



HÖGSTA DOMSTOLENS DOM

meddelad i Stockholm den 18 juni 2024

Mål nr
T 3523-23

PARTER

Klaganden

1. MB

2. RC

Ombud för 1 och 2: Advokat RNM

Motpart

Grant Thornton Sweden AB, 556356-9382

Box 7623

103 94 Stockholm

Ombud: Advokat CN

SAKEN

Skadestånd

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Svea hovrätts dom 2023-04-18 i mål T 11525-21

DOMSLUT

Högsta domstolen fastställer hovrättens domslut.

Högsta domstolen förpliktar MB och RC att solidariskt betala ersättning till Grant Thornton Sweden AB för rättegångskostnad i Högsta domstolen med 197 000 kr, varav 190 000 kr avser ombudsarvode, och ränta enligt 6 § räntelagen från dagen för denna dom.

YRKANDEN I HÖGSTA DOMSTOLEN

MB har yrkat att Högsta domstolen ska förplikta Grant Thornton Sweden AB att till honom betala ett kapitalbelopp om 1 477 612 kr.

RC har yrkat att Högsta domstolen ska förplikta Grant Thornton Sweden AB att till honom betala ett kapitalbelopp om 1 414 056 kr.

MB och RC har vidare yrkat att Högsta domstolen ska

- förplikta Grant Thornton Sweden AB att på respektive kapitalbelopp betala ränta enligt 6 § räntelagen, i första hand från den 10 april 2014, i andra hand från den 11 februari 2019 och i sista hand från dagen för delgivning av stämningsansökan den 4 november 2019,
- befria dem från skyldigheten att betala Grant Thornton Sweden AB:s rättegångskostnader i tingsrätten och hovrätten, samt

- förplikta Grant Thornton Sweden AB att ersätta dem för deras rättegångskostnader i tingsrätten och hovrätten med där yrkade belopp.

Grant Thornton Sweden AB har motsatt sig ändring av hovrättens dom.

Parterna har yrkat ersättning för rättegångskostnader i Högsta domstolen.

DOMSKÅL

Vad målet gäller

1. Målet handlar om skadeståndsansvar vid skatterådgivning, särskilt frågan om betydelsen av uppdragsgivarens risktagande och riskmedvetenhet.

Bakgrund

2. MB och RC ägde under åren 2004–2008 tillsammans bolaget IMS Europe AB, som i huvudsak bedrev verksamhet inriktad på posthantering.

3. BB, som var anställd och delägare i Grant Thornton, utsågs våren 2005 till revisor i IMS. Grant Thornton bistod MB och RC med att upprätta deras privata inkomstdeklarationer för taxeringsåren 2007 och 2008 och även med att sälja IMS till Swiss Post International Sweden AB i januari 2008.

4. Skatteverket underkände i december 2013 ett upplägg i IMS, av parterna kallat strukturen, och beslutade att MB och RC skulle upptaxeras eftersom de medel som hade betalats till dem genom strukturen skulle betraktas som lön. Detta medförde att MB och RC påfördes skatt, avgift, ränta och skattetillägg.

5. Strukturen, som i huvudsak upprättades under åren 2006 och 2007, innefattade bl.a. att IMS och det engelska bolaget Primetime Industries Ltd ingick ett licensavtal avseende ett posthanteringssystem som IMS skulle

betala licensavgifter för enligt en viss procentsats av bolagets omsättning. De licensavgifter som IMS betalade till Primetime överfördes, efter avdrag för kostnader, till bankkonton i Luxemburg som tillhörde MB och RC, via kapitalförsäkringar i Victory Life & Pension Assurance Co Ltd.

Parternas talan i korthet

MB och RC

6. Parterna träffade genom BB ett muntligt avtal om skatterådgivning. Ett sådant avtal ingicks i vart fall i samband med att MB och RC gav Grant Thornton i uppdrag att upprätta deras inkomstdeklarationer. Under alla förhållanden uppkom ett avtal om skatterådgivning genom parternas konkludenta handlande.

7. Grant Thornton lämnade genom BB vårdslös rådgivning. Grant Thornton hade inom ramen för rådgivningsavtalet en skyldighet att upplysa om riskerna med strukturen, vilket bolaget inte gjorde. BB och Grant Thornton kände även till, eller i vart fall borde ha känt till, att ett upplägg motsvarande strukturen skulle komma att underkännas skatterettsligt, eller att det i vart fall förelåg en betydande risk för det.

8. Grant Thornton är därför skadeståndsskyldigt gentemot MB och RC och ska ersätta dem för skatt, avgift, ränta och skattetillägg, med avdrag för den skatt som MB och RC hade fått betala om reglerna rörande utdelning i fåmansbolag i stället hade tillämpats.

Grant Thornton

9. Det har inte funnits något avtal om skatterådgivning mellan parterna. Om så skulle anses vara fallet är FAR:s allmänna villkor 2006:1 tillämpliga, vilket innebär att Grant Thornton inte kan hållas ansvarigt eftersom ett

muntligt råd måste bekräftas skriftligen. MB och RC har inte heller reklamerat i tid.

10. I vart fall var den påstådda rådgivningen, bl.a. med beaktande av MBs och RCs eget agerande och risktagande, inte vårdslös. Under alla förhållanden har de genom sitt eget agerande varit medvållande till skadan i sådan grad att skadeståndet ska jämkas till noll.

Domstolarnas bedömning

Tingsrätten

11. Tingsrätten fann att parterna genom konkludent handlande hade ingått ett avtal om skatterådgivning och att FAR:s allmänna villkor inte var tillämpliga på avtalet.

12. Tingsrätten ogillade dock käromålet på den grunden att rådgivningen med hänsyn till MBs och RCs agerande och risktagande inte kunde anses vårdslös.

Hovrätten

13. Hovrätten har instämt i tingsrättens bedömning att ett avtal om skatterådgivning har träffats genom parternas konkludenta handlande och att FAR:s allmänna villkor inte var tillämpliga på avtalet.

14. Till skillnad från tingsrätten har hovrätten funnit att rådgivningen har varit vårdslös och att den orsakat MB och RC skada som uppgår till de yrkade beloppen. Hovrätten har vidare funnit att de har reklamerat i rätt tid.

15. Hovrätten har emellertid ansett att MBs och RCs beteende och risktagande ska beaktas vid bedömningen av om skadeståndsskyldigheten ska jämkas på grund av medvållande. Hovrätten har funnit att de genom sitt

agerande har varit medvällande till skadan i sådan grad att skadeståndet ska jämkas till noll.

Skadeståndsgrundande rådgivning

16. Ett uppdragsförhållande om skatterådgivning kan uppkomma formlöst, t.ex. i samband med de kontakter som sker mellan en revisor och dennes klient (se ”Confecta” NJA 1992 s. 243).

17. En rådgivare bär gentemot sin uppdragsgivare på kontraktsrättslig grund ett ansvar för skada som orsakats av rådet. Vid uppdrag om rådgivning förekommer sällan några garantier eller särskilda utfästelser om att råden ska leda till ett visst resultat eller liknande. För skadeståndsansvar är det därför normalt sett inte tillräckligt att rådet inte leder till det som eftersträvats, utan det krävs att rådgivaren har orsakat skadan genom oaktsamhet.

18. När uppdraget aktualiserar rättsliga frågeställningar, t.ex. innebörden av skattelagstiftningen i ett visst hänseende, ansvarar rådgivaren för att de råd som han eller hon lämnar har ett tillräckligt stöd. Det innebär att aktsamhetsbedömningen främst får riktas in mot den metod som rådgivaren har använt sig av och om metoden kan anses vara anpassad efter vad uppgiften kräver. Prövningen ska ta sikte på om rådgivaren har varit tillräckligt omsorgsfull i sin genomgång och analys av rättsläget och saken. Det avgörande är inte huruvida rådgivarens uttalande står sig vid en senare prövning utan om han eller hon har grundat sina bedömningar på en fackmässig undersökning av rättsläget såsom detta då framstod. Det får också betydelse om rådgivaren har presenterat rättsläget på ett rättvisande sätt, med välgrundade påpekanden om eventuella osäkerheter, så att uppdragsgivaren får ett korrekt underlag för sitt beslutsfattande. Behovet av att sådan information lämnas är dock beroende av situationen i det enskilda

fallet. (Se t.ex. ”Skatterådgivarens ansvarsbegränsning” NJA 2022 s. 354 p. 14.)

Uppdragsgivarens eget risktagande vid skatterådgivning

19. Skatterådgivning kan förekomma i en mängd olika situationer. Ofta handlar det om att rådgivaren får i uppdrag att bedöma skattemässiga konsekvenser av en åtgärd som uppdragsgivaren avser att genomföra eller har genomfört, t.ex. försäljning eller köp av fastigheter, bolag eller värdepapper. Men det kan också vara så att rådgivningen inte avser en av uppdragsgivaren tilltänkt eller genomförd åtgärd utan är inriktad på att föreslå åtgärder som syftar till att begränsa den skatt som uppdragsgivaren ska betala. Så kan vara fallet när uppdragsgivaren vill få råd om hur han eller hon ska göra skattemässigt med de ekonomiska vinster som uppdragsgivarens bolag har genererat. Skatterådgivningen kan då gå ut på att rådgivaren föreslår att uppdragsgivaren, just i avsikt att begränsa sin skattskyldighet, ska genomföra vissa åtgärder.

20. Högsta domstolen har i flera rättsfall behandlat hur en uppdragsgivares risktagande och riskmedvetenhet ska beaktas när det gäller att bedöma en rådgivares aktsamhet. Det är tydligt att domstolen då har fäst vikt vid att uppdragsgivaren inte har varit omedveten om att ett visst förfarande inneburit risker. I samtliga fall har prövningen utmynnat i att uppdragsgivarens medvetenhet om riskerna fått till följd att någon skadeståndsgrundande oaktsamhet inte har bedömts föreligga hos rådgivaren. (Jfr ”Bankens skatterådgivning” NJA 1994 s. 598, ”Bergs fondkommission” NJA 1995 s. 693 och ”Advokatens skatterådgivning” NJA 2019 s. 877 p. 36–39.)

21. När rådgivning söks för att uppdragsgivaren vill få råd om vilka åtgärder som uppdragsgivaren har att välja på kan man i det skedet sällan tala om något risktagande från hans eller hennes sida (jfr ”Advokatens

skatterådgivning” p. 36). Men det kan förekomma att uppdragsgivaren ger rådgivaren sådana instruktioner eller under rådgivningsuppdraget agerar på ett sådant sätt att det står klart att uppdragsgivaren är beredd att ta risker. Uppdragsgivarens agerande kan då ha utgjort väsentliga inslag i det förfarande eller de transaktioner som medfört det slutresultat som skadeståndskravet tar sikte på. Också i de situationerna bör uppdragsgivarens risktagande och riskmedvetenhet vägas in vid bedömningen av rådgivarens agerande.

22. Hur uppdragsgivarens risktagande och riskmedvetenhet ska avvägas mot rådgivarens agerande går emellertid inte att ange generellt utan får bedömas med hänsyn till omständigheterna i varje enskilt fall.

23. Som berörts kan bedömningen av uppdragsgivarens risktagande och riskmedvetenhet i förhållande till rådgivarens agerande falla ut på det sättet att någon skadeståndsgrundande oaktsamhet inte anses föreligga hos rådgivaren (jfr rättsfallen som anges i p. 20). En skadeståndstalan som förs mot rådgivaren ska då ogillas.

24. Samtidigt kan det inte uteslutas att det kan finnas situationer där rådgivaren, även med beaktande av uppdragsgivarens risktagande och riskmedvetenhet, ska anses ha agerat oaktsamt och orsakat uppdragsgivaren skada. Det kan då finnas anledning att inom ramen för allmänna skadeståndsrättsliga principer om medvållande jämka skadeståndsskyldigheten (jfr 6 kap. 1 § skadeståndslagen samt Torbjörn Ingvarsson, Rådgivningsansvar och medvållande, JT 2002/2003 s. 568 ff., Jan Elfström, Rådgivarens professionsansvar, 2003, s. 152 ff. och Rolf Johansson, Rådgivaransvaret, 2021, s. 182 ff.).

25. Det är uppdragsgivaren som har bevisbördan för att rådgivaren har gjort sig skyldig till vårdslös rådgivning medan rådgivaren har bevisskyldighet för att uppdragsgivaren har varit medveten om att det

funnits risker med rådgivningen. Det beviskrav som normalt gäller i tvistemål ska tillämpas. (Se ”Advokatens skatterådgivning” p. 40–42.)

Bedömningen i detta fall

Frågan om det har uppkommit ett uppdragsförhållande om skatterådgivning

26. Någon månad efter det att BB utsetts till revisor skickade Grant Thornton ett brev till styrelsen för IMS som angav uppdragsvillkoren mellan IMS och Grant Thornton. I brevet anges att Grant Thornton kan vara IMS behjälpligt inom bl.a. området skatt och då betingar sig marknads- mässig ersättning, vilken faktureras löpande. Grant Thornton angav också i fakturor under 2007 och 2008 ospecificerade poster med beteckningar som ”möten”, ”konsultationer”, ”omstruktureringar” och ”affärsrådgivning” till inte obetydliga belopp. På samtliga dessa fakturor var BB angiven som referens.

27. MB och RC har båda berättat att de med BB redan 2005 tog upp frågan om hur de skattemässigt skulle göra med de vinster som IMS hade genererat och att BB under våren 2006 presenterade strukturen för dem. De har vidare uppgett att det var BB som skickade licensavtalet till dem samt gav instruktioner om kapitalförsäkringarna och betalningarna till Primetime.

28. Genom utredningen i målet är det klarlagt att BB i tiden före den i målet aktuella tidperioden även för andra som ägde bolag presenterat ett upplägg som innebar att ägaren av bolaget i egenskap av privatperson kunde få vinster från sitt bolag utbetalade genom en konstruktion med licensavtal och kapitalförsäkring. Dessutom har det åberopats ett brev från Primetime daterat den 5 november 2007 som är adresserat till BB där företrädaren för Primetime benämner BB som en representant för IMS.

29. Av det anförda framgår att det var BB som presenterade strukturen för MB och RC och att han som företrädare för Grant Thornton gav dem skatterådgivning som rörde såväl deras bolag som dem personligen.

30. Utredningen ger mot denna bakgrund stöd för slutsatsen att MB och RC utgick från att Grant Thornton genom BB var deras personliga skatterådgivare och att Grant Thornton måste ha insett detta men inte upplyste MB och RC om att bolaget var av en annan uppfattning. Detta innebär att det har uppkommit ett uppdragsförhållande om skatterådgivning mellan parterna.

31. När det gäller frågan om FAR:s allmänna villkor 2006:1 var tillämpliga finns det inget som tyder på att dessa berördes mellan parterna annat än i samband med uppdragsbekräftelsen avseende överlåtelsen av IMS. De allmänna villkoren har därför inte utgjort en del av uppdragsförhållandet avseende den i målet aktuella skatterådgivningen.

Skadeståndsskyldigheten

32. MB och RC frågade i slutet av 2005 BB hur de skulle göra med de ekonomiska vinster som IMS hade genererat. Det finns inget som visar att de då agerade på ett sätt som gav BB anledning att anta att de var beredda att ta några särskilda risker.

33. Strukturen skapades och sattes i drift under 2006, bl.a. genom att licensavtalet undertecknades i april. Under 2007 betalade IMS licensavgifter till Primetime uppgående till drygt 970 000 kr och under 2008 uppgick beloppet till drygt 2 860 000 kr, vilket även innefattade en slutuppgörelse i samband med att IMS såldes till Swiss Post.

34. Primetime upplöstes den 31 oktober 2006. Det bedrevs såvitt framkommit inte någon verksamhet i bolaget och några inkomster deklarerades inte i Storbritannien. Det har inte åberopats någon bevisning

som redogör för vad posthanteringssystemet närmare utgjordes av, än mindre någon bevisning som ger stöd för att licensavtalet gav IMS någon faktisk motprestation för de betydande belopp som bolaget betalade till Primetime. Inte heller har MB och RC kunnat förklara detta.

35. MB och RC fick genom var sin utländsk kapitalförsäkring rätt till vinsten i Primetime, dvs. de ersättningar som IMS betalade minskade med kostnader. Ersättningen betalades sedan ut till MB och RC på bankkonton som de hade i utlandet.

36. Det råder inte någon tvekan om att de obeskattade medel som via Primetime och kapitalförsäkringarna överfördes från IMS till MBs och RCs privata konton i utlandet skulle komma att beskattas som inkomst av tjänst, om de rätta förhållandena blev kända. Detta måste också ha stått klart för BB.

37. MB och RC har båda framhållit att de inte hade någon ekonomisk utbildning och att de litade på BBs försäkringar om att ett upplägg i enlighet med strukturen var tillåtet.

38. Även om MB och RC båda saknade närmare kunskaper i ekonomi hade de vid tidpunkten när strukturen presenterades under flera år bedrivit näringsverksamhet. De måste därför när licensavtalet kom till och ytterligare åtgärder vidtogs, och i vart fall när utbetalningar skedde till Primetime, ha förstått att det fanns påtagliga risker med upplägget. Det måste då också ha stått klart för dem att medel fördes ut ur deras bolag utan att beskattas och att de själva tillfördes betydande belopp som inte beskattades. Till detta kommer att de har genomfört samtliga de åtgärder som krävdes av dem för att upplägget med strukturen skulle kunna genomföras.

39. Vid en samlad bedömning är omständigheterna sådana att även om den rådgivning Grant Thornton har lämnat via BB har haft stora brister så är den, med hänsyn till MBs och RCs risktagande och riskmedvetenhet, inte skadeståndsgrundande.

Slutsats

40. MBs och RCs överklaganden ska alltså avslås och hovrättens domslut fastställas.

Rättegångskostnader

41. Med hänsyn till målets utgång ska MB och RC förpliktas att solidariskt ersätta Grant Thorntons rättegångskostnad i Högsta domstolen. Begärt belopp är skäligt.

I avgörandet har deltagit justitieråden Anders Eka, Agneta Bäcklund, Stefan Johansson (referent), Stefan Reimer och Jonas Malmberg (skiljaktig). Föredragande har varit justitiesekreteraren Maria Heidenblad.

SKILJAKTIG MENING

Justitierådet Jonas Malmberg är skiljaktig i fråga om motiveringen och anser att punkterna 19–22 bör ha följande lydelse.

19. Uppdragsgivaren kan, med tillämpning av olika regler och principer, till följd av sitt eget agerande gå miste om skadestånd som annars skulle tillfalla honom eller henne. Hur uppdragsgivarens agerande ska avvägas mot rådgivarens agerande går inte att ange generellt utan får bedömas med hänsyn till omständigheterna i varje enskilt fall (se ”Advokatens skatterådgivning” p. 39).

20. Uppdragsgivarens eget agerande kan för det första påverka hur rådgivningsuppdraget utformas och genomförs, och därmed vilket risktagande som rådgivningen medför. När rådgivning söks för att uppdragsgivaren vill få råd om vilka åtgärder som han eller hon har att välja på kan man sällan tala om något risktagande från dennes sida (jfr ”Advokatens skatterådgivning” p. 36). Men det kan förekomma att uppdragsgivaren ger rådgivaren sådana instruktioner eller i övrigt under rådgivningsuppdraget agerar på ett sådant sätt att det står klart att uppdragsgivaren är beredd att ta vissa typer av risker. Om rådgivaren i sådana fall ger råd i enlighet med vad uppdragsgivaren efterfrågar kan detta tala för att rådgivaren inte varit oaktsam. Det sagda illustreras av rättsfallet ”Advokatens skatterådgivning”.

21. Hur uppdragsgivaren utformat uppdraget kan alltså påverka bedömningen av om rådgivaren varit vårdslös. Vidare har Högsta domstolen i två rättsfall beaktat att uppdragsgivaren förstod vilka risker som var förknippade med att följa de givna råden. I rättsfallen ”Bankens skatterådgivning” NJA 1994 s. 598 och ”Bergs fondkommission” NJA 1995 s. 693 ansågs uppdragsgivarens medvetenhet om riskerna

med sitt agerande, medföra att rådgivarens underlåtenhet att upplysa om riskerna inte var oaktsam.

22. Därutöver kan den omständigheten att uppdragsgivaren varit medveten om riskerna med att följa ett råd utesluta skadestånd, även om rådgivaren varit oaktsam. Skada till följd av felaktig rådgivning uppkommer i regel genom att uppdragsgivaren agerar i förlitan på rådet. Om uppdragsgivaren, när han eller hon agerar i enlighet med råden, är medveten om vilka risker han eller hon ger sig in på är det en omständighet som många gånger kan tala för att skadestånd inte ska utgå, även om rådgivningen i sig har varit vårdslös. Om uppdragsgivaren i en sådan situation skulle få skadestånd kan detta innebära att han eller hon – väl medveten om riskerna med att följa rådet – kan njuta frukterna av detta om risken inte förverkligas, men kan övervältra skadan på rådgivaren om risken skulle slå in (jfr ”Advokatens skatterådgivning” p. 38).
