

Not 54

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 20 december 2023 följande dom (mål nr 1889-23 och 1890-23).

Bakgrund

1. När ett myndighetsbeslut överklagas och domstolen ändrar beslutet ska den myndighet som har meddelat beslutet verkställa domen på det sätt som domstolen har beslutat. Det sker genom att myndigheten vidtar de åtgärder som föranleds av beslutet, s.k. verkställighetsåtgärder.

2. I ett beslut om inkomstskatt beslutar Skatteverket i de sakfrågor som aktualiseras samt fastställer underlaget för att ta ut skatt och bestämmer storleken på skatten. Om Skatteverkets beslut överklagas tar domstolen bara ställning till den eller de sakfrågor som har överklagats. Domstolen fastställer således inte underlaget för att ta ut skatt och bestämmer inte storleken på skatten. Om domstolen ändrar Skatteverkets beslut måste Skatteverket vidta de åtgärder som föranleds av avgörandet.

3. CTEK Holding AB gjorde i sina inkomstdeklarationer för beskattningsåren 2014 och 2015 avdrag för ränteutgifter. För 2014 medgavs bolaget först avdraget i Skatteverkets beslut om slutlig skatt. Senare omprövade Skatteverket beslutet och vägrade avdraget. För 2015 avslogs yrkandet redan i beslutet om slutlig skatt. Utgångspunkten för Skatteverkets ställningstaganden var att det var förvaltaren av en fond som var bolagets långgivare.

4. Bolaget överklagade Skatteverkets omprövningsbeslut för 2014 och beslut om slutlig skatt för 2015 till Förvaltningsrätten i Falun, som avslog överklagandena.

5. Kammarrätten i Sundsvall biföll bolagets överklagande dit och upphävde förvaltningsrättens dom och Skatteverkets beslut samt visade målen åter till Skatteverket för fortsatt handläggning i enlighet med vad som angavs i skälen för kammarrättens avgörande. I skälen angavs att utgångspunkten för bedömningen av om avdragsrätt för ränteutgifter föreligger ska vara att det är investerarna i fonden – och inte förvaltaren – som ska anses vara bolagets långgivare och att det, utifrån denna nya utgångspunkt, ska prövas om det finns förutsättningar för avdrag för ränteutgifter.

6. Bolaget begärde i en skrivelse till Skatteverket att myndigheten skulle verkställa domen.

7. Skatteverket underrättade bolaget i två meddelanden att Skatteverket med anledning av återförvisningen kommer att verkställa domen genom att fortsätta handläggningen och pröva bolagets rätt till avdrag utifrån kammarrättens anvisningar. Enligt Skatteverkets bedömning var dessa meddelanden inte omprövningsbeslut utan beslut om verkställighetsåtgärder.

8. Bolaget överklagade Skatteverkets meddelanden till Förvaltningsrätten i Falun och yrkade att Skatteverket omedelbart skulle vidta de debiteringsåtgärder som följde av att kammarrätten hade upphävt Skatteverkets omprövningsbeslut för 2014 och beslutet om slutlig skatt för 2015. Till stöd för sin talan anförde bolaget att Skatteverkets meddelanden utgjorde överklagbara beslut.

9. Förvaltningsrätten gjorde bedömningen att meddelandena var överklagbara och överlämnade överklagandena till Skatteverket för obligatorisk omprövning.

10. Skatteverket vidhöll sin bedömning vid omprövningen och överlämnade överklagandena på nytt till förvaltningsrätten som biföll bolagets överklaganden. Förvaltningsrätten förklarade att Skatteverket skulle vidta debiteringsåtgärder i enlighet med kammarrättens dom, som innebär att bolaget ska försättas i samma beskattningsbara situation som innan Skatteverkets beslut att inte medge avdrag.

11. Skatteverket överklagade förvaltningsrättens dom till Kammarrätten i Sundsvall som ändrade förvaltningsrättens dom och fastställde Skatteverkets meddelanden. Kammarrätten angav i skälen för avgörandet att Skatteverket hade att verkställa kammarrättens dom genom att fortsätta handläggningen, enligt domstolens anvisningar, och därefter som första instans fatta beslut om avdragsrätten. Att kammarrätten förordnat om att underinstansernas avgöranden skulle upphävas innebär inte att bolaget också skulle ha rätt i sakfrågan och Skatteverket hade därmed haft fog för att fortsätta handläggningen på det sätt myndigheten meddelat bolaget.

Yrkanden m.m.

12. *CTEK Holding AB* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska upphäva kammarrättens dom och fastställa förvaltningsrättens avgörande. Bolaget yrkar vidare ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med drygt 350 000 kr.

13. *Skatteverket* anser att överklagandet ska avslås.

Skälen för avgörandet

Frågan i målet

14. Frågan är om Skatteverkets meddelanden om att inte vidta verkställighetsåtgärder vid den tidpunkt och på det sätt som den skattskyldige har begärt är överklagbara.

Rättslig reglering m.m.

15. Enligt 56 kap. 2 § skatteförfarandelagen (2011:1244) ska Skatteverket för varje beskattningsår besluta om slutlig skatt på grundval av bl.a. uppgifter som har lämnats i en inkomstdeklaration. Av 3 § 1 framgår att Skatteverket i beslut om slutlig skatt ska fastställa underlaget för att ta ut skatt enligt inkomstskattelagen (1999:1229). Av 6 § 1 följer att Skatteverket i beslut om slutlig skatt även ska bestämma storleken på skatten på de underlag som avses i 3 §.

16. I skatteförfarandelagen saknas bestämmelser om verkställighetsåtgärder med anledning av beslut av domstol. Enligt förarbetena är det givetvis Skatteverkets uppgift att vidta de verkställighetsåtgärder som föranleds av beslut av domstol och det är en självklarhet som gäller utan att det särskilt sägs i lagen (SOU 2009:58 s. 1654 f. samt prop. 2010/11:165 s. 1189 och 1208 f.).

17. Av 67 kap. 2 § första stycket framgår att Skatteverkets beslut i en fråga som har betydelse för beskattningen eller något annat förhållande mellan en enskild och det allmänna får överklagas av den som beslutet gäller.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

18. Den fråga Högsta förvaltningsdomstolen först ska ta ställning till är om Skatteverkets meddelanden utgör överklagbara beslut.

19. Meddelandena innebär att Skatteverket, som svar på bolagets begäran om att Skatteverket skulle vidta vissa verkställighetsåtgärder, informerade bolaget om att Skatteverket med anledning av återförvisningen kommer att verkställa domen genom att fortsätta sin handläggning och pröva bolagets rätt till avdrag utifrån kammarrättens anvisning och att bolaget får möjlighet att överklaga de beslut som Skatteverket kommer att fatta efter ytterligare utredning.

20. De överklagade meddelandena innebär inte att kammarrättens dom inte skulle verkställas utan endast att verkställigheten skulle ske vid en senare tidpunkt.

21. Enligt 67 kap. 2 § första stycket skatteförfarandelagen får beslut som har betydelse för beskattningen eller något annat förhållande mellan en enskild och det allmänna överklagas. Skatteverkets meddelanden med information om den fortsatta handläggningen medförde inte några sådana konsekvenser för bolaget att de kan anses ha haft betydelse för beskattningen eller något annat förhållande mellan en enskild och det allmänna. Meddelandena kan därför inte anses utgöra beslut som får överklagas enligt skatteförfarandelagen.

22. Eftersom Skatteverkets meddelanden inte var överklagbara var förvaltningsrätten förhindrad att ta upp överklagandena till prövning. Kammarrättens och förvaltningsrättens avgöranden ska därför undanröjas och bolagets överklaganden till förvaltningsrätten avvisas.

23. Bolaget har yrkat ersättning för ombudskostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med drygt 350 000 kr. Bolaget får skäligen anses berättigat till ersättning för processen i Högsta förvaltningsdomstolen med 100 000 kr.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen undanröjer kammarrättens och förvaltningsrättens avgöranden och avvisar CTEK Holding AB:s överklaganden till förvaltningsrätten.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar CTEK Holding AB ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 100 000 kr.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten, Baran, Jönsson, Haggren* och *Medin*. Föredragande var justitiesekreteraren Tobias Andersson.

Förvaltningsrätten i Falun (2022-08-30, Karlsson Helghe):*Fråga i målet*

Frågan i målet är om Kammarrätten i Sundsvalls dom ska tolkas så att Skatteverket är skyldigt att genast vidta debiteringsåtgärder eller om verket haft fog för att fortsätta handläggningen utan att göra det.

Debiteringsåtgärder

Beslut enligt skatteförordningen gäller som huvudregel omedelbart (68 kap. 1 § skatteförordningen).

Av paragrafen följer att Skatteverket inte får avvakta med återbetalning av skatt eller avgift på grund av att verket har överklagat den dom som har lett till att skatten eller avgiften har satts ned (prop. 2010/11:165 s. 1166–1167).

Enligt förvaltningsrättens bedömning är det domslutet som är bärare av rättskraft och inte skälen för beslutet. Det framgår tydligt av domslutets ordalydelse att Skatteverkets beslut ska upphävas i de överklagade delarna. Det innebär att de överklagade besluten ska undanröjas vad gäller dessa sakfrågor och bolaget försätts i den beskattningsmässiga situation som rådde innan de överklagade besluten fattades (jfr Kammarrätten i Stockholms dom den 14 februari 2018, mål nr 630-17, vilken har återopats av bolaget).

För beskattningsåret 2014 innebär det att det avdrag för ränta på internt lån som medgivits i grundläggande beslut om årlig beskattning ska gälla.

Vad gäller beskattningsåret 2015 är det överklagade beslutet det grundläggande beslutet om slutlig skatt. När detta beslut upphävs av kammarrätten, vad gäller yrkat avdrag för ränta på internt lån, så saknas beskattningsbeslut i denna del. För detta år har alltså inget avdrag medgivits av Skatteverket vilket också innebär att Skatteverket kan fortsätta handläggningen med utgångspunkten att bolaget har ett yrkande om avdraget som verket har att ta ställning till.

Sammanfattningsvis innebär detta att överklagandet ska bifallas, med konsekvensen att Skatteverket genast ska vidta debiteringsåtgärder vad gäller beskattningsåret 2014 så att bolaget hamnar i samma beskattningsmässiga situation som gällde före det att Skatteverket fattade beslut om att inte medge avdrag för ränta på internt lån den 28 november 2016. Vad gäller beskattningsåret 2015 innebär en debitering inte någon beskattningsmässig förändring för bolaget.

Ersättning för kostnader

[text här utelämnad]

– Förvaltningsrätten bifaller överklagandet och förklarar att Skatteverket ska vidta debiteringsåtgärder i enlighet med Kammarrätten i Sundsvalls dom, den 24 november 2021, i målen 2757–2758-18, som innebär att CTEK Holding AB ska försättas i samma beskattningsbara situation som innan Skatteverkets beslut den 28 november 2016.

Förvaltningsrätten beslutar att ersättning ska beviljas med 40 800 kr exklusive mervärdesskatt.

Kammarrätten i Sundsvall (2023-01-30, Törnered, Bornelyck och Pousette):

Kammarrätten har i november 2021 upphävt förvaltningsrättens tidigare dom och Skatteverkets beslut och visat målen åter till Skatteverket för fortsatt handläggning i enlighet med det som anges under skälen för kammarrättens avgörande. Under skälen framgick att målen visades åter

till Skatteverket för prövning av bolagets rätt till avdrag för ränteutgifter med den utgångspunkten att det är investerarna som är bolagets långivare.

Den omständighet att det är investerarna som är bolagets långivare och den eventuella påverkan det kan ha för bolagets rätt till avdrag har inte Skatteverket tidigare tagit ställning till. Skatteverket har därmed att verkställa kammarrättens dom genom att fortsätta handläggningen, enligt domstolens anvisningar, och därefter som första instans fatta beslut om avdragsrätten. Att kammarrätten förordnat om att underinstansernas avgöranden ska upphävas innebär inte att bolaget också skulle ha rätt i sakfrågan. Skatteverket har därmed haft fog för att fortsätta handläggningen på så sätt som Skatteverket också meddelat bolaget. Skatteverkets meddelanden ska därför fastställas.

Efter kammarrättens avgörande i föregående stycke har bolaget inte vunnit bifall till sin talan mot Skatteverkets meddelanden. Målen avser inte en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen och det har inte heller kommit fram att det skulle finnas några synnerliga skäl att bevilja bolaget ersättning för kostnader i förvaltningsrätten eller kammarrätten. Skatteverkets överklagande i denna del ska därför bifallas och bolagets ansökan om ersättning för ombudskostnader i kammarrätten ska avslås.

– Kammarrätten ändrar förvaltningsrättens dom och fastställer Skatteverkets meddelanden avseende beskattningsåren 2014 och 2015.

Kammarrätten upphäver förvaltningsrättens beslut att bevilja ersättning för ombudskostnader i förvaltningsrätten och avslår CTEK Holding AB:s ansökan om ersättning för ombudskostnader i kammarrätten.