

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
598-12

meddelad i Stockholm den 2 juli 2013

KLAGANDE

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART

AA

Ombud: Advokat Stefan Lindh
Advokatfirman Delphi
Box 465
581 05 Linköping

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Stockholms dom den 1 december 2011 i mål nr 180-09, se bilaga
(här borttagen)

SAKEN

Inkomsttaxering 2000

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

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

Dok.Id 133769

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

BAKGRUND

Skattemyndigheten beslutade vid omprövning den 12 december 2002 att beskatta AA för optionsförmån avseende taxeringsår 2001. AA överklagade beslutet hos Länsrätten i Stockholms län som i dom den 1 december 2005 med hänvisning till RÅ 2004 ref. 35 I konstaterade att beskattning i förekommande fall skulle ske vid 2000 års taxering och undanröjde skattemyndighetens beslut.

Skatteverket beslutade därefter vid omprövning den 16 december 2005 att för taxeringsår 2000 beskatta AA för optionsförmånen med drygt 14 miljoner kr. AA överklagade beslutet hos Länsrätten i Stockholms län som avtog överklagandet.

I den nu överklagade domen fann kammarrätten att AA skulle ha beskattats för optionsförmånen vid 2000 års taxering och att han genom att inte redovisa eller på annat sätt lämna upplysning om sitt innehav av de aktuella personaloptionerna i sin självdeklaration för taxeringsåret 2000 hade lämnat oriktig uppgift till ledning för taxeringen. Kammarrätten prövade därefter om den oriktiga uppgiften medfört ett felaktigt taxeringsbeslut, dvs. om beslutet blivit annorlunda om AA hade lämnat upplysningar om sitt optionsinnehav. Kammarrätten gjorde bedömningen att det före RÅ 2004 ref. 35 I fanns en förhärskande uppfattning om beskattningstidpunkten som innebar att även om optionerna hade redovisats i deklARATIONEN måste det antas att taxeringsbeslutet blivit detsamma. Det var därför inte den oriktiga uppgiften som medfört ett felaktigt taxeringsbeslut. Kammarrätten upphävde länsrättens dom och Skatteverkets beslut om eftertaxering.

YRKANDEN M.M.

Skatteverket yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen upphäver kammarrättens dom såvitt gäller frågan om beskattning av optionsförmån och i den delen fastställer länsrättens dom. Skatteverket anför 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.

AA bestrider bifall till överklagandet och anför 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 AAs 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.

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 AAs optionsförmån ska hänföras till 2000 års taxering och att han lämnat oriktig 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 AAs 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 AA 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 AA inte framstår som uppenbart oskäligt enligt 4 kap. 18 § taxeringslagen.

Mål nr
598-12

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

I avgörandet har deltagit justitieråden Henrik Jermsten, Nils Dexe, Olle Stenman, Anita Saldén Enérus och Erik Nymansson.

Målet har föredragits av justitiesekreteraren Charlotta Berglund.