

# HÖGSTA DOMSTOLENS DOM

meddelad i Stockholm den 7 november 2019

Mål nr

T 2841-18

## **PARTER**

I

### **Klagande**

HSB Malmö ek. för., 746000-4836

Turning Torso

211 15 Malmö

Ombud: Advokat FF och juristen EL

### **Motpart**

Setterwalls Advokatbyrå Malmö AB, 556624-3787

Box 4501

203 20 Malmö

Ombud: Advokat EW

II

### **Klagande**

Setterwalls Advokatbyrå Malmö AB, 556624-3787

Box 4501

203 20 Malmö

Dok.Id 168562

---

HÖGSTA DOMSTOLEN	Postadress	Telefon 08-561 666 00	Expeditionstid
Riddarhustorget 8	Box 2066	Telefax -	08:45–12:00
	103 12 Stockholm	E-post: hogsta.domstolen@dom.se	13:15–15:00
		www.hogstadamstolen.se	

Ombud: Advokat EW

**Motpart**

HSB Sundsfastigheter AB, 556060-9835

Turning Torso

211 15 Malmö

Ombud: Advokat FF och och juristen EL

**SAKEN**

Skadestånd

**ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE**

Hovrätten över Skåne och Blekinges dom 2018-05-09 i mål T 1775-17

---

**DOMSLUT**

Högsta domstolen ändrar hovrättens domslut i själva saken på så sätt att även HSB Sundsfastigheter AB:s talan ogillas.

Högsta domstolen ändrar hovrättens dom även i fråga om rättegångskostnader och befriar Setterwalls Advokatbyrå Malmö AB från skyldigheten att betala HSB Sundsfastigheter AB:s rättegångskostnader i tingsrätten och hovrätten samt förpliktar HSB Malmö ek. för. och HSB Sundsfastigheter AB att solidariskt ersätta Setterwalls Advokatbyrå Malmö AB för rättegångskostnader i tingsrätten med 1 700 022 kr, varav 1 330 000 kr avser ombudsarvode, och ränta enligt 6 § räntelagen från den 8 juni 2017, och i hovrätten

med 552 100 kr, varav 410 000 kr avser ombudsarvode, och ränta enligt 6 § räntelagen från den 9 maj 2018.

Högsta domstolen förpliktar HSB Malmö ek. för. och HSB Sundsfastigheter AB att solidariskt ersätta Setterwalls Advokatbyrå Malmö AB för rättegångskostnad i Högsta domstolen med 801 000 kr, varav 625 000 kr avser ombudsarvode, och ränta enligt 6 § räntelagen från dagen för denna dom.

### **YRKANDEN I HÖGSTA DOMSTOLEN**

Setterwalls Advokatbyrå Malmö AB har, såvitt avser målet mellan Setterwalls och HSB Sundsfastigheter AB, yrkat att Högsta domstolen ska ogilla Sundsfastigheters talan, befria advokatbyrån från skyldigheten att ersätta Sundsfastigheter för rättegångskostnader i tingsrätten och hovrätten samt förplikta Sundsfastigheter att ersätta Setterwalls för rättegångskostnader i dessa instanser.

Sundsfastigheter har motsatt sig att hovrättens dom ändras.

HSB Malmö ek. för. (HSB) har, i målet mellan HSB och Setterwalls, yrkat att Högsta domstolen ska bifalla den talan som HSB fört vid hovrätten, befria HSB från skyldigheten att ersätta Setterwalls för rättegångskostnader i tingsrätten och hovrätten samt förplikta Setterwalls att ersätta HSB för rättegångskostnader i dessa instanser.

Setterwalls har motsatt sig att hovrättens dom ändras.

Parterna har yrkat ersättning för rättegångskostnader i Högsta domstolen.

### **DOMSKÄL**

#### **Vad målet handlar om**

1. Målet handlar om en advokatbyrås skadeståndsansvar för rådgivning till en klient, särskilt frågan om aktsamhetsbedömningen.

## **Bakgrund**

### *De bakomliggande fastighetsförsäljningarna*

2. HSB sålde 2004 ett antal hyresfastigheter genom tre fastighetsbolag i HSB-sfären, vilka senare fusionerades i Sundsfastigheter. Försäljningarna skedde till underpris till tre nybildade svenska kommanditbolag. Varje kommanditbolag ägdes till 99,9 procent av ett nederländskt bolag som komplementär och i övrigt av bolag i HSB-sfären. Efter de inledande försäljningarna överläts samtliga andelar i kommanditbolagen till en extern köpare till marknadspris. Transaktionsstrukturen skulle möjliggöra ett högre externt försäljningspris genom att köparen undgick ansvar för en latent skatteskuld.

3. Försäljningarna skedde efter ett rådgivande utlåtande från revisions- och konsultbyrån Deloitte om transaktionens skattekonsekvenser. Utlåtandet tog upp risken för att lagen (1995:575) mot skatteflykt skulle vara tillämplig; risken bedömdes vara låg.

### *Uppgifter i deklARATIONEN för taxeringen 2005 och revision*

4. Fastighetsbolagen lämnade inte några särskilda upplysningar om transaktionerna i deklARATIONEN för taxeringsåret 2005.

5. HSB:s revisorer vid Ernst & Young hade vid revision i december 2005 tagit del av utlåtandet från Deloitte och konstaterade att någon öppen redovisning inte hade gjorts avseende försäljningarna i deklARATIONEN för taxeringsåret 2005. Revisorerna framhöll också att en eventuellt avvikande mening från Skatteverket skulle kunna resultera i betydande skatt och skattetillägg. Slutligen rekommenderade revisorerna att affären skulle redovisas öppet i deklARATIONEN för taxeringsåret 2006, något som dock aldrig kom att göras.

*Komplettering I*

6. Efter ytterligare rådgivning från Deloitte lämnade HSB i januari 2006 för respektive fastighetsbolag in en skrivelse till Skatteverket med rubriken ”Kompletterande upplysningar till självdeklaration vid 2005 års taxering” (Komplettering I).

7. Komplettering I innehöll bland annat information om koncernstruktur och ägarförhållanden i kommanditbolagen och om att fastigheterna hade sålts till underpris till kommanditbolagen. Kompletteringen innehöll även information om att andelarna i kommanditbolagen därefter under 2004 hade avyttrats till en extern köpare och om att den vinst som därvid uppkom hos det nederländska bolaget hade delats ut under 2005 till dess moderbolag.

*Förhandsbesked i det s.k. Cypernmålet*

8. Skatterättsnämnden meddelade i mars 2006 ett negativt förhandsbesked i det s.k. Cypernmålet rörande en transaktionsstruktur som liknade den som HSB hade använt. Skatterättsnämnden fann att köpeskillingen skulle fördelas efter skälighet med utgångspunkt från delägarnas insatser i det sålda bolaget, dvs. fördelning med tillämpning av en skatterättslig genomsyn. Skatterättsnämnden ansåg sig vid den bedömningen inte ha anledning att pröva om skatteflyktslagen kunde vara tillämplig på förfarandet.

*SBs rådgivning*

9. HSB ville undersöka vad förhandsbeskedet kunde innebära för dess fastighetstransaktioner under 2004. HSB anlidade i april 2006 advokaten SB hos Setterwalls som personligen sammanträffade med HSB:s administrative chef och en medarbetare till honom.

10. Ett par dagar senare skickade SB en skrivelse till HSB som angavs innehålla svar på de frågor som diskuterats vid mötet. Enligt skrivelsen

uttalade han sig om bl.a. rättsfrågan avseende den genomförda transaktionen, eftertaxering, företrädaransvar, justering av bokslut, likvidationen av det nederländska bolaget och påförande av skattetillägg.

### *Komplettering II*

11. I anslutning till SBs rådgivning gav HSB för respektive fastighetsbolag in ytterligare en komplettering till Skatteverket (Komplettering II).

12. Komplettering II hade rubriken ”Komplettering till självdeklaration vid 2005 års inkomsttaxering”. Denna skrivelse inleddes med att bolagen ”tidigare ingett komplettering till deklarationen”. Därefter lämnades information om att resultatet i kommanditbolagen hade fördelats per tillträdesdagen samt lämnades uppgift om resultat, dess fördelning och redovisning. Slutligen angavs att den taxerade inkomsten rätteligen skulle höjas med vissa marginella belopp som avsåg oredovisad andel av respektive kommanditbolags resultat.

13. HSB inhämtade också ett utlåtande av Ernst & Young rörande SBs skrivelse till HSB (p. 10). Ernst & Young behandlade samma frågor som SB och delade hans bedömningar.

### *Utvecklingen i Cypernmålet*

14. Skatterättsnämndens beslut i Cypernmålet överklagades. Enligt Regeringsrätten hade Skatterättsnämnden inte utformat förhandsbeskedet med tillräcklig tydlighet. Regeringsrätten undanröjde därför nämndens beslut. Frågan om skatteflyktslagens tillämpning återförvisades till nämnden. (Se RÅ 2009 not. 87.)

15. Skatterättsnämnden fann att skatteflyktslagen var tillämplig och angav att beskattning skulle ske som om överlåtelsen av fastigheten skett till marknadsvärdet. Vid sin överprövning av beskedet instämde Högsta förvaltningsdomstolen i bedömningen att skatteflyktslagen var tillämplig och

fastställde därför Skatterättsnämndens förhandsbesked. (Se HFD 2012 not. 30.)

*Det efterföljande händelseförloppet*

16. I juni 2007 underkände Skatteverket HSB:s transaktioner med stöd av det resonemang om genomsyn som hade tillämpats i Skatterättsnämndens första beslut i Cypernmålet (p. 8). Skatteverket beslutade genom eftertaxering att väsentligt höja fastighetsbolagens inkomst av näringsverksamhet och att påföra bolagen skattetillägg.

17. Med SB som ombud överklagade fastighetsbolagen besluten till förvaltningsrätten som dock avlog överklagandet, varefter HSB reklamerade Setterwalls rådgivning i frågan om skattetillägg. Efter prövning i kammarrätten, som tillämpade skatteflyktslagen, påfördes fastighetsbolagen slutligen skatt med cirka 164 miljoner kr och skattetillägg med cirka 65 miljoner kr.

**Skadeståndsmålet i domstolarna**

*Tingsrätten*

18. HSB och Sundsfastigheter väckte sedan skadeståndstalan vid tingsrätten mot Setterwalls i egenskap av principal.

19. Som grund för talan anförde HSB och Sundsfastigheter i huvudsak att Setterwalls och SB haft i uppdrag att lämna HSB råd i det uttalade syftet att så långt som möjligt undvika risken för skattetillägg samt att SB vid utförandet av uppdraget lämnat felaktig information i följande avseenden.

- Att de skrivelser som HSB gett in till Skatteverket hade utlöst verkets utredningsskyldighet.
- Att fastighetsbolagen vid tidpunkten inte hade kunnat minska risken för skattetillägg genom att lämna ytterligare uppgifter till Skatteverket.

- Att de av fastighetsbolagen ingivna skrivelserna hade varit tillräckliga för att fastighetsbolagen skulle anses ha lämnat en frivillig rättelse alternativt ett öppet yrkande som kunde jämföras med frivillig rättelse.

20. Enligt HSB och Sundsfastigheter hade SBs råd inte varit grundade på erforderliga undersökningar av gällande rätt. De angivna frågorna var sådana som hade klargjorts genom rättspraxis, var allmänt kända bland domare och advokater eller var välutredda i doktrinen. Det saknades alltså, även om uppdragsavtalet skulle ges det innehåll som Setterwalls gjorde gällande, fog för de slutsatser SB redovisat och han hade därmed dels avvikit från vad som följer av god advokatsed, dels agerat vårdslöst vid utförandet av sitt uppdrag. De gjorde gällande att vårdslösheten hade orsakat HSB skada motsvarande det skattetillägg som Sundsfastigheter tvingats att betala, eftersom en icke avdragsgill kostnad i Sundsfastigheter påverkat värdet på HSB:s aktier i Sundsfastigheter i motsvarande mån. Sundsfastigheter anförde dessutom att den rådgivning som HSB anlitat Setterwalls för även hade omfattat fastighetsbolagen samt att Sundsfastigheters skada hade bestått i det skattetillägg som bolaget tvingats att betala.

21. HSB och Sundsfastigheter gjorde gällande att båda parterna var berättigade men inte samtidigt samt att det i första hand är HSB och i andra hand Sundsfastigheter som har en fordran på Setterwalls.

22. Setterwalls invände att advokatbyrån och SB inte lämnat felaktig rådgivning och inte handlat vårdslöst och bestred även övriga grunder för talan.

23. Tingsrätten ogillade båda käromålen på den grunden att SB inte handlat vårdslöst inom ramen för sitt uppdrag. HSB och Sundsfastigheter överklagade.



*Hovrätten*

24. Hovrätten har kommit fram till att SBs uppdrag varit att lämna HSB och Sundsfastigheter råd i det uttalade syftet att så långt som möjligt undvika risken för skattetillägg samt att SB agerat vårdslöst vid utförandet av detta uppdrag. Vidare har hovrätten bedömt att det funnits adekvat kausalitet mellan vårdslösheten och den skada som Sundsfastigheter drabbats av genom de aktuella skattetilläggen. Hovrätten har mot denna bakgrund bifallit Sundsfastigheters skadeståndsyrkande. Eftersom Sundsfastigheter fått framgång med sin talan har hovrätten bedömt att HSB inte åsamkats någon skada. Hovrätten har därför funnit att HSB:s skadeståndsyrkande ska ogillas och har fastställt tingsrättens domslut i den delen.

**Allmänna utgångspunkter för ansvarsbedömningen**

25. En advokat bär gentemot sin klient på kontraktsrättslig grund ett ansvar för skada som orsakats genom oaktsamhet (vårdslöshet). Ansvaret bygger, liksom professionsansvaret i allmänhet, på att de tjänster som en advokat tillhandahåller som rådgivare grundas på de yrkesmässiga kunskaper han eller hon har. En advokat förutsätts ha särskilda kunskaper i sin egenskap av juridisk expert och ledamot av advokatsamfundet.

26. För en advokats rådgivning gäller att han eller hon enligt 8 kap. 4 § rättegångsbalken i sin verksamhet ska redbart och nitiskt utföra de uppdrag som anförtrotts henne eller honom och iaktta god advokatsed. Vad som är god advokatsed utvecklas i första hand genom de vägledande regler som advokatsamfundet utfärdar och genom praxis i samfundets disciplinnämnd. Allmänt kan sägas att det i advokatuppdraget ligger ett åtagande att efter bästa förmåga hävda klientens intressen. Det sagda innebär att advokaten ska utföra sitt uppdrag med omsorg, noggrannhet och tillbörlig skyndsamhet och att juridiska råd ska vara grundade på erforderliga undersökningar av gällande rätt.

Advokaten måste också, främst genom kontakter med huvudmannen, skaffa sig en bild av de faktiska förhållanden som ska analyseras rättsligt.

27. Dessa riktlinjer för fackmässighet bildar utgångspunkt för den aktsamhet som en advokat bör visa vid utförandet av sitt uppdrag. För att närmare avgränsa de förpliktelser som advokaten har i förhållande till klienten är uppdragsavtalet av central betydelse.

### **Uppdragets omfattning**

28. Om inget sägs om uppdragets omfattning, ligger det nära till hands att tolka ett givet uppdrag som att det omfattar vad som typiskt sett kan förväntas av en advokat vid den aktuella sortens rådgivning. Det är dock möjligt för parterna att genom avtal i olika avseenden avvika från en sådan allmän omfattning av ett givet uppdrag. Avtalet kan sätta gränser för hur omfattande arbete som advokaten kan lägga ned på uppdraget, inte bara genom uppdragets större eller mindre svårighetsgrad, utan också genom de ekonomiska eller andra ramar som klienten kan ha bestämt. Det kan t.ex. innebära att advokaten inte ska lämna rådgivning i ett visst avseende. Så länge rådgivningen i övrigt uppfyller de allmänna fackmässiga kraven finns det inget som hindrar en sådan begränsning.

### **Aktsamhetsbedömningen**

#### *Omständigheter som bör ingå i bedömningen*

29. Vid bedömningen av om en advokat har handlat oaktsamt måste hänsyn tas till omständigheterna i det enskilda fallet. Härvid ska sådana omständigheter beaktas som t.ex. uppdragets omfattning, de sakliga och rättsliga frågornas komplexitet och svårighetsgrad, den tid advokaten haft till sitt förfogande, de värden som står på spel och klientens instruktioner. Det måste också kunna vägas in i bedömningen om advokaten har särskilda insikter och

erfarenheter från det rättsområde som klientens ärende rör. (Se ”Advokatens skadeståndsansvar” NJA 2018 s. 414 p. 22.)

30. Advokatens uppgifter kan i stor utsträckning skilja sig åt mellan olika uppdrag (jfr ”Advokatens skadeståndsansvar” p. 22–27). När uppdraget aktualiserar rättsligt eller sakligt komplexa frågeställningar, får aktsamhetsbedömningen främst riktas in mot den metod som advokaten har använt sig av och om den kan anses vara anpassad efter vad uppgiften kräver. Prövningen ska alltså ta sikte på om advokaten har varit tillräckligt omsorgsfull i sin genomgång och analys av saken och rättsläget.

31. Det bör kunna ställas höga krav på advokatens kunnande och omdömesförmåga, men det måste samtidigt tas hänsyn till att rättsläget – trots en adekvat rättsutredning – kan vara svårt att fastställa, exempelvis genom att det saknas auktoritativa uttalanden i rättskällorna eller när källmaterialet framstår som motstridigt. Det får då betydelse om advokaten har presenterat rättsläget, med välgrundade påpekanden om eventuella osäkerheter, på ett rättvisande sätt för klienten så att denne får ett korrekt underlag för sitt eget beslutsfattande (jfr Håkan Andersson, Ansvarsproblem i skadeståndsramen, 2013, s. 247 f. med hänvisningar). Behovet av att sådan information lämnas är dock beroende av situationen i det enskilda fallet (se ”Bankens skatterådgivning” NJA 1994 s. 598).

32. Aktsamhetsbedömningen ska således inte ta sikte på i vilken utsträckning som advokatens uttalande i en rättsfråga står sig vid en senare prövning. Frågan om advokatens ansvar ska i stället inriktas främst på om han eller hon har grundat sina bedömningar på en fackmässig undersökning av rättsläget som det framstod vid tiden för rådgivningen.

*En sedvanlig aktsamhetsbedömning ska göras*

33. I vissa rättsfall uttrycks att försumlighet i en juridisk bedömning eller en underlåtenhet att presentera osäkerhet om alternativ inte bör leda till ansvar annat än i mer uppenbara fall (se senast i ”Advokatens skadeståndsansvar” p. 25).

34. Formuleringen ger uttryck för att det i komplicerade juridiska frågor finns utrymme för att argumentera för olika rättsliga slutsatser. En advokat kan t.ex. bli tvungen att under svårbedömda förhållanden träffa besvärliga avgöranden om kommersiella transaktioners juridiska konsekvenser. Rådgivaren måste i sådana fall ha ett beaktansvärt utrymme innan ett skadestånd aktualiseras.

35. Det är även vid juridisk rådgivning fråga om en sedvanlig aktsamhetsbedömning – utan någon förhöjd culpitröskel – som ska göras, trots att uppenbarhetsterminologin emellanåt kommer till användning (jfr härtill Andersson a.a. s. 220 ff.).

*Klientens eget risktagande*

36. Juridisk rådgivning förekommer i många olika situationer. Rådgivning sker ofta på ett tidigt stadium innan klienten vidtagit någon åtgärd avseende en tilltänkt transaktion. I sådana fall kan man sällan tala om något risktagande på klientens sida. Rådgivning kan emellertid också förekomma sedan en transaktion har visat sig slå fel. I den situationen rör rådgivningen inte grundtransaktionen utan hur man ska undvika olika tänkbara konsekvenser som uppstått genom grundtransaktionen. Frågan är då hur klientens riskbenägenhet avseende grundtransaktionen ska beaktas.

37. Ett sätt att beakta risken i en vidtagen transaktion är att ställa den i relation till advokatens aktsamhet. Av rättspraxis framgår att domstolarna i en helhetsbedömning av omständigheterna har beaktat att uppdragsgivaren inte

varit omedveten om att förfarandet innebar vissa risker (jfr ”Bankens skatterådgivning” s. 607). Vidare har i rättspraxis beaktats att uppdragsgivaren varit medveten om de särskilda risker som ett förfarande innebar (jfr ”Bergs fondkommission” NJA 1995 s. 693 om handel med indexoptioner). Av rättspraxis kan alltså den slutsatsen dras att uppdragsgivarens medvetenhet om sitt eget risktagande ska beaktas vid bedömningen av rådgivarens aktsamhet.

38. Ytterligare en aspekt av uppdragsgivarens tidigare risktagande är att det många gånger kan vara mindre lämpligt att möjliggöra för uppdragsgivaren att övervältra ansvaret för en risk som uppkommit till följd av agerandet på en senare anlita rådgivare som fått i uppdrag att skademinimera. Även den aspekten bör ges genomslag vid aktsamhetsbedömningen.

39. Hur klientens risktagande och riskmedvetenhet ska avvägas mot advokatens agerande går inte att generellt ange, utan detta får bedömas med hänsyn till omständigheterna i varje enskilt fall.

### **Bevisfrågor**

40. När oaktsamhet ligger till grund för ett ansvarsyrkande anges ibland att det är den skadelidande som enligt allmänna principer har bevisbördan för att skadeståndsgrundande oaktsamhet föreligger; det är enligt detta synsätt klienten som har bevisbördan för att advokaten har gjort sig skyldig till oaktsamhet (se t.ex. ”Advokatens skadeståndsansvar” p. 27). Emellertid är bedömningen av oaktsamheten en rättslig fråga och någon bevisskyldighet beträffande rättsliga påståenden föreligger inte. Vad som avses är i själva verket en bevisskyldighet för de påstådda faktiska omständigheter som konstituerar oaktsamhet (se Lars Heuman, Bevisbörda och beviskrav i tvistemål, 2005, s. 315 f.).

41. Utgångspunkten är att den skadelidande har bevisskyldigheten för de påstådda faktiska omständigheter som ska ligga till grund för bedömningen av

oaktsamheten. Emellertid kan det för en i bedömningen ingående omständighet ha utvecklats särskilda bevisregler. Så är fallet t.ex. med frågan om vilket innehåll ett avtal har, där det inom den allmänna avtalsrätten har utvecklats särskilda regler. Vidare anses den part som påstår att motparten varit medveten om en risk ha beviskyldighet för att sådan medvetenhet föreligger. Detsamma torde gälla påståenden om att motparten har haft viss kunskap om faktiska förhållanden.

42. De beviskrav som normalt gäller i tvistemål ska tillämpas även beträffande nämnda frågor.

### **Bedömningen i detta fall**

#### *Uppdragets omfattning*

43. Som nämnts i det föregående får omfattningen av advokatens uppdrag betydelse vid aktsamhetsbedömningen. I detta fall är parterna oense i frågan om uppdragets omfattning. HSB och Sundsfastigheter påstår att SB skulle lämna dem råd om hur risken för skattetillägg kunde undvikas. Setterwalls har gjort gällande att uppdraget var att ge sådana råd utan att HSB och Sundsfastigheter skulle behöva yrka beskattning av vinsten från fastighetsförsäljningarna.

44. Den skrivelse som SB sände till HSB talar för att uppdraget hade den omfattning som Setterwalls har gjort gällande. Ernst & Youngs överprövning av rådgivningen ger vidare intrycket att SBs uppdrag inte var mer omfattande än vad som framgår av skrivelsen. Det underlag som SB fick – Deloittes utlåtande samt deklARATIONERNA och Komplettering I – ger inte heller stöd för att SB skulle ha tagit på sig ett mer omfattande uppdrag än så eller att HSB haft fog för att uppfatta saken på något annat sätt. Den muntliga bevisningen ger samma bild.

45. Aktsamhetsbedömningen ska därför utgå från att SB hade det mer begränsade uppdrag som Setterwalls angett.

#### *Aktsamhetsbedömningen*

46. SB anlätades som särskilt kunnig och erfaren i skatterättsliga frågor. Bakgrundsförhållandena var komplexa, och vid den aktuella tiden var rättsläget oklart på flera punkter av betydelse för den bedömning som han skulle göra. Skatterättsnämnden hade i Cypernmålet tillämpat ett genomsynsresonemang. SB ifrågasatte riktigheten av detta i sin skrivelse. Först genom rättsfallet HFD 2012 not. 30 klarlades att skatteflyktslagen i stället kunde tillämpas. Vid tidpunkten för rådgivningen var det inte heller avgjort om skattetillägg kunde påföras när taxering skett med tillämpning av skatteflyktslagen (klarläggande av att så kunde bli fallet skedde först genom RÅ 2010 ref. 51).

47. Den avgörande frågan blev, enligt vad SB uppgav i sin skrivelse, huruvida fastighetsbolagen genom de ingivna kompletteringarna kunde anses ha lämnat en frivillig rättelse alternativt ett öppet yrkande som kunde jämföras med frivillig rättelse. I detta ligger även frågan om uppgifterna i kompletteringarna utlöste någon form av utredningsskyldighet för Skatteverket.

48. Frågan huruvida kompletteringar utan särskilt yrkande om omtaxering medför att frivillig rättelse ska anses föreligga eller att en utredningsskyldighet inträder var vid tidpunkten för rådgivningen en fråga som inte var avgjord i rättstillämpningen. Rättsläget får även i övrigt anses ha varit osäkert beträffande de frågorna. (Se bl.a. Teresa Simon-Almendal, Skatteanpassade transaktioner och skattebrott, Ak. avh. 2005, s. 130 ff. och 222 ff., Ulrika Bengtsson, Komplettering till en deklaration, i Svensk Skattetidning 2014 s. 286 ff., Johan Rick, Komplettering av deklaration samt frivillig rättelse – några tankar, i Svensk Skattetidning 2017 s. 531 ff. och Stig von Bahr, En

kritisk betraktelse över skattetilläggens utveckling, i De lege: Law and Society, 2019, s. 23 ff.)

49. SBs skrivelse kan inte sägas fullt ut återspegla eller redovisa oklarheterna i rättsläget och därmed inte heller göra det möjligt för HSB att närmare analysera den rättsliga situationen eller att bedöma vilka efterforskningar i rättskällematerialet som låg till grund för skrivelsen. Inte heller berörde han den rättsliga betydelsen av att informationen i fastighetsbolagens kompletteringar inte hade lämnats i deklARATIONERNA utan först efter det att Skatteverket hade fattat beslut om slutlig skatt. Att dessa uppgifter utelämnats medför att det inte genom skrivelsen går att kontrollera om rådgivningen grundat sig på en fackmässig godtagbar undersökning. Det framgår dock av förhöret med SB att hans uttalanden grundades på en lång erfarenhet av Skatteverkets och domstolarnas tillämpning.

50. SB gjorde också välgrundade reservationer beträffande rättsläget. Dessa gick ut på att vad som ska anses vara tillräckliga uppgifter för att föranleda att en utredningsskyldighet ska anses ha inträtt prövas i varje enskilt fall och att någon klar gräns därför inte kunde uppställas. Vidare angav SB i skrivelsen att relevanta uppgifter för att kunna pröva rättsfrågan om fördelning av resultatet lämnats. Han uteslöt i det sammanhanget inte att skattetillägg skulle kunna komma att påföras men bedömde risken härför som liten. Sammanfattningsvis angav SB att fastighetsbolagen ingett kompletteringar till deklARATIONERNA vilka enligt hans uppfattning var tillräckliga för att betraktas som frivilliga rättelser.

51. Utredningen visar att HSB:s företrädare, bl.a. efter vad som anförts av Ernst & Young vid revisionen, var medvetna om att ett yrkande om ändrad beskattning eller i vart fall ett öppet yrkande var det säkraste sättet att undvika skattetillägg. Det måste vägas in i bedömningen också att SB blev inkopplad på ärendet i ett skede när det redan var klart att de lämnade deklARATIONERNA innehöll oriktiga uppgifter och att en utgångspunkt för rådgivningen var att



riskerna för skattetillägg skulle minimeras utan att HSB och fastighetsbolagen behövde yrka att bli beskattade för vinsten av fastighetsförsäljningarna.

52. SBs rådgivningsuppdrag omgavs av ganska snäva gränser och avsåg alltså att i efterhand avvärja vissa risker som uppstått genom den ursprungliga transaktionen. HSB:s tidigare risktagande och dess företrädares medvetenhet om riskerna med att i situationen efter förhandsbeskedet i Cypernmålet inte öppet yrka upptaxering är omständigheter som ska vägas in vid bedömningen av om SB har varit oaktsam.

53. Vid en samlad bedömning är omständigheterna i målet inte sådana att SB vid sin rådgivning kan anses ha varit oaktsam.

### **Rättegångskostnader**

54. Med hänsyn till utgången ska Setterwalls befrias från att betala Sundsfastigheters rättegångskostnader i tingsrätten och hovrätten samt ska HSB och Sundsfastigheter solidariskt ersätta Setterwalls för dess rättegångskostnader i såväl de instanserna som Högsta domstolen. Som domstolarna har funnit är 200 000 kr en skälig kostnad för Setterwalls eget arbete i tingsrätten. I övrigt är den begärda ersättningen skälig.

---

---

---

I avgörandet har deltagit: justitieråden Gudmund Toijer, Svante O. Johansson (referent), Dag Mattsson, Malin Bonthron och Eric M. Runesson  
Föredragande justitiesekreterare: Josefine Wendel