



HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
7304-24

meddelad i Stockholm den 2 oktober 2025

KLAGANDE

Local Market Sweden AB, 556912-6948

Ombud: Sven Dahlgren
Integra Veritas AB
Karlavägen 18
114 31 Stockholm

MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Stockholms dom den 8 oktober 2024 i mål nr 1556-24

SAKEN

Skattetillägg

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen undanröjer det påförda skattetillägget.

Högsta förvaltningsdomstolen avvisar yrkandet om ersättning för kostnader i förvaltningsrätten och kammarrätten.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar Local Market Sweden AB ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 28 535 kr.

Besöksadress

Birger Jarls torg 13

Telefon

08-561 676 00

Öppettider

måndag–fredag

09:00–12:00

13:00–16:00

Postadress

Box 2293

103 17 Stockholm

E-post

hogstaforvaltningsdomstolen@dom.se

Webbplats

www.hogstaforvaltningsdomstolen.se

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. Local Market Sweden AB yrkade i sin inkomstdeklaration för 2021 avdrag för nedskrivning av aktier i ett intresseföretag med 12 miljoner kr. Yrkandet redovisades i rutan för nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar. Nedskrivningsbeloppet återfördes inte till beskattning under skattemässiga justeringar. Av deklarationen framgick att bolagets finansiella anläggningstillgångar utgjordes av andelar i koncernföretag samt andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag. Något innehav av kortfristiga placeringar fanns inte redovisat.
4. Inför beslut om beskattning efterfrågade Skatteverket en beskrivning av vad nedskrivningen gällde och på vilka grunder bolaget bedömde att den var skattemässigt avdragsgill. Bolaget uppgav att nedskrivningen borde ha tagits upp under skattemässiga justeringar i deklarationen. Att så inte hade skett berodde på ett fel som uppstått i samband med att bolaget bytte skatteprogram och var en konsekvens uteslutande av detta programbyte.
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 Stockholm och sedan vidare till Kammarrätten i Stockholm som båda avslog bolagets överklaganden.

YRKANDEN M.M.

7. *Local Market Sweden AB* yrkar att full befrielse från skattetillägget ska medges och att ersättning för ombudskostnader i förvaltningsrätten och kammarrätten ska beviljas. Bolaget yrkar även ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 28 535 kr.

8. *Skatteverket* bestrider bifall till överklagandet men tillstyrker att ersättning beviljas för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med yrkat belopp.

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 skattetillägg 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.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Skattetillägg

12. 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).
13. Bolaget har i sin inkomstdeklaration yrkat avdrag för nedskrivning av aktier i ett intresseföretag genom att ta upp det i rutan för nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar. Nedskrivningsbeloppet har inte återförts till beskattning utan den för det ändamålet avsedda rutan i deklarationen var tom. Av deklarationen framgår att bolagets finansiella anläggningstillgångar uteslutande bestod av andelar i koncern- eller intresseföretag eller i gemensamt styrda företag och att det inte fanns några kortfristiga placeringar. Härav kan den slutsatsen dras att de nedskrivna tillgångarna med största sannolikhet utgjordes av näringsbetingade andelar. En nedskrivning av eller förlust på sådana andelar är inte avdragsgill. Detta talar

för att uppgifterna i deklarationen borde ha aktualiserat Skatteverkets utredningsansvar.

14. Å andra sidan kan det förhålla sig på det viset att de nedskrivna tillgångarna bestod av andelar som vid beskattningen utgör lager trots att de i redovisningen är anläggningstillgångar. Det kan också förhålla sig på det viset att något företag som bolaget tidigare haft en kortfristig placering i försatts i konkurs under året vilket lett till en avdragsgill förlust. Detta talar för att bolagets uppgifter skulle ha kunnat godtas utan närmare utredning från Skatteverkets sida.
15. Det finns således skäl som talar både för och emot att Skatteverkets utredningsansvar borde ha aktualiserats. I detta fall finns det dock uppgifter som klart pekar mot att bolagets enda finansiella anläggningstillgångar utgjordes av näringsbetingade andelar och sannolikheten för att aktierna utgjorde lager vid beskattningen får betecknas som låg. Vidare var rutan för återföring av ej avdragsgilla nedskrivningar tom. Redan av dessa skäl borde Skatteverket ha reagerat på uppgifterna i deklarationen.
16. 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.

Ersättning för kostnader

17. Högsta förvaltningsdomstolen har tidigare beslutat att inte meddela prövningstillstånd i fråga om ersättning för kostnader i förvaltningsrätten och kammarrätten. Bolagets yrkande om att få sådan ersättning beviljad ska därför avvisas.

18. Bolaget har fått bifall till sitt yrkande och målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen. Bolaget har därför rätt till ersättning för kostnader för ombud i Högsta förvaltningsdomstolen som det skäligen har behövt för att ta till vara sin rätt. Den yrkade ersättningen är skälig och ska därmed beviljas.

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 vad gäller frågan om det föreligger förutsättningar för befrielse från skattetillägg, dels såvitt avser betydelsen av Skatteverkets arbetssätt för att granska inkomst-deklarationer, dels såvitt avser under vilka förhållanden två olika deklara-tions-åtgärder ska anses ha ett så nära samband med varandra att det bör inverka på bedömningen av om det finns skäl för befrielse.
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 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 varit föremål för bedömning av förvaltningsrätten och kammarrätten. Processföringen i Högsta förvaltningsdomstolen har emellertid i första hand varit inriktad på förutsättningar för befrielse från skattetillägg. Hos Högsta förvaltningsdomstolen har visserligen betydelsen av Skatteverkets utredningsansvar och kontrollmetoder för frågan om befrielse från skattetillägg belysts i någon mån av parterna.
6. Även med detta i beaktande är det inte optimalt att pröva målet utifrån en annan frågeställning än den som framgår av Högsta förvaltningsdomstolens beslut om prövningstillstånd – särskilt mot bakgrund av att det i första hand är

en bedömningsfråga och inte en fråga om ren lagtolkning – med mindre än att parterna 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 (prop. 1989/90:74 s. 283 f., 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 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 deklaraionsuppgifterna 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. Som majoriteten redogör för i punkterna 13 och 14 finns det omständigheter som talar såväl för som emot att uppgifterna i deklarationen skulle kunna ha varit riktiga, dvs. att bolaget haft rätt till nedskrivning utan att vara skyldigt att återföra beloppet till beskattning. Någon uppgift i deklarationen som direkt motsade att uppgifterna skulle kunna ha varit riktiga fanns emellertid inte. Sannolikheten för att deklarationen skulle ha varit rätt får dock anses vara betydligt lägre än sannolikheten för att den skulle ha varit fel. Men detta innebär inte att det skulle ha varit uteslutet eller i det närmaste uteslutet att Skatteverket hade kunnat godta deklarationen utan närmare utredning.

13. 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.
14. Vad gäller frågan om ersättning för kostnader i underinstanserna och hos Högsta förvaltningsdomstolen delar jag majoritetens bedömning.