heller anses att det då förelegat en felaktig uppfattning om gällande rätt. Tvärtom synes det ha rått en osäkerhet om hur sådana optionsförmåner skulle klassificeras. Det kan därför inte anses att taxeringsbeslutet skulle ha blivit detsamma om L.E.S. lämnat uppgift om optionsförmånen i sin självdeklaration. Därmed föreligger grund för eftertaxering enligt 4 kap. 16 § 1 taxeringslagen.

Högsta förvaltningsdomstolen finner vidare att ett beslut om eftertaxering av L.E.S. inte framstår som uppenbart oskäligt enligt 4 kap. 18 § taxeringslagen.

Det anförda innebär att förutsättningarna för att eftertaxera L.E.S. för optionsförmånen avseende taxeringsår 2000 är uppfyllda. Överklagandet ska därför bifallas.

#### *Högsta förvaltningsdomstolens avgörande*

Högsta förvaltningsdomstolen upphäver kammarrättens dom och fastställer det slut som Länsrätten i Stockholms läns dom innehåller.

Mål nr 598-12, föredragande C. Berglund

*Rättsfall:* RÅ 2006 ref. 25.