



HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
2284-24

meddelad i Stockholm den 2 oktober 2025

KLAGANDE

Bio-Works Technologies AB, 556935-3559

Ombud: Lone Carlbom
Virdings allé 18
754 50 Uppsala

MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Stockholms dom den 25 mars 2024 i mål nr 5621-23

SAKEN

Skattetillägg

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen undanröjer det påförda skattetillägget.

BAKGRUND

1. Den som har lämnat en oriktig uppgift till ledning för sin beskattning kan bli skyldig att betala skattetillägg. En uppgift anses vara oriktig om det klart framgår att den är felaktig. Uppgiften anses dock inte vara oriktig om den uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut. Om det är oskäligt att skattetillägg tas ut med fullt belopp ska Skatteverket besluta om hel eller delvis befrielse från skattetillägget.
2. Skatteverket ska se till att ett ärende blir tillräckligt utrett. Om uppgifterna i en självdeklaration är otydliga eller motstridiga kan Skatteverkets utredningsansvar aktualiseras.

3. Bio-Works Technologies AB lämnade under 2021 ett koncernbidrag om 20 miljoner kr till ett dotterbolag. Bolaget yrkade avdrag för bidraget två gånger genom att ta upp det på två ställen i inkomstdeklarationen nämligen dels i resultaträkningen under lämnade koncernbidrag, dels under skattemässiga justeringar som en kostnad som ska dras av men som inte ingår i det redovisade resultatet. Bolagets resultat blev därmed 20 miljoner kr för lågt. Bolaget redovisade vidare skulder till koncern-, intresse- och gemensamt styrda företag om 20 miljoner kr.
4. Sedan Skatteverket begärt förklaring till hur det kom sig att bolaget hade redovisat lämnade koncernbidrag på detta sätt kom bolaget in med en rättad deklaration i vilken uppgiften om koncernbidraget hade tagits bort under skattemässiga justeringar. Bolaget uppgav att felet i den ursprungliga deklarationen berodde på att bolaget hade missförstått hur deklarationen skulle fyllas i.
5. Skatteverket påförde bolaget skattetillägg. Myndigheten ansåg att bolaget hade lämnat en oriktig uppgift och att det inte förelåg grund för befrielse från skattetillägget.
6. Bolaget överklagade till Förvaltningsrätten i Uppsala och sedan vidare till Kammarrätten i Stockholm som båda instämde i Skatteverkets bedömning och avslog bolagets överklaganden.

YRKANDEN M.M.

7. *Bio-Works Technologies AB* yrkar att hel eller delvis befrielse från skattetillägget ska medges.
8. *Skatteverket* bestrider bifall till överklagandet.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

9. Den fråga som Högsta förvaltningsdomstolen först har att ta ställning till är om det över huvud taget finns förutsättningar för att påföra skattetillägg. Först om så är fallet uppkommer frågan om befrielse från skattetillägget ska medges.

Rättslig reglering m.m.

10. Enligt 49 kap. 4 § första stycket 1 skatteförfarandelagen (2011:1244) ska skattetillägg tas ut av den som på något annat sätt än muntligen under förfarandet har lämnat en oriktig uppgift till ledning för egen beskattning. Av 5 § första stycket 1 framgår att en lämnad uppgift ska anses vara oriktig om det klart framgår att den är felaktig. En uppgift ska dock enligt andra stycket 2 inte anses vara oriktig om den uppenbart inte kan läggas till grund för ett beslut.

Enligt 51 kap. 1 § första stycket ska hel eller delvis befrielse från skattetillägg medges om det är oskäligt att ta ut det med fullt belopp.

11. Av 40 kap. 1 § skatteförfarandelagen framgår att Skatteverket ska se till att ärendena blir tillräckligt utredda.
12. Enligt 35 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229) ska koncernbidrag mellan bl.a. aktiebolag dras av hos givaren och tas upp hos mottagaren om vissa förutsättningar är uppfyllda.
13. Ett koncernbidrag ska enligt Bokföringsnämndens allmänna råd BFNAR 2012:1 (K3) som huvudregel redovisas som en bokslutsdisposition i resultaträkningen men ett koncernbidrag som ett moderföretag lämnar till ett dotterföretag får redovisas som en ökning av dotterföretagets redovisade värde (punkt 6.6). Av de allmänna råden framgår att begrepp och principer ska tillämpas på ett likformigt sätt för liknande transaktioner och andra händelser i ett och samma företag under en längre tid (punkt 2.3). Det är inte annat än undantagsvis tillåtet att byta redovisningsprincip (punkt 10.2). När det allmänna rådet tillåter ett val för redovisningen av en specifik transaktion eller annan händelse och företaget ändrar sitt tidigare val anses det vara ett byte av redovisningsprincip (kommentar till punkt 10.2).

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

14. Skatteverket ska enligt 40 kap. 1 § skatteförfarandelagen se till att ett ärende blir tillräckligt utrett. Om uppgifterna i en självdeklaration är otydliga eller motstridiga kan Skatteverkets utredningsansvar aktualiseras. Om det framstår som närmast uteslutet att en uppgift skulle godtas av Skatteverket utan närmare utredning anses det inte finnas förutsättningar för att påföra skattetillägg (se t.ex. RÅ 2003 ref. 4 och RÅ 2003 ref. 22).
15. Bolaget har i sin inkomstdeklaration yrkat avdrag för koncernbidrag på två ställen nämligen dels i resultaträkningen, dels under skattemässiga justeringar. Uppgifterna antyder att bolaget har lämnat två koncernbidrag och valt att i sin årsredovisning behandla dem på skilda sätt. Det ena som en bokslutsdisposition i resultaträkningen och det andra som en ökning av värdet på aktier i ett dotterbolag i balansräkningen. I själva verket har bara ett koncernbidrag lämnats och det har redovisats i resultaträkningen.
16. Av Bokföringsnämndens allmänna råd framgår att om det finns en valfrihet mellan två principer ska den princip som har valts tillämpas på ett konsekvent sätt. Att tillämpa olika principer på likartade transaktioner strider mot nämndens allmänna råd. Bolagets uppgifter i inkomstdeklarationen framstår

mot den bakgrunden som motstridiga vilket talar för att Skatteverkets utredningsansvar borde ha aktualiserats.

17. Å andra sidan kan det förhålla sig på det viset att ett bolag konsekvent redovisar koncernbidrag till dotterbolag i balansräkningen och ett visst år lämnar ett koncernbidrag till ett annat bolag i koncernen. Eftersom sistnämnda koncernbidrag måste redovisas i resultaträkningen kan den nu uppkomna situationen uppstå, nämligen att två koncernbidrag tas upp på två olika ställen i inkomstdeklarationen. Detta talar för att bolagets uppgifter skulle ha kunnat godtas utan närmare utredning från Skatteverkets sida.
18. Det finns således skäl som talar både för och emot att Skatteverkets utredningsansvar borde ha aktualiserats. I detta fall har emellertid samma belopp angetts på de två ställen i deklarationen som handlar om lämnade koncernbidrag. Till detta kommer att samma belopp dessutom har angetts under skulder till bl.a. koncernföretag. Sistnämnda uppgift talar ytterligare för att uppgifterna i inkomstdeklarationen avsåg ett och samma koncernbidrag.
19. Mot bakgrund av det anförda framstår det som närmast uteslutet att bolagets uppgifter i inkomstdeklarationen skulle ha godtagits av Skatteverket utan närmare utredning. Med hänsyn härtill saknas förutsättningar för att påföra skattetillägg. Bolagets överklagande ska därför bifallas på så sätt att det påförda skattetillägget undanröjs.

I avgörandet har deltagit justitieråden Henrik Jermsten, Margit Knutsson, Leif Gäverth (skiljaktig), Magnus Medin och Mikael Westberg.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Daniel Brohall.

SKILJAKTIG

Justitierådet Leif Gäverth är skiljaktig och anser att överklagandet ska avslås samt anför följande.

1. Högsta förvaltningsdomstolen har meddelat prövningstillstånd med uppsläppandemeningen om det finns förutsättningar för hel eller delvis befrielse från skattetillägg.
2. Majoriteten har dock funnit att målet ska prövas utifrån frågeställningen om Skatteverkets utredningsansvar har väckts. Jag kan ha viss förståelse för detta, eftersom frågan om en eventuell befrielse från skattetillägg förutsätter att den skattskyldige har lämnat en oriktig uppgift. En sådan prövning innefattar bl.a. ett ställningstagande till frågan om Skatteverkets utredningsansvar har väckts.
3. Syftet med att Högsta förvaltningsdomstolen i sitt beslut att meddela prövningstillstånd anger en uppsläppandemening är bl.a. att få parterna att koncentrera sin argumentering utifrån den i uppsläppandemeningen angivna frågeställningen. Uppsläppandemeningen binder emellertid inte domstolen, i vart fall inte när målet är uppsläppt i sin helhet. Det kan finnas skäl att vid prövningen av målet avvika från den frågeställning som angetts i uppsläppandemeningen. Det finns exempel på att Högsta förvaltningsdomstolen gjort så även tidigare.
4. Att ett mål prövas utifrån en annan frågeställning än den i uppsläppandemeningen kan dock ibland vara problematiskt. Det kan medföra att parterna inte för fram de argument, och i förekommande fall den bevisning, som har relevans för den fråga som domstolen slutligen kommer att pröva målet utifrån.
5. I förevarande fall har frågan om kravet på Skatteverkets utredning avseende den aktuella deklarationen visserligen varit föremål för bedömning av förvaltningsrätten och kammarrätten. Processföringen i Högsta förvaltningsdomstolen har dock uteslutande handlat om förutsättningar för befrielse från skattetillägg och parterna har inte argumenterat i frågan om Skatteverkets utredningsansvar, eller över huvud taget beträffande frågan om det har lämnats en oriktig uppgift.
6. Det nu sagda innebär enligt min mening att det inte är optimalt att pröva målet utifrån frågan om Skatteverkets utredningsansvar, som i första hand är en bedömningsfråga och inte en fråga om ren lagtolkning, med mindre än att parterna har beretts tillfälle att närmare argumentera i frågan.
7. När det gäller Skatteverkets utredningsskyldighet finns det en bestämmelse i 40 kap. 1 § skatteförfarandelagen. Den tar sikte på Skatteverkets allmänna utredningsskyldighet, dvs. den på officialprincipen grundade skyldigheten att

se till att ärendet är tillräckligt utrett för att myndigheten ska kunna fatta ett beslut; materiellt riktigt eller inte. Är uppgifterna i deklARATIONEN motstridiga eller otydliga eller den skattskyldige särskilt har markerat en skatterättslig frågeställning kan denna utredningsskyldighet aktualiseras.

8. Bestämmelsen innebär att Skatteverket ska ha ett tillräckligt beslutsunderlag, vilket bl.a. kan innebära att myndigheten behöver stämma av uppgifter i deklARATIONEN mot uppgifter i skattedatabasen och i förekommande fall ställa frågor till den skattskyldige. Syftet med bestämmelsen är bl.a. att ett ärende ska vara färdigutrett när det kommer till domstol (se vidare prop. 1989/90:74 s. 283 f. och prop. 2010/11:165 del 1 s. 409 f. och del 2 s. 866).
9. Den fråga Högsta förvaltningsdomstolen nu har att pröva är om Skatteverkets utredningsansvar som har betydelse för frågan om skattetillägg ska påföras kan anses ha uppkommit (jfr t.ex. RÅ 2004 ref. 106 och där anmärkta rättsfall).
10. Enligt praxis anses ett sådant utredningsansvar inte ha aktualiserats när uppgifterna i deklARATIONEN varit sådana att det inte framstått som uteslutet, eller närmast uteslutet, att Skatteverket skulle ha godtagit deklARATIONEN i befintligt skick (se t.ex. RÅ 2004 not. 102, RÅ 2004 not. 164, RÅ 2004 ref. 106, RÅ 2005 ref. 7 och RÅ 2007 ref. 65).
11. Frågan är således om de lämnade deklARATIONSUPPGIFTERNA medför att det inte kan hållas för uteslutet, eller närmast uteslutet, att Skatteverket skulle ha godtagit deklARATIONEN i befintligt skick, eller om uppgifterna i deklARATIONEN borde ha väckt Skatteverkets utredningsansvar med avseende på frågan om skattetillägg ska påföras.
12. Vid denna bedömning kan konstateras att bolaget i deklARATIONEN har redovisat lämnade koncernbidrag dels i resultaträkningen (punkt 3.19), dels under skattemässiga justeringar (punkt 4.4.a) och dessutom med samma belopp. Samtidigt har bolaget i räkenskapsschemat under rubriken skulder till koncern-, intresse- och gemensamt styrda företag (punkt 2.47) redovisat ett belopp av samma storlek, inte det dubbla.
13. Att bolaget redovisat koncernbidrag på två olika ställen i deklARATIONEN och med samma belopp och dessutom att samma belopp angetts som en skuld till koncernbolag m.fl., kan möjligen uppfattas som en ovanlig deklARATIONSÅTGÄRD.
14. Det finns emellertid inget i deklARATIONEN som direkt motsäger att två koncernbidrag av samma storlek skulle kunna ha lämnats under samma år. Ett av dem skulle kunna ha överförts medan det andra skuldförts. Det framgår vidare inte vilka redovisningsnormer bolaget har tillämpat, varför det inte heller av deklARATIONEN kan utläsas om redovisningen skulle strida mot sådana. Vid nu nämnda förhållanden anser jag att det inte kan anses vara uteslutet, eller

närmast uteslutet, att Skatteverket hade kunnat godta deklarationen utan närmare utredning.

15. Jag finner således att bolaget har lämnat en oriktig uppgift som utgör grund för att påföra skattetillägg. Med hänsyn till majoritetens bedömning saknar jag anledning att ta ställning till frågan om det finns förutsättningar för befrielse från skattetillägget.