

# HÖGSTA DOMSTOLENS DOM

meddelad i Stockholm den 11 maj 2022

Mål nr

T 3131-21

## **PARTER**

### **Klagande**

Hemåt Fastigheter AB, 556716-2010

Magasingatan 24

411 18 Göteborg

Ombud: Advokaterna Rasmus Josefsson och Jens Sundell

WERKS Advokater AB

Östra Hamngatan 41

411 10 Göteborg

### **Motpart**

Öhrlings PricewaterhouseCoopers AB, 556029-6740

113 97 Stockholm

Ombud: Advokat Einar Wanhainen

Einar Wanhainen Advokataktiebolag

Klippuddsstigen 12

181 65 Lidingö

**SAKEN**

Skadestånd

**ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE**

Svea hovrätts dom 2021-04-23 i mål T 7717-19

---

Hovrätts dom

se Bilaga**DOMSLUT**

Högsta domstolen ändrar hovrätts dom och förpliktar Öhrlings PricewaterhouseCoopers AB att till Hemåt Fastigheter AB betala 444 000 kr jämte ränta enligt 6 § räntelagen från och med den 28 februari 2016.

Högsta domstolen ändrar hovrätts dom också i fråga om rättegångskostnader och befriar Hemåt Fastigheter AB från skyldigheten att ersätta Öhrlings PricewaterhouseCoopers AB för rättegångskostnader i tingsrätten och hovrätten.

Vardera parten ska stå sina egna kostnader i Högsta domstolen.

**YRKANDEN I HÖGSTA DOMSTOLEN**

Hemåt Fastigheter AB har yrkat att Högsta domstolen ska förplikta Öhrlings PricewaterhouseCoopers AB (PwC) att betala 1 507 433 kr jämte ränta enligt 6 § räntelagen från och med den 28 februari 2016. Vidare har Hemåt yrkat ersättning för rättegångskostnader i tingsrätten och hovrätten samt befrielse från skyldigheten att ersätta PwC:s rättegångskostnader där.

PwC har motsatt sig att hovrätts dom ändras.

Parterna har yrkat ersättning för rättegångskostnader i Högsta domstolen.

## DOMSKÄL

### Frågorna i målet

1. Målet rör en skatterådgivares ansvar för lämnad rådgivning. I målet aktualiseras frågor om rådgivningen har varit oaktsam, hur skadan i så fall ska bedömas och om det finns förutsättningar att tillämpa 36 § avtalslagen på en avtalad ansvarsbegränsning.

### Bakgrund

2. Hemåt Fastigheter AB (Hemåt) är moderbolag i en koncern. Koncernföretagen äger ett antal fastigheter i Kalix och Boden. Bostadsrättsföreningen Hemåt i Boden äger fastigheten Boden Tallen 10. Medlemmarna i föreningen utgörs av bolag i koncernen. Hemåt har på så sätt ett bestämmande inflytande över föreningen.

3. I syfte att renodla den rättsliga strukturen vände sig Hemåt till det företag som skötte koncernens revision, Öhrlings PricewaterhouseCoopers AB (PwC). Hemåt gav PwC i uppdrag att utreda förutsättningarna för en s.k. underprisöverlåtelse av bostadsrättsföreningens fastighet till ett av aktiebolagen i koncernen. Enligt uppdraget skulle PwC bedöma om villkoren för en underprisöverlåtelse var uppfyllda och om en sådan överlåtelse kunde genomföras utan några negativa konsekvenser, framför allt i skattehänseende.

4. Uppdraget utfördes av Christer Johansson som arbetar på PwC:s skatteavdelning. Det mynnade ut i en promemoria där bedömningen gjordes att förutsättningarna för en underprisöverlåtelse var uppfyllda. I promemorian uttalades under rubriken "Övriga konsekvenser" bl.a. följande.

Lagfartsavgift utgår på taxeringsvärdet med 4,25 %. Möjlighet finns dock att ansöka om uppskov med avgiften så länge som fastigheten ingår i koncernen. Det måste föreligga ett koncernförhållande mellan det bolag som förvärvar Boden Tallen 10 och Brf Hemåt i Boden.

5. I linje med slutsatserna i denna utredning och de diskussioner som förekom i anslutning till utredningen sålde bostadsrättsföreningen sin fastighet till ett bolag i koncernen, Hemåt Boden Två AB.

6. Hemåt Boden Två ansökte därefter om uppskov med betalning av stämpelskatten och åberopade att bolaget och bostadsrättsföreningen ingick i samma koncern. Det förelåg därför enligt bolaget förutsättningar att medge uppskov med stämpelskatt.

7. Lantmäteriet kom emellertid fram till att något uppskov inte kunde beviljas, eftersom fastigheten hade överlåtits av en bostadsrättsförening och bedömningen gjordes att en sådan inte kan ingå i en koncern i den mening som avses i uppskovsregleringen i 32 a § lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter. Beslutet överklagades till tingsrätten som avlog överklagandet, med hänvisning främst till vissa uttalanden i förarbetena till bostadsrättslagen. Hovrätten meddelade inte prövningstillstånd.

8. Hemåt väckte då talan mot PwC om skadestånd motsvarande den stämpelskatt som hade betalats med anledning av överlåtelsen, 1 507 433 kr.

#### **Parternas talan i korthet**

9. Hemåt har gjort gällande i huvudsak följande. PwC har lämnat rådgivning av innebörd att en överlåtelse av fastigheten kan ske utan att Hemåt Boden Två orsakas någon skattekostnad. Rådgivningen var felaktig och vårdslös. Om korrekt rådgivning hade lämnats, skulle överlåtelsen inte ha genomförts och någon skatteutgift inte ha uppkommit. Hemåt Boden Två har överlåtits sin fordran på skadestånd till Hemåt.

10. PwC har invänt i huvudsak följande. Rådgivningen var inte felaktig eller vårdslös. Hemåt Boden Två drabbades inte av någon skada till följd av förvärvet av fastigheten. I varje fall uppgår skadan inte till det yrkade beloppet. Vidare är PwC:s ansvar begränsat genom avtal till ett belopp som

motsvarar tio gånger det prisbasbelopp som gällde vid tidpunkten för rådgivningen. Detta framgår av en ansvarsbegränsning i FAR:s allmänna villkor om rådgivningstjänster och dessa villkor är en del av uppdragsavtalet.

11. Hemåt har bestritt att FAR:s allmänna villkor är en del av parternas avtal. Ansvarsbegränsningen där kan enligt Hemåt i varje fall inte göras gällande eftersom rådgivningen var grovt vårdslös, och begränsningen ska under alla förhållanden sättas åt sidan med tillämpning av 36 § avtalslagen.

### **Domstolarnas bedömning**

12. Tingsrätten ogillade käromålet. Enligt tingsrätten kunde det råd som Christer Johansson hade lämnat rörande möjligheten till uppskov med stämpelskatten inte anses ha varit oaktsamt med hänsyn till hur det förhöll sig till det rådande rättsläget.

13. Enligt hovrätten har Hemåt inte visat att Hemåt Boden Två lidit någon skada, eftersom detta bolag tillfördes en tillgång och det – även om stämpelskatt utgick – inte var bevisat att köpet av fastigheten sammantaget innebar att bolagets tillgångar minskade i värde. Hovrätten har därmed avslagit Hemåts överklagande.

### **Skadeståndsgrundande rådgivning**

14. En rådgivare bär gentemot sin uppdragsgivare på kontraktsrättslig grund ett ansvar för skada som har orsakats genom oaktsamhet. När uppdraget aktualiserar rättsliga frågeställningar får aktsamhetsbedömningen främst 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 eget beslutsfattande. Behovet av att sådan information lämnas är dock beroende av situationen i det enskilda fallet. (Jfr ”Advokatens skatterådgivning” NJA 2019 s. 877, se särskilt p. 29–32.)

### **Rättsläget i fråga om uppskov med stämpelskatt**

15. Av utredningen framgår att Christer Johansson inte undersökte rättsläget närmare utan att han – med sin långa erfarenhet på området – utgick från att den aktiebolagsrättsliga definitionen av ett koncernförhållande gäller också i ett fall som detta och att det därmed inte fanns något hinder för uppskov med stämpelskatten.

16. Frågan om Christer Johansson var oaktsam måste bedömas mot bakgrund av hur säkert rättsläget kunde bedömas vara.

17. Av 32 a § stämpelskattelagen följer att inskrivningsmyndigheten under vissa förutsättningar ska bevilja uppskov med betalning av stämpelskatten. En av dessa förutsättningar är att både överlåtaren och förvärvaren ingår i en koncern i vilken moderföretaget är ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening, en svensk sparbank eller ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag. Bestämmelsen måste förstås så att begreppet koncern här har samma innebörd som i bl.a. 1 kap. 11 § aktiebolagslagen (2005:551), dvs. det avser en grupp av juridiska personer, varav en är moderbolag och de övriga dotterföretag. Om både överlåtare och förvärvare är moderbolag eller dotterföretag i den bemärkelse som avses i 1 kap. 11 §, är därför den angivna förutsättningen i 32 a § stämpelskattelagen uppfylld.

18. Definitionerna av begreppen koncern, moderbolag och dotterföretag i 1 kap. 11 § aktiebolagslagen förutsätter att moderbolaget är ett svenskt

aktiebolag. När det gäller dotterföretagen krävs, i fråga om företagens form, endast att det är en juridisk person. Dotterföretaget kan alltså vara ett aktiebolag men det kan även vara en annan juridisk person, t.ex. ett handelsbolag eller en ekonomisk förening. I den mån den juridiska personen är reglerad i särskild lagstiftning, t.ex. bostadsrättslagen (1991:614), saknar den regleringen betydelse för om den juridiska personen utgör ett dotterföretag i den bemärkelse som avses i 1 kap. 11 § aktiebolagslagen.

19. Det ska dock tilläggas att 1 kap. 11 § aktiebolagslagen även uppställer särskilda s.k. koncernkriterier om vilken anknytning som ska finnas mellan moderbolaget och de andra juridiska personerna, däribland att moderbolaget, direkt eller indirekt, innehar röster eller andelar i de juridiska personerna. De krav som följer av koncernkriterierna kan medföra att två juridiska personer som i och för sig har en nära anknytning till varandra inte kan stå i ett koncernförhållande till varandra, eftersom den ena juridiska personens särdrag förhindrar detta.

20. En bostadsrättsförening är en juridisk person och den uppfyller i det avseendet förutsättningarna för att, såsom dotterföretag, ingå i en koncern enligt 1 kap. 11 § aktiebolagslagen. Det förhållandet att det inte finns några koncernregler i bostadsrättslagen (1991:614) saknar i sammanhanget relevans. De särskilda regler som gäller för andelsägande i och organisation av en bostadsrättsförening torde visserligen i de flesta fall medföra att inget av koncernkriterierna i 1 kap. 11 § aktiebolagslagen föreligger. Det får i så fall till följd att föreningen inte utgör dotterföretag i den paragrafens mening. I det nu aktuella fallet var emellertid ett av koncernkriterierna uppfyllt, i och med att samtliga andelar och röster i bostadsrättsföreningen innehades av dotterföretag till moderbolaget i koncernen. Också föreningen utgjorde därmed dotterföretag i den mening som avses i aktiebolagslagen.

21. Christer Johansson hade därför i och för sig goda skäl för sitt antagande att inskrivningsmyndigheten skulle bevilja uppskov med stämpelskatten.

22. Men samtidigt handlade det här om en utpräglat udda situation, där förarbetena till stämpelskattelagen inte gav någon ledning och frågan inte heller hade behandlats närmare i den juridiska litteraturen. Särskilt mot bakgrund av en del uttalanden som hade gjorts i närliggande rättspraxis, inte minst av hovrätten i rättsfallet NJA 2009 s. 272 II och i ett hovrättsavgörande från 2009, hade Christer Johansson anledning att räkna med risken för att Lantmäteriet och, efter överklagande, domstolarna, skulle komma fram till att uppskov inte kunde beviljas.

23. Med hänsyn till den stora vikt som Hemåt hade förklarat att koncernen fäste vid att några negativa skattekonsekvenser inte fick uppstå fanns det därmed skäl för Christer Johansson och PwC att undersöka saken närmare, t.ex. genom att ta kontakt med Lantmäteriet och höra hur myndigheten brukade bedöma frågan. I varje fall borde man från PwC:s sida inte ha lämnat besked som måste ha uppfattats så att uppskov skulle komma att medges.

24. PwC:s underlåtenhet att ge Hemåt den information om rättsläget och om hur detta hade bedömts i praxis som Hemåt hade anledning att förvänta sig innebär att PwC har handlat oaktsamt.

### **Skadebedömningen**

25. Utgångspunkten för skadebedömningen i en situation som denna är att det krävs att uppdragstagaren faktiskt har orsakat uppdragsgivaren en viss utgift som han eller hon annars inte skulle ha haft, åtminstone inte vid den aktuella tidpunkten. Att detta har inträffat är uppdragsgivarens sak att bevisa. Har det blivit bevisat får skadan anses svara mot utgiften, i den mån uppdragstagaren inte har gjort sannolikt att skadan faktiskt blivit mindre. (Se NJA 1991 s. 625.)



26. Frågan om uppdragsgivaren har åsamkats ekonomisk förlust måste då bedömas utifrån hur förmögenhetsställningen påverkats just genom det oaktsamma handlandet (se NJA 1998 s. 625).

27. I målet avser oaktsamheten det förhållandet att det fanns en risk för att uppskov med stämpelskatten inte skulle komma att medges. Det är utrett att fastigheten inte hade överlåtits om PwC hade utfört uppdraget tillräckligt aktsamt; i så fall hade någon skatteutgift inte uppkommit vid den här tidpunkten. Det förhållandet att fastighetsförsäljningen i andra hänseenden kan ha gett ekonomiska fördelar för Hemåt Boden Två och koncernen saknar betydelse för bedömningen av vilken skada som själva oaktsamheten har orsakat. PwC har sålunda inte förmått bevisa någon relevant omständighet till stöd för att skadan ska anses mindre än vad som svarar mot skatteutgiften.

28. Skadan får därmed anses svara mot utgiften för stämpelskatten, dvs. 1 507 433 kr.

### **Verkan av ansvarsbegränsningen**

29. I det uppdragsbrev som ligger till grund för parternas avtal angavs att FAR:s allmänna villkor om rådgivningstjänster skulle gälla för den rådgivning som Hemåt beställde av PwC. Visserligen fanns de allmänna villkoren inte tillgängliga när uppdragsbrevet accepterades av Hemåt, men det har framgått att PwC var berett att ta fram villkoren om de efterfrågades. Utredningen ger också vid handen att Hemåts företrädare läste hänvisningen till de allmänna villkoren och valde att inte gå vidare och sätta sig in i dessa villkor eftersom han utgick från att de var godtagbara. Det är mot denna bakgrund ingen tvekan om att de allmänna villkoren, som generellt sett inte framstår som osedvanliga för området, ingått som en del av uppdragsavtalet.

30. I de allmänna villkoren finns en ansvarsbegränsning under rubriken Maximalt ersättningsbelopp. Bestämmelsen har följande lydelse.

Om Uppdragstagarens ansvar inte regleras i lag är Uppdragstagarens ansvar för alla skador, förluster, kostnader och utgifter i Uppdraget begränsat till det högsta av antingen två (2) gånger betalat arvode för Uppdraget eller tio (10) gånger det prisbasbelopp enligt socialförsäkringsbalken (2010:110) som gällde när Uppdragsavtalet träffades. Begränsningen gäller dock inte då det visas att Uppdragstagaren förorsakat skadan genom uppsåt eller grov vårdslöshet.

31. Den oaktsamhet som har förekommit på PwC:s sida kan inte anses som grov.

32. Frågan blir då om 36 § avtalslagen hindrar att ansvarsbegränsningen ges full verkan i detta fall. Enligt 36 § får ett avtalsvillkor jämkas eller lämnas utan avseende om villkoret är oskäligt med hänsyn till avtalets innehåll, omständigheterna vid avtalets tillkomst, senare inträffade förhållanden och omständigheterna i övrigt. Bestämmelsen förutsätter att det görs en helhetsbedömning av den aktuella situationen.

33. Tillämpningen av 36 § avtalslagen ska alltid göras nyanserat, på sakliga grunder och med viss återhållsamhet. Vid tillämpningen bör det beaktas att bestämmelsen huvudsakligen är avsedd för konsumentförhållanden. Inom den kommersiella avtalsrätten bör principen om avtalsfrihet ges särskild tyngd. Mot denna bakgrund bör det därför allmänt sett krävas väsentligt mer för att ett avtalsvillkor ska anses som oskäligt i ett kommersiellt förhållande, i vart fall mellan jämnstarka parter.

34. I målet handlar det alltså om en avtalad ansvarsbegränsning. Bedömningen av en ansvarsbegränsnings oskälighet enligt 36 § avtalslagen tar i grunden sikte på frågan om begränsningen med hänsyn till samtliga omständigheter utgör en orimlig riskavvägning mellan parterna (jfr SOU 1974:83 s. 180 f. och "Den övertagna överlåtelsebesiktningen" NJA 2017 s. 113).

35. Vid den bedömningen har rådgivarens befogade intresse av att skydda sig mot vårdslösa misstag och förbiseenden betydelse. Här inverkar främst graden av oaktsamhet men även vilka möjligheter till försäkringsskydd som förekommer på ömse sidor och hur centralt åtagande som har åsidosatts. En annan omständighet som kan spela roll är hur ansvarsbegränsningen förhåller sig till den avtalade ersättningen för tjänsten.

36. Ansvarsbegränsningen i de nu tillämpliga allmänna villkoren, som är avsedda för en rad skilda sorters uppdrag, kan inte anses som oskälig i sig, trots att den sätter ett generellt takbelopp. Men avgörande vid en prövning enligt 36 § avtalslagen är om ansvarsbegränsningen slår på ett oskäligt sätt i den uppkomna situationen.

37. I det här fallet kan det inte ges någon större betydelse vid bedömningen av oskäligheten att ansvarsbegränsningen finns i allmänna villkor som har lagts fram av PwC och inte varit föremål för någon individuell förhandling.

38. Samtidigt ska det beaktas att PwC hade åtagit sig ett precist rådgivningsuppdrag på det egna specialområdet. Själva kärnan i detta uppdrag var att ge Hemåt ett fullgott underlag för en bedömning av om fastighetsöverlåtelsen hade några negativa skattekonsekvenser. Vidare var det tydligt förutsebart för PwC vilken skada som ett otillräckligt råd i detta avseende riskerade att orsaka, nämligen en bestämd utgift för stämpelskatten. Till bilden hör att PwC rimligen kunde försäkra sig mot risken för att felaktig eller ofullständig rådgivning skulle ge upphov till skada. Av betydelse i sammanhanget är även att en ansvarsbegränsning på tio prisbasbelopp, ungefär 450 000 kr, framstår som låg i förhållande till hela uppdragets art och omfattning – inbegripet den överblickbara ekonomiska risk som stod på spel – och det arvode som PwC tog för rådgivningen, drygt 100 000 kr.

39. Som angetts är emellertid graden av oaktsamhet på skadevållarens sida en central del i bedömningen av om en ansvarsbegränsning ska jämkas. I

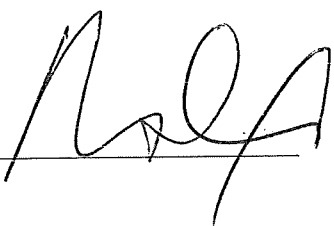
exempelvis rådgivningsverksamhet går det inte att helt undvika att det någon gång uppkommer skada som sammanhänger med ett eller flera förbiseenden eller med annan oaktsamhet av mindre kvalificerat slag. Det framstår normalt som rimligt att en uppdragstagare genom ansvarsbegränsningar kan skydda sig mot att sådana skador ger upphov till omfattande ersättningskyldighet.

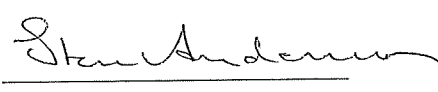
40. Frågan om en ansvarsbegränsning kan jämkas med stöd av 36 § avtalslagen måste, som redan har angetts, avgöras genom en samlad bedömning av omständigheterna. I detta fall finns det – särskilt mot bakgrund av att den oaktsamhet som kan läggas PwC till last är förhållandevis begränsad – inte anledning att jämka ansvarsbegränsningen.

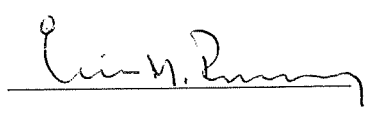
41. Slutsatsen är att PwC:s skadeståndsskyldighet ska begränsas till det belopp som följer av den avtalade ansvarsbegränsningen, 444 000 kr.

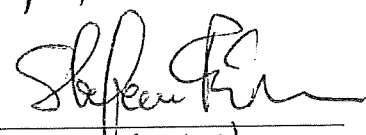
#### Rättegångskostnader

42. Med denna utgång bör vardera parten stå sina kostnader i samtliga instanser (jfr 18 kap. 4 § rättegångsbalken).

  
\_\_\_\_\_  
Anders Eka  
(se bilaga)

  
\_\_\_\_\_  
Sten Andersson

  
\_\_\_\_\_  
Eric M. Runesson

  
\_\_\_\_\_  
Stefan Reimer  
(se b.1.)

I avgörandet har deltagit justitieråden Anders Eka, Dag Mattsson (referent, skiljaktig), Sten Andersson, Eric M. Runesson och Stefan Reimer (skiljaktig). Föredragande har varit justitiesekreteraren Elisabeth von Salomé.

## SKILJAKTIG MENING

Referenten, justitierådet Dag Mattsson och justitierådet Stefan Reimer är skiljaktiga och bifaller Hemåts överklagande av följande skäl.

Vi gör en annan bedömning framför allt när det gäller frågan hur klandervärd PwC:s oaktsamhet är och – delvis till följd därav – även förutsättningarna för en tillämpning av 36 § avtalslagen i detta fall.

En rådgivare bär gentemot sin uppdragsgivare på kontraktsrättslig grund ett ansvar för skada som har orsakats genom oaktsamhet. När uppdraget aktualiserar rättsliga frågeställningar får aktsamhetsbedömningen främst riktas in mot den metod som rådgivaren har använt sig av och om metoden kan anses vara anpassad efter vad uppgiften kräver. (Jfr ”Advokatens skatterådgivning” NJA 2019 s. 877, se särskilt p. 29–32.)

Prövningen ska ta sikte på om rådgivaren har varit tillräckligt omsorgsfull i sin genomgång och analys av rättsläget och saken. Det avgörande är inte hurvida 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 eget beslutsfattande. Behovet av att sådan information lämnas är dock beroende av situationen i det enskilda fallet.

Av utredningen framgår att Christer Johansson inte undersökte rättsläget närmare utan att han – med sin långa erfarenhet på området – utgick från att den aktiebolagsrättsliga definitionen av ett koncernförhållande gäller också i ett fall som detta och att det därmed inte fanns något hinder för uppskov med stämpelskatten.

Det kan konstateras att lagtexten i 32 a § stämpelskattelagen och allmänna associationsrättsliga principer i och för sig talade för att rätten till uppskov med stämpelskatten inte var utesluten bara för att överlåtelsen nu skedde från en, av moderbolaget kontrollerad, bostadsrättsförening. Men samtidigt handlade det här ändå om en utpräglat udda situation, där förarbetena till lagstiftningen inte gav någon ledning och frågan inte heller hade närmare behandlats i rättslitteraturen.

Särskilt mot bakgrund av en del uttalanden som hade gjorts i närliggande rättspraxis, av framför allt Hovrätten över Skåne och Blekinge men också Högsta domstolen i rättsfallet NJA 2009 s. 272 II liksom av Svea hovrätt i ett avgörande från 2009, fanns det en beaktansvärd risk för att Lantmäteriet skulle komma fram till att det inte var möjligt med uppskov med stämpelskatten och att denna bedömning skulle stå sig i en vidare rättslig prövning.

Med tanke på den stora vikt som Hemåt hade förklarat att koncernen fäste vid att några negativa skattekonsekvenser inte fick uppstå fanns det därmed skäl för Christer Johansson och PwC att undersöka rättsläget närmare, t.ex. genom att ta kontakt med Lantmäteriet och höra hur myndigheten brukade bedöma frågan. I vart fall borde man från PwC:s sida inte ha lämnat ett så reservationslöst besked om att uppskov skulle komma att medges för stämpelskatten.

Eftersom PwC inte gav Hemåt ett godtagbart och rättvisande underlag för en bedömning av risken för negativa skattekonsekvenser, måste bolaget anses ha handlat oaktsamt. Det gäller oavsett hur rättsläget i realiteten är i det aktuella avseendet. I sitt sammanhang är underlåtelsen dock inte så allvarlig att den ska bedömas som grov.

Den skada som PwC vållade Hemåt ska anses svara mot utgiften för stämpelskatten, dvs. 1 507 433 kr (se p. 25–28 i domen).

Enligt ansvarsbegränsningen i de allmänna villkoren, som får anses vara en del av parternas avtal (se p. 29 i domen), ska PwC:s skadeståndsansvar i detta fall vara begränsat till tio gånger det prisbasbelopp som gällde när uppdragsavtalet träffades, om inte skadan har orsakats av grov oaktsamhet.

Som sagt kan den oaktsamhet som har förekommit på PwC:s sida inte anses som grov. Frågan blir då om 36 § avtalslagen hindrar att ansvarsbegränsningen ges full verkan i detta fall. Enligt 36 § får ett avtalsvillkor jämkas eller lämnas utan avseende om villkoret är oskäligt med hänsyn till avtalets innehåll, omständigheterna vid avtalets tillkomst, senare inträffade förhållanden och omständigheterna i övrigt.

Bestämmelsen i 36 § avtalslagen är huvudsakligen avsedd för konsumentförhållanden men är i och för sig tillämplig även på kommersiella avtal. I viss mån gör sig emellertid andra synpunkter gällande vid en tillämpning på rent affärsmässiga avtal (jfr SOU 1974:83 s. 109 f.). Utifrån den grundläggande betydelse som avtalsfriheten bör ha i rättsordningen krävs det allmänt sett väsentligt mer för att ett avtalsvillkor ska anses som oskäligt i ett kommersiellt förhållande, i vart fall mellan jämstarka parter.

I målet handlar det alltså om en avtalad ansvarsbegränsning. Bedömningen av en ansvarsbegränsnings oskälighet enligt 36 § avtalslagen tar i grunden sikte på frågan om begränsningen utgör en orimlig riskavvägning mellan parterna (jfr SOU 1974:83 s. 180 f. och ”Den övertagna överlåtelsebesiktningen” NJA 2017 s. 113). Samtidigt ska det också i ett sådant fall göras en samlad bedömning av alla omständigheterna.

Vid bedömningen har det naturligtvis betydelse vilken grad av oaktsamhet som har förekommit men också om den friskrivande parten är en kvalificerad aktör på området, om den parten har ett befogat intresse av att skydda sig mot misstag och förbiseenden, vilka möjligheter till försäkringsskydd som

förekommer och hur centralt åtagande som har åsidosatts. Även andra aspekter kan inverka. En annan omständighet som kan spela roll är exempelvis hur ansvarsbegränsningen förhåller sig till den avtalade ersättningen för tjänsten. En ytterligare omständighet som kan ha betydelse är om begränsningen finns i ett standardformulär som har tagits fram av uppdragstagaren och som uppdragsgivaren mer eller mindre har godtagit.

Inte minst när det gäller frågan, om en avtalad ansvarsbegränsning är oskälig, är det nödvändigt med en nyanserad bedömning där helhetssituationen, inte enbart det särskilda villkoret, beaktas.

Ansvarsbegränsningen i de nu tillämpliga allmänna villkoren, som är avsedda för en rad skilda sorters uppdrag, kan inte anses som oskälig i sig, trots att den sätter ett generellt takbelopp och i praktiken innebär en väsentlig friskrivning från förpliktelserna i avtalet. Men avgörande vid en prövning enligt 36 § avtalslagen är om ansvarsbegränsningen slår på ett oskäligt sätt i den uppkomna situationen.

I rådgivningsverksamhet går det visserligen inte att helt undvika att det någon gång uppkommer skada som sammanhänger med ett eller flera förbiseenden eller med annan oaktsamhet av ringa slag. Det framstår normalt som rimligt att en uppdragstagare genom ansvarsbegränsningar kan skydda sig mot att sådana skador ger upphov till omfattande ersättningsskyldighet.

I detta fall kan emellertid konstateras att, även om oaktsamheten inte kan anses som grov, så måste PwC:s underlåtenhet ändå bedömas som klart klandervärd. Det rör sig om en icke obetydlig oaktsamhet. Detta ska väga förhållandevis tungt vid bedömningen av frågan om ansvarsbegränsningen är oskälig.



Hemåt kan knappast sägas ha haft en direkt underlägsen ställning. Men det bör beaktas att PwC, som är en kvalificerad och stor aktör, hade åtagit sig ett precist rådgivningsuppdrag på det egna specialområdet. Det som var själva kärnan – det centrala – i detta uppdrag var just att ge Hemåt ett fullgott underlag för en bedömning av om fastighetsöverlåtelsen hade några negativa skattekonsekvenser. Det råd som PwC sedan gav kunde med fog uppfattas som på gränsen till en försäkran om att ingen stämpelskatt riskerades.

En ansvarsbegränsning för oaktsamhet kan här inte sakligt motiveras med att det skulle vara svårt att överblicka följderna av ett misstag av detta slag. Tvärtom var det förutsebart för PwC vilken skada som ett otillräckligt råd riskerade att vålla, nämligen en bestämd utgift för stämpelskatten. Och Hemåt kunde inte annat än förlita sig på att PwC hanterade det uppdrag man fått på ett aktsamt sätt; någon möjlighet att utforma uppdraget annorlunda eller att försäkra sig mot risken för ett ofullständigt råd fanns inte. Däremot kunde PwC rimligen försäkra sig mot risken för att en oaktsam rådgivning skulle ge upphov till skada.

Vid bedömningen måste det även ges betydelse att ansvarsbegränsningen, om än en del av parternas avtal, fanns bland en rad allmänna villkor som hade lagts fram av PwC och inte varit föremål för någon diskussion eftersom Hemåt under relativt lång tid hade anlitat och arbetat med PwC och utgick från att det bolaget gav rimliga villkor. Det är förklarligt att man från Hemåts sida inte ägnade begränsningen tillräcklig uppmärksamhet och reflekterade över vad den kunde innebära i sammanhanget. En friskrivning på tio prisbasbelopp, ungefär 450 000 kr, framstår också som anmärkningsvärt obalanserad i förhållande till uppdraget och det arvode som PwC tog för rådgivningen, drygt 100 000 kr.

Med hänsyn till dessa omständigheter är det enligt vår mening oskäligt om ansvarsbegränsningen nu skulle urholka PwC:s ansvar för den skada som bolaget av oaktsamhet har vållat Hemåt.

Slutsatsen är därmed att 36 § avtalslagen bryter igenom ansvarsbegränsningen på så sätt att PwC blir fullt ersättningsskyldigt gentemot Hemåt. Bolagets talan om skadestånd ska alltså bifallas.

I fråga om rättegångskostnaderna har vi ingen annan uppfattning än den som framgår av domen.

---

M. Ste



SVEA HOVRÄTT  
Avdelning 04  
Rotel 0407

**DOM**  
2021-04-23  
Stockholm

Mål nr  
T 7717-19

Sid 1 (7)

## ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Stockholms tingsrätts dom 2019-06-10 i mål T 9381-18, se bilaga A

## PARTER

### Klagande

Hemåt Fastigheter AB, 556716-2010  
Magasingatan 24  
411 18 Göteborg

Ombud: Advokat Jens Sundell  
WERKS Advokater AB  
Östra Hamngatan 41-43  
411 10 Göteborg

### Motpart

Öhrlings PricewaterhouseCoopers AB, 556029-6740  
113 97 Stockholm

Ombud: Advokat Einar Wanhainen  
Calissendorff Swarting Advokatbyrå  
Hamngatan 11  
111 47 Stockholm

## SAKEN

Skadestånd

---

## HOVRÄTTENS DOMSLUT

1. Hovrätten fastställer tingsrättens dom.
2. Hemåt Fastigheter AB ska ersätta Öhrlings PricewaterhouseCoopers AB för rättegångskostnader i hovrätten med 150 200 kr, varav 150 000 kr avser ombudsarvode, jämte ränta på beloppet enligt 6 § räntelagen från dagen för hovrättens dom till dess betalning sker.

Dok.Id 1655392

---

Postadress	Besöksadress	Telefon	Telefax	Expeditionstid
Box 2290 103 17 Stockholm	Birger Jarls Torg 16	08-561 670 00 08-561 672 50 E-post: svea.hovratt@dom.se www.svea.se		måndag – fredag 09:00–16:30

### YRKANDEN I HOVRÄTTEN

Hemåt Fastigheter AB (Hemåt) har yrkat att hovrätten ska bifalla bolagets vid tingsrätten framställda yrkanden. Hemåt har vidare yrkat att hovrätten ska befria bolaget från skyldigheten att ersätta Öhrlings PricewaterhouseCoopers AB (PwC) för rättegångskostnader i tingsrätten och i stället förplikta PwC att ersätta Hemåts rättegångskostnader där.

PwC har motsatt sig Hemåts ändringsyrkanden.

Parterna har yrkat ersättning för rättegångskostnader i hovrätten.

### PARTERNAS TALAN OCH UTREDNINGEN I HOVRÄTTEN

Utredningen är densamma i hovrätten som i tingsrätten. Parterna har också åberopat samma omständigheter och utvecklat sin respektive talan på samma sätt som i tingsrätten.

Redogörelsen för parternas grunder i tingsrättens dom (s. 3 och 4) är inte i alla delar helt klar. Ett klargörande nås emellertid genom en läsning av domen i sin helhet (särskilt s. 9 och 10) tillsammans med en jämförelse med hur parterna fört sin talan i hovrätten.

Mot denna bakgrund står det klart att Hemåt, såväl i tingsrätten som i hovrätten, har gjort gällande följande som grund för käromålet.

Hemåt, som är moderbolag i en koncern, har anlitat PwC för juridisk rådgivning med syftet att utreda de skattemässiga konsekvenserna av en eventuell överlåtelse av fastigheten Boden Tallen 10 (Fastigheten). Fastigheten tillhörde Bostadsrättsföreningen Hemåt i Boden inom samma koncern och skulle överlätas till ett av Hemåt helägt dotteraktiebolag, Hemåt Boden Två AB (Hemåt Boden Två). PwC har lämnat rådgivning till Hemåt av innebörd att en överlåtelse kunde ske utan att Hemåt Boden Två skulle åsamkas någon skattekostnad. Detta då uppskov med stämpelskatten skulle medges. Rådgivningen har varit felaktig och vårdslös eftersom en bostadsrättsförening

inte kan ingå i en koncern på ett sådant sätt att uppskov med stämpelskatten kan medges. Rådgivningen har även varit vårdslös då rådgivaren gjort sig skyldig till ett medvetet risktagande när han underlätit att undersöka relevanta rättskällor. Om rådgivningen hade varit korrekt hade Hemåt inte genomfört överlåtelsen och någon skatteutgift om 1 507 433 kr hade då inte uppkommit. Hemåt Boden Två har åsamkats en skada motsvarande skatteutgiften. Hemåt Boden Två har överlätit sin skadeståndsfordran till Hemåt.

Hovrätten har alltså att pröva talan utifrån dessa grunder. Hovrätten tar inledningsvis, oaktat bedömningen i fråga om PwC:s rådgivning har varit felaktig och vårdslös, ställning till om Hemåt har lidit påstådd skada.

#### HOVRÄTTENS DOMSKÄL

Hemåt har gjort gällande att Hemåt Boden Två, på grund av rådgivningen, åsamkades en ekonomisk skada motsvarande skatteutgiften om 1 507 433 kr. PwC har invänt mot Hemåts sätt att beräkna skadan och gjort gällande att fastighetsöverlåtelsen innebar att Hemåt Boden Två fick köpa en fastighet till underpris och att Hemåt Boden Två därför berikades genom den förmögenhetstillgång som tillfördes bolaget genom köpet.

En ren förmögenhetsskada är enligt 1 kap. 2 § skadeståndslagen en sådan ekonomisk skada som uppkommer utan samband med att någon lider person- eller sakskada. Skadan kan komma till uttryck i en värdeminskning, i en inkomstförlust eller i en utgift eller skuld utan motsvarande nytta för den skadelidande (jfr exempelvis Jan Hellner och Marcus Radetzki, Skadeståndsrätt, 10 uppl., 2018, s. 63 f.).

Det är Hemåt som har bevisbördan för att Hemåt Boden Två har drabbats av en skada på det sätt som påstås.

Av Hemåt åberopad bevisning framgår att Hemåt Boden Två till följd av köpet drabbades av en skatteutgift. Det framgår dock också att Hemåt Boden Två tillfördes en tillgång. Hemåt har inte åberopat någon bevisning som visar att köpet av Fastigheten sammantaget innebar att Hemåt Boden Tvås tillgångar minskade i värde.

Även om Hemåt Boden Två på grund av köpet åsamkades en skatteutgift om 1 507 433 kr är det mot denna bakgrund inte visat att bolaget har lidit någon skada på grund av överlåtelsen. Det innebär att Hemåts talan ska ogillas och att tingsrättens dom ska fastställas.

Vid denna utgång ska Hemåt ersätta PwC för rättegångskostnader i hovrätten. Det yrkade beloppet är vitsordat.

**HUR MAN ÖVERKLAGAR**, se bilaga B

Överklagande senast 2021-05-21

I avgörandet har deltagit hovrättsråden Susanne Kaevergaard (skiljaktig) och Pernilla Svärd samt tf. hovrättsassessorn Dante Olason Hallberg, referent.

### Skiljaktig mening

Hovrättsrådet Susanne Kaevergaard är skiljaktig och anför följande.

Inledningsvis delar jag tingsrättens bedömning att det uppdrag som PwC genom Christer Johansson fått från Hemåt har varit att utreda om det skulle uppkomma några skattemässiga konsekvenser vid en överlåtelse av fastigheten från bostadsrättsföreningen till dotterbolaget i Hemåt-koncernen och att uppdraget alltså även omfattade frågan om stämpelskatt. Till skillnad från tingsrätten anser jag att det genom Klas-Göran Johnssons, Björn Taubes och Claus Thingvalls uppgifter står klart att det besked som lämnats av Christer Johansson muntligen och skriftligen tydligt varit att uppskov med stämpelskatten skulle komma att medges. Christer Johansson har dessutom själv berättat att han blivit förvånad över beslutet att avslå begäran om uppskov.

Frågan är då vilket rättsläge som gällt vid tidpunkten för rådgivningen.

I 32 a § stämpelskattelagen anges förutsättningarna för att uppskov ska medges med stämpelskatt. Där anges bl.a. vem som kan anses som moderföretag. Det anges inte något närmare om vem som kan vara dotterbolag men det ställs upp ett krav på att en överlåtare ska vara en juridisk person *som ingår i samma koncern*. Det måste alltså prövas om den juridiska personen ingår i ett och samma koncernförhållande. Av lagkommentaren följer att det är det civilrättsliga koncernbegreppet som ska tillämpas. Den lagstiftning som då i första hand blir av betydelse är dels aktiebolagslagen, dels bostadsrättslagen och delar av den äldre föreningslagen. I aktiebolagslagen finns bestämmelser om när ett aktiebolag är moderbolag i en koncern och när en annan juridisk person är dotterbolag i koncernen. Bestämmelsen innebär bl.a. att en ekonomisk förening kan vara dotterbolag.

En bostadsrättsförening är i och för sig en ekonomisk förening men skiljer sig från andra sådana i vissa avseenden som gör att bestämmelser om bostadsrättsföreningar finns i en särskild och i princip uttömmande lag, bostadsrättslagen. I den lagen saknas helt koncernbestämmelser. Det görs visserligen en hänvisning till vissa bestämmelser i

den lagstiftning som gäller för ekonomiska föreningar men inte till bestämmelser som innehåller någon reglering om koncernförhållanden.

Av den lagstiftning som är av relevans i stämpelskattehänseende framgår alltså direkt att en bostadsrättsförening inte kan vara moderföretag i en koncern och åtminstone indirekt inte heller kan vara dotterföretag. Det framgår också av förarbetena till lagstiftningen. Synsättet har också stöd i överrättspraxis, nämligen NJA 2009 s. 272 II, inklusive det avgörande från Hovrätten över Skåne och Blekinge som hade överklagats till Högsta domstolen i det målet, och Svea hovrätts beslut den 9 september 2009 i mål nr ÖÅ 4419-09. Dessa avgöranden, som handlar om just uppskov med stämpelskatt, måste förstås så att en bostadsrättsförening i stämpelskattesammanhang inte kan ingå som ett moderbolag och inte heller som ett dotterbolag i en koncern. Denna ståndpunkt finns också företrädd i doktrin och, som framgått av detta mål, hos dels Lantmäteriet och en tingsrätt, dels hos ytterligare en hovrätt som inte meddelat prövningstillstånd i det överklagade stämpelskatteärendet.

Av det redovisade följer att en bostadsrättsförening inte kan ingå i en koncern på ett sådant sätt att uppskov med stämpelskatt kan medges, låt vara att bostadsrättsföreningar på andra juridiska sakområden kan behandlas annorlunda. Med hänsyn härtill har rådgivningen varit felaktig och får vid en sedvanlig aktsamhetsbedömning anses ha varit vårdslös, eftersom Christer Johansson för PwC:s räkning enligt vad de hörda, inklusive Claus Thingvall hos PwC, vittnat om har lämnat ett kategoriskt besked om att uppskov med betalningen av stämpelskatt skulle komma att medges.

Det är ostridigt mellan parterna att fastigheten inte skulle ha överlåtits om rådgivningen hade varit korrekt. I sådant fall hade alltså dotterbolaget inte förvärvat fastigheten och därmed inte orsakats den skatteutgift som blev följderna av lagfarten på fastigheten. Frågan är då om dotterbolaget har orsakats en skada och om denna ska anses svara mot skatteutgiften. I denna del gör jag följande bedömning.

Hemåt och Hemåt Boden Två har ingått i samma koncern liksom den bostadsrättsförening som ägt fastigheten före överlåtelsen. Det uppdrag som PwC genom Christer Johansson brutit i fråga om har lämnats av moderbolaget Hemåt och



den skadeståndsgrundande rådgivningen har alltså i första hand riktats mot Hemåt. Rådgivningen har legat till grund för beslutet att i det helägda dotterbolaget Hemåt Boden Två förvärva fastigheten. Den av vårdslösheten orsakade skatteutgiften har sedan uppkommit i Hemåt Boden Två. Hemåt Boden Två:s krav på att få sin utgift ersatt av PwC har överlåtits till Hemåt. Fastighetsöverlåtelsen har sett ur ett koncernperspektiv medfört den enda förmögenhetsförändringen att det uppkommit en kostnad som inte skulle ha uppkommit om rådgivningen varit korrekt. Även sett ur Hemåt Boden Två:s perspektiv har överlåtelsen påverkat bolagets ekonomiska ställning på olika sätt; bolaget har drabbats av skatteutgiften, bolaget har erlagt en viss köpeskilling och bolaget har tillförts en fastighet med visst värde. Sammantagna gör dessa förhållanden att dotterbolaget i detta fall måste anses ha drabbats av skada. (Jfr NJA 1991 s. 625 och 1998 s. 625). Det som PwC i sådant fall har gjort gällande och åberopat bevisning för är inte tillräckligt för att PwC ska anses ha gjort sannolikt att skadan ska beräknas på ett annat sätt än vad Hemåt gjort. Hemåt har alltså styrkt en skada motsvarande skatteutgiften.

Överröstad i denna del saknas det anledning för mig att pröva frågan om den av PwC åberopade ansvarsbegränsningen och är jag i övrigt ense med majoriteten.



STOCKHOLMS TINGSRÄTT  
Avdelning 3

**DOM**  
2019-06-10  
Meddelad i  
Stockholm

Mål nr  
T 9381-18

## PARTER

### Kärande

Hemåt Fastigheter AB, 556716-2010  
Magasingatan 24  
411 18 Göteborg

Ombud: Advokaten Jens Sundell och jur.kand. Josefina Hallin  
WERKS Advokater AB  
Östra Hamngatan 41-43  
411 10 Göteborg

### Svarande

Öhrlings PricewaterhouseCoopers AB, 556029-6740  
113 97 Stockholm

Ombud: Advokat Einar Wanhainen och jur.kand. Johanna Forsberg  
Calissendorff Swarting Advokatbyrå  
Hamngatan 11  
111 47 Stockholm

---

## DOMSLUT

1. Käromålet ogillas.
2. Hemåt Fastigheter AB ska ersätta Öhrlings PricewaterhouseCoopers AB för dess rättegångskostnader med 319 800 kr, varav 295 000 kr avser ombudsarvode, jämte ränta enligt 6 § räntelagen (1975:635) från denna dag.

---

Dok.Id 2031999

**Postadress**  
Box 8307  
104 20 Stockholm

**Besöksadress**  
Scheelegatan 7

**Telefon**  
08-561 652 70

**E-post:**  
stockholms.tingsratt.avdelning3@dom.se  
www.stockholmstingsratt.se

**Telefax**

**Expeditionstid**  
måndag – fredag  
08:00–16:00

## **BAKGRUND**

Hemåt Fastigheter AB (Hemåt) är moderbolag i en koncern som äger ett antal kommersiella fastigheter i Kalix och Boden. I koncernen ingår även Bostadsrättsföreningen Hemåt i Boden (Bostadsrättsföreningen). År 2014 ägdes fastigheten Boden Tallen 10 (Fastigheten) av Bostadsrättsföreningen. Hemåt anlät Öhrlings PricewaterhouseCoopers AB (PwC) för att utreda vissa skattemässiga konsekvenser av en eventuell överlåtelse av Fastigheten till ett av bolagen i koncernen. PwC:s utredning utfördes av Christer Johansson på PwC:s skatteavdelning. Utredningen utmynnade i en promemoria daterad i februari 2015, se [bilaga 1](#).

Efter att promemorian hade upprättats överläts Fastigheten från Bostadsrättsföreningen till det av Hemåt helägda dotterbolaget Hemåt Boden Två AB (Hemåt Boden Två). Bostadsrättsföreningen försattes i likvidation på föreningsstämma den 1 september 2015 och detta beslut registrerades hos Bolagsverket den 25 september 2015. I en underrättelse daterad den 12 februari 2016 meddelade inskrivningsmyndigheten lagfart samt förklarade att uppskov med betalning av stämpelskatten inte kunde medges. PwC tog fram en överklagandeskrift som gavs in av Hemåt. Likvidationen av Bostadsrättsföreningen upphävdes den 30 mars 2016 efter att stämpelskatten hade påförts. Stämpelskatten uppgick till 1 507 433 kr. Luleå tingsrätt avslog Hemåts överklagande i beslut den 23 maj 2016. Hemåt överklagade beslutet. Hovrätten för Övre Norrland meddelade inte prövningstillstånd genom beslut den 1 juli 2016. Beslutet överklagades inte.

Tvisten rör huruvida PwC är skadeståndsskyldigt gentemot Hemåt på grund av utförd rådgivning.

## YRKANDEN OCH INSTÄLLNING

**Hemåt** har yrkat att tingsrätten ska förplikta PwC att till Hemåt utge ett belopp om 1 507 433 kr jämte dröjsmålsränta på beloppet enligt 4 och 6 §§ räntelagen (1975:635) från och med den 28 februari 2016.

**PwC** har bestritt käromålet. PwC har även gjort gällande att bolagets ansvar under alla omständigheter är begränsat till ett belopp om tio prisbasbelopp (444 000 kr). Sättet att beräkna ränta har vitsordats liksom att det av Hemåt yrkade kapitalbeloppet motsvarar den stämpelskatt som utgivits.

**Båda parter** har yrkat ersättning för rättegångskostnader.

## GRUNDER

### Hemåt

Hemåt har, på PwC:s initiativ, anlitat PwC för juridisk rådgivning med syftet att utreda de skattemässiga konsekvenserna av en eventuell överlåtelse av Fastigheten från Bostadsrättsföreningen till ett av Hemåt helägt aktiebolag. PwC har lämnat rådgivning till Hemåt, såväl genom möten som genom en skriftlig promemoria, daterad i februari 2015, av innebörden att en överlåtelse av Fastigheten från Bostadsrättsföreningen till ett aktiebolag inom Hemåts koncern kunde genomföras utan att aktiebolaget åsamkas någon skattekostnad.

Stämpelskatt skulle beslutas i samband med aktiebolagets ansökan om lagfart med anledning av fastighetsköpet. Enligt PwC skulle förvärvaren medges uppskov med betalningen av stämpelskatten enligt 32 a § lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter (stämpelskattelagen). PwC:s rådgivning var felaktig och vårdslös eftersom en bostadsrättsförening inte kan ingå i en koncern på ett sådant sätt

att uppskov med stämpelskatten kan medges. Detta följer av relevant lagtext samt uttalanden i förarbeten och i rättspraxis. Om rådgivningen hade varit korrekt hade Hemåt inte genomfört fastighetsöverlåtelsen och då undvikit den onödiga skatteutgiften om 1 507 433 kr. Hemåt har följaktligen drabbats av en ekonomisk skada motsvarande skatteutgiften. Hemåt Boden Två har överlätit sin fordran till Hemåt.

### **PwC**

PwC:s rådgivning har inte varit felaktig eller vårdslös.

Hemåt Boden Två har inte heller drabbats av någon skada till följd av förvärvet av Fastigheten från Bostadsrättsföreningen.

I vart fall utgör yrkat belopp inte den faktiska skadan.

Under alla omständigheter är PwC:s ansvar begränsat genom avtal till ett belopp om tio gånger det prisbasbelopp enligt socialförsäkringsbalken (2010:110) som gällde när rådgivningsavtalet träffades.

### **Hemåt**

De allmänna villkor vari ansvarsbegränsningen återfinns har inte blivit en del av parternas avtal eftersom PwC inte bringat dessa till Hemåts kännedom. I vart fall är ansvarsbegränsningen inte en del av parternas avtal eftersom den är av tyngande och överraskande karaktär. Hur som helst är ansvarsbegränsningen inte tillämplig eftersom rådgivningen har varit grovt vårdslös. Under alla förhållanden utgör den omständigheten att PwC inte informerat Hemåt om standardvillkoren eller den där i intagna ansvarsbegränsningen skäl för jämkning enligt 36 § lagen (1915:218) om avtal och andra rättshandlingar på förmögenhetsrättens område (avtalslagen).

## UTVECKLING AV TALAN

### Hemåt

#### *Om Hemåt-koncernen*

Hemåt äger två aktiebolag, Hemåt Kalix AB och Hemåt Boden AB, som i sin tur äger ett antal kommersiella fastigheter. I koncernen finns, under Hemåt Kalix AB och Hemåt Boden AB, även ett kommanditbolag, Hemåt Boden KB (Kommanditbolaget), som äger sex kommersiella fastigheter. Därtill äger Kommanditbolaget och Hemåt Boden AB i sin tur Bostadsrättsföreningen. Hemåt-koncernen ägs av Björn Taube och Klas-Göran Johnsson.

Bostadsrättsföreningen har aldrig fungerat som en vanlig bostadsrättsförening som upplåter lägenheter till privatpersoner. Den har alltid ägts av bolag och upplåtit bostadsrätter till olika bolag som hyrt ut lägenheterna i andra hand.

Någon försäljning av fastighetsbeståndet är över huvud taget inte aktuellt från Hemåts sida. Om en försäljning ändå skulle komma att ske skulle det inte vara fråga om en styckesförsäljning, utan i så fall skulle samtliga aktier i Hemåt avyttras.

#### *PwC:s uppdrag*

Hemåt-koncernens revisor, Claus Thingvall, har alltid haft ett nära samarbete med Hemåts ägare och har av dem uppmanats att föreslå förslag till förbättringar för koncernen. Någon gång under år 2014 föreslog Claus Thingvall att Hemåt-koncernen skulle se över möjligheterna att avveckla fastighetsägandet i Bostadsrättsföreningen och i Kommanditbolaget, bl.a. med hänsyn till att det framstod som udda att ha en bostadsrättsförening i den fastighetsägande bolagsstruktur som Hemåt ingick i. Syftet var således att ägandet i koncernen skulle förenklas.

Hemåt gav då PwC i uppdrag att undersöka om det skulle uppkomma några skattemässiga konsekvenser av att flytta fastigheterna, från Bostadsrättsföreningen och

Kommanditbolaget, till nya aktiebolag i Hemåt-koncernen. Hemåts företrädare var tydliga med att man inte var intresserade om det skulle aktualisera några skatteutgifter. Det fanns nämligen inga ekonomiska skäl för att flytta Fastigheten från Bostadsrättsföreningen. Claus Thingvall kontaktade då sin kollega, Christer Johansson, som fick i uppdrag att undersöka skattekonsekvenserna av att flytta fastigheter från Bostadsrättsföreningen och Kommanditbolaget till nya aktiebolag i Hemåt-koncernen.

*Christer Johanssons rådgivning*

Därefter tog det ganska lång tid innan PwC återkom med sina slutsatser. Först presenterades slutsatserna muntligen vid ett möte på PwC under år 2014. På mötet deltog Björn Taube, Klas-Göran Johansson, Claus Thingvall och Christer Johansson. Christer Johansson förklarade att det inte var möjligt att göra underprisöverlåtelser från Kommanditbolaget varför Hemåts företrädare omedelbart övergav den frågan då de ansåg att fastigheterna alltjämt kunde ägas av Kommanditbolaget.

Avseende Fastigheten, som ägdes av Bostadsrättsföreningen, förklarade Christer Johansson att en överlåtelse kunde göras till ett aktiebolag i koncernen utan skattekonsekvenser i enlighet med reglerna om underprisöverlåtelser. Köpet skulle visserligen belastas med stämpelskatt för det köpande bolaget men denna skulle man få uppskov med. På mötet förklarade Christer Johansson uttryckligen att uppskov med betalning av stämpelskatten skulle medges om Fastigheten överläts från Bostadsrättsföreningen till ett annat dotterbolag i koncernen. Christer Johansson utlovade även en promemoria i vilken han skulle sammanfatta sina slutsatser. Efter påstötningar från Hemåts sida presenterades en promemoria i februari 2015.

I promemorian anförde Christer Johansson att "[f]råga är om villkoren för en underprisöverlåtelse är uppfyllda och om överlåtelserna kan genomföras utan några negativa konsekvenser." Vidare angavs följande under rubriken "Övriga konsekvenser".

Lagfartsavgift utgår på taxeringsvärdet med 4,25 %. Möjlighet finns dock att ansöka om uppskov med avgiften så länge fastigheten finns kvar i koncernen. Det måste föreligga ett koncernförhållande mellan det bolag som förvärvar [Fastigheten] och [Bostadsrättsföreningen].

Informationen i promemorian stämde således väl överens med det muntliga råd som Christer Johansson tidigare hade lämnat.

Hemåts företrädare, Björn Taube och Klas-Göran Johnsson, uppfattade att uppskov med betalning av stämpelskatten var att likställa med att någon stämpelskatt inte behövde betalas eftersom de inte avsåg att sälja Fastigheten. Till följd av Christer Johanssons rådgivning gick Hemåt därför vidare med överlåtelsen av Fastigheten från Bostadsrättsföreningen. Det var Christer Johansson som upprättade förslag på köpebrev och köpekontrakt som han sedan skickade till Björn Taube och Klas-Göran Johnsson för underskrift. På så sätt hade Christer Johansson kunskap om det bolag som skulle förvärva Fastigheten och kunde försäkra sig om att fastighetsöverlåtelsen fick de skattemässiga konsekvenser som han uppgett för Hemåt. I samband med undertecknande av köpebrev och köpekontrakt skickade Björn Taube ett mejl till Claus Thingvall, i vilket han påminde PwC om att ansöka om uppskjutande av stämpelskatten. Det visar att Hemåt ansåg att frågan om stämpelskatt var viktig och att Hemåt, utifrån den rådgivning som de hade fått, betraktade frågan om uppskov med betalning av stämpelskatten som en ren formalitet.

Därefter ansökte Christer Johansson om lagfart vid inskrivningsmyndigheten för Hemåts räkning. I en underrättelse daterad den 12 februari 2016 meddelade inskrivningsmyndigheten emellertid att uppskov med betalning av stämpelskatten inte kunde medges. Som motivering till beslutet anförde inskrivningsmyndigheten följande.

Av 32 a § framgår bl.a. att Lantmäteriet ska medge uppskov med betalning av stämpelskatten om en juridisk person förvärvar fast egendom av en annan juridisk person som ingår i samma koncern som förvärvaren. I det aktuella fallet har fastigheten överlåts av en bostadsrättsförening. En bostadsrättsförening kan enligt bostadsrättslagen inte ingå i en koncern. Av prop. 1979/80:144 s. 135, 1990/91:92 s. 227 och 430 samt av Svea Hovrätts dom ÖÅ 4419-09 framgår att bestämmelserna i lagen om ekonomiska föreningar inte gäller i fråga om bostadsrättsförening. Av denna anledning kan uppskov med stämpelskatten inte meddelas i enlighet med 32 a § stämpelskattelagen.



Efter att inskrivningsmyndigheten hade meddelat sitt beslut följde mejlkontakter mellan parterna. Den 28 januari 2016 skrev Björn Taube följande till Christer Johansson.

Hej.

Som vi ser det så har ni givit oss denna lösningen på upplösningen av Brf:en som vi annars inte gjort. Varken några reservationer eller varningar från er har vi heller inte fått. Men självfallet om ni står kostnaden så är det okey för oss.

Den 4 februari 2016 svarade Christer Johansson följande.

Hej

Vi kommer att se över möjligheterna till att överklaga. De har inget direkt lagstöd utan hänvisar till två förarbetsuttalande och en dom från Svea Hovrätt som inte överensstämmer riktigt med förhållandena i detta fallet.

Några dagar senare, den 10 februari 2016, skickade Björn Taube ett mejl till Claus Thingvall i vilket han bl.a. skrev följande.

Detta argumentet om att Christer påpekar hur mycket stämpelskatten är vet väl vi om någon vad stämpelskatt är? Vi har inte en enda gång vid våra möten hört något om att vi skulle löpa någon som helst risk med att behöva betala denna.

I mejlkonversationen diskuterades över huvud taget inte att PwC:s uppdrag skulle ha begränsats till att inte omfattade frågan om stämpelskatt, att frågan om stämpelskatt skulle ha varit av mindre betydelse för Hemåt eller att Christer Johansson hade varnat för att det förelåg en risk för att det förvärvande bolaget skulle behöva betala stämpelskatt. PwC lät endast meddela att inskrivningsmyndigheten hade gjort fel. I början av februari 2016 överklagade därför Hemåt inskrivningsmyndighetens beslut till Luleå tingsrätt. Överklagandet författades och gavs in av Christer Johansson. I maj 2016 avslog Luleå tingsrätt överklagan.

PwC har inte ersatt Hemåt för den skada som Hemåt lidit till följd av den felaktiga rådgivningen. Däremot har PwC fakturerat 119 160 kr för sitt arbete.

*PwC:s rådgivning var felaktig och vårdslös*

Av 32 a § stämpelskattelagen följer att om en juridisk person (förvärvaren) förvärvat fast egendom eller tomträtt från en annan juridisk person som ingår i samma koncern som förvärvaren (överlåtaren), ska inskrivningsmyndigheten medge uppskov med betalning av skatten om moderföretaget i koncernen är ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening, en svensk sparbank eller ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag. Efter studium av den aktuella bestämmelsen hade en aktsam jurist gått vidare i sin utredning och undersökt vad en bostadsrättsförening är för slag av juridisk person och om en bostadsrättsförening kan ingå i en koncern i den mening som förutsätts i bestämmelsen. Av lagtext, förarbeten och rättspraxis vid den aktuella tidpunkten följde klart och tydlig att en bostadsrättsförening inte kan ingå i en koncern. Christer Johansson kontrollerade dock inte någon av dessa rättskällor. Christer Johanssons rättsutredning når därför inte upp till de krav som en uppdragsgivare kan ställa på ett bolag som PwC, som marknadsför sig som marknadsledande inom revision samt skatte- och affärsrådgivning. PwC:s rådgivning var därmed inte endast uppenbart felaktig, utan även grovt vårdslös då Christer Johansson gjorde sig skyldig till ett medvetet risktagande när han underlät att undersöka relevanta rättskällor.

*Orsakssambandet mellan PwC:s rådgivning och den uppkomna skadan*

Som en konsekvens av PwC:s rådgivning beslutades att överlåta Fastigheten från Bostadsrättsföreningen till Hemåt Boden Två. Inskrivningsmyndigheten beslutade att inte medge uppskov med betalningen av stämpelskatten eftersom en bostadsrättsförening inte kan ingå i en koncern. Hemåt Boden Två har följaktligen åsamkats en skatteutgift, med anledning av rådgivningen, som bolaget annars inte skulle ha haft, eftersom överlåtelsen vid en korrekt rådgivning inte skulle ha genomförts.

*Skadans storlek*

Hemåt Boden Två har följaktligen drabbats av ekonomisk skada motsvarande den skatteutgift som den felaktiga rådgivningen förorsakat. Hemåt agerade efter den felaktiga rådgivningen varför Hemåt Boden Två orsakades en utgift som annars inte hade uppstått eftersom Hemåt inte avser att sälja fastigheten inom överskådlig tid.

**PwC**

*Om Hemåt-koncernen*

Bostadsrättsföreningen, som ingår i Hemåt-koncernen, är en s.k. oäkta bostadsrättsförening, dvs. en bostadsrättsförening som upplåter så många hyreslägenheter att den inte skattemässigt behandlas som en vanlig bostadsrättsförening. Sedan lång tid hade Bostadsrättsföreningen konsoliderats i Hemåt-koncernen, vilket innebär att den redovisningsrättsligt hade behandlats som ett dotterföretag i Hemåt-koncernen. PwC hade internt kontrollerat med sin expertis hur Bostadsrättsföreningen skulle behandlas redovisningsrättsligt och då konstaterat att den skulle konsolideras.

Det stämmer att PwC ansåg att det framstod som säreget att ha en bostadsrättsförening i den fastighetsägande bolagsstruktur som Hemåt ingick i. I samband med en undersökning avseende möjligheterna för underprisöverlåtelse från Kommanditbolaget undersöktes därför även möjligheten att göra en underprisöverlåtelse från Bostadsrättsföreningen.

*PwC:s uppdrag*

PwC fick i uppdrag av Hemåt att utreda om det gick att göra en underprisöverlåtelse av Fastigheten från Bostadsrättsföreningen till ett bolag utan negativa inkomstskattekonsekvenser. Det framgår även av PwC:s promemoria daterad i februari 2015 där det under rubriken "Bakgrund" anges följande.

Brf Hemåt i Boden är ett oäkta bostadsföretag och kan således delta som överlåtare vid en underprisöverlåtelse om uppställda villkor i 23 kap IL (Inkomstskattelagen) är uppfyllda.

Föreningen äger en fastighet, Boden Tallen 10 som upplåts med bostadsrätter. Samtliga bostäder och lokaler upplåts i andra hand som hyresrätter till Hemåt Boden KB.

Ägarna till den koncern där Brf Hemåt i Boden ingår vill renodla strukturen och bl.a. nedmontera Brf:en.

Fråga är om villkoren för en underprisöverlåtelse är uppfyllda och om överlåtelsen kan genomföras utan några negativa konsekvenser.

*PwC:s rådgivning var inte felaktig eller vårdslös*

I sin promemoria anförde Christer Johansson, under rubriken "Övriga konsekvenser", följande angående frågan om stämpelskatt.

Lagfartsavgift utgår på taxeringsvärdet med 4,25 %. Möjlighet finns dock att ansöka om uppskov med avgiften så länge fastigheten finns kvar i koncernen. Det måste föreligga ett koncernförhållande mellan det bolag som förvärvar [Fastigheten] och [Bostadsrättsföreningen].

När Christer Johansson utredde frågan var han väl införstådd med att Bostadsrättsföreningen var konsoliderad i Hemåt-koncernen och att den därför var att anse som ett dotterföretag ur redovisningssynpunkt.

Av 32 a § stämpelskattelagen följer att om en juridisk person (förvärvaren) har förvärvat fast egendom eller tomträtt från en annan juridisk person som ingår i samma koncern som förvärvaren (överlåtaren), ska inskrivningsmyndigheten medge uppskov med betalning av skatten om moderföretaget i koncernen är ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening, en svensk sparbank eller ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag. Bestämmelsen är tillämplig på den aktuella fastighetsöverlåtelsen eftersom Bostadsrättsföreningen är ett dotterföretag i en koncern med ett svenskt aktiebolag som moder. Denna uppfattning får även stöd i rättspraxis och doktrin vari framgår att dotterföretag kan vara vilket slag av juridisk person som helst. Eftersom Bostadsrättsföreningen kontrolleras av Kommanditbolaget och Hemåt Boden Två är förutsättningarna för att det ska föreligga ett koncernförhållande uppfyllda. PwC:s rådgivning har således inte varit felaktig eller vårdslös eftersom Bostadsrättsföreningar, såsom dotterföretag, kan ingå i den definition av koncern som

anges i 32 a § stämpelskattelagen och inskrivningsmyndigheten och Luleå tingsrätt borde ha medgett ansökan om uppskov.

*Påstådd skada*

Hemåt har påstått att Hemåt Boden Två drabbats av en ekonomisk skada motsvarande stämpelskatteutgiften. Fastighetsöverlåtelsen har emellertid inneburit att Hemåt Boden Två fått köpa en fastighet till underpris. Hemåt Boden Två har alltså tillförts förmögenhetstillgångar och fått betala skatt. Vid beräkning av skada ska två händelseförlopp jämföras; ett hypotetiskt och ett verkligt. Skadan utgörs antingen av ökade kostnader eller förlorade intäkter i det verkliga händelseförloppet jämfört med det hypotetiska händelseförloppet.

Det hypotetiska händelseförloppet i förevarande fall hade, enligt Hemåt, varit att Hemåt Boden Två aldrig hade förvärvat Fastigheten, vilket hade inneburit att Hemåt Boden Två aldrig hade fått någon fastighet. PwC menar att Hemåt Boden Två berikats till följd av överlåtelsen av Fastigheten från Bostadsrättsföreningen.

För det fall Hemåt Boden Två anses ha lidit en skada utgör i vart fall yrkat belopp inte den faktiska skadan. Hemåt Boden Två har i sin redovisning tagit upp stämpelskatten som en ökning av ingångsvärdet av den förvärvade Fastigheten och tagit upp en motsvarande skuld i balansräkningen. Påstådd skada består i att stämpelskatt har erlagts tidigare än vad som annars skulle ha varit fallet. Ett rimligt antagande vid en skälighetsuppskattning av skadan är att Fastigheten kommer att ha avyttrats inom tio år. I ett sådant läge bör skadan beräknas utgöra skillnaden mellan det erlagda beloppet 1 507 433 kr jämfört med nuvärdet av beloppet om betalning av beloppet hade skett efter tio år. Nuvärdet av 1 507 433 kr som förfaller till betalning om tio år skulle med en diskonteringsränta om tre procent uppgå till 1 121 681 kr. Skadan kan därför skäligen uppskattas till 385 742, vilket utgör skillnaden mellan att betala skatten direkt jämfört med att betala efter år tio.

*PwC:s uppdrag har begränsats genom avtal*

PwC har varit revisorer i Hemåt-koncernen under en lång tid. Revisorer väljs för en period om fyra år och vid varje nyval undertecknas ett uppdragsbrev. Det gjorde Hemåts företrädare år 2014 när PwC valdes till revisorer. Under rubriken ”Rådgivnings- och konsulttjänster” i uppdragsbrevet framgår följande.

Uppdragsgivaren har också möjlighet att avropa rådgivnings- och konsulttjänster ur PwC:s övriga tjänsteutbud. Vid avrop träffas en särskild överenskommelse om tjänstens innehåll, omfattning och utförande samt arvodesvillkoren. För sådana tjänster gäller, om inte annat sägs i den särskilda överenskommelsen, Fars Allmänna villkor om rådgivningstjänster, bifogas.

I punkterna 13.4 och 13.5 i de allmänna villkoren anges följande.

13.4 Begränsning av ansvar Skador i andra fall än de som avses i punkterna 13.1 och 13.2 ska Uppdragstagaren ersätta endast om Uppdragstagaren förfarit oaktsamt. Uppdragstagaren är inte i något fall ansvarig för bortfall av produktion, utebliven vinst eller någon annan indirekt skada eller följskada av något som helst slag.

13.5 Maximalt ersättningsbelopp Om Uppdragstagarens ansvar inte regleras i lag är Uppdragstagarens ansvar för alla skador, förluster, kostnader och utgifter i Uppdraget begränsat till det högsta av antingen två (2) gånger betalat arvode för Uppdraget enligt Uppdragsavtalet eller tio (10) gånger det prisbasbelopp enligt socialförsäkringsbalken (2010:110) som gällde när Uppdragsavtalet träffades. Begränsningen gäller dock inte då det visas att Uppdragstagaren förorsakat skadan genom uppsåt eller grov vårdslöshet.

Firmatecknare för Hemåt-koncernen undertecknade uppdragsbrevet och bekräftade att de tagit emot de allmänna villkoren den 1 april 2014. Ansvarsbegränsningen i de allmänna villkoren har därför blivit en del av parternas avtal.

**Hemåt (genmäle)**

*PwC har inte begränsat sitt ansvar*

PwC har hänvisat till det uppdragsbrev som Hemåts företrädare undertecknade i april 2014. Av rubriken till uppdragsbrevet framgår att det gäller för lagstadgad revision m.m. i aktiebolag, vilket indikerar att det i första hand avser revisionsuppdrag och inte skatterådgivning. Enligt PwC bifogades Fars allmänna villkor om rådgivningstjänster

till uppdragsbrevet. Varken Björn Taube eller Klas-Göran Johnsson har emellertid mottagit de allmänna villkoren, varför dessa inte blivit en del av parternas avtal.

Vidare är ansvarsbegränsningen i de allmänna villkoren betungande och överraskande för Hemåt, varför villkoret måste ha uppmärksammats särskilt för Hemåt för att bli en del av parternas avtal. Så har emellertid inte skett.

I samband med ingåendet av det aktuella konsultuppdraget avseende skatterådgivning uppmärksammades inte heller Hemåts företrädare på att de allmänna villkoren skulle tillämpas på konsultuppdraget. Med hänsyn härtill har de allmänna villkoren inte blivit en del av parternas avtal.

För det fall de allmänna villkoren anses tillämpliga på det aktuella konsultuppdraget omfattar ansvarsbegränsningen inte grov oaktsamhet, vilket PwC i förevarande fall har gjort sig skyldigt till.

Under alla omständigheter ska ansvarsbegränsningen jämkas i enlighet med 36 § avtalslagen eftersom PwC:s uppdrag var precist formulerat, rättsfrågan som skulle utredas var begränsad och PwC har brutit mot ett centralt avtalsåtagande. Vidare har Hemåt inte haft möjlighet att skydda sig mot skadan genom försäkring. Dessutom är takbeloppet i ansvarsbegränsningen väldigt lågt i förhållande till de arvode som PwC fakturerat för uppdraget. Som ovan nämnts har inte PwC heller upplyst Hemåt om att frågan om uppskov med betalning av stämpelskatt inte hade utretts eller att det förelåg en risk att uppskov inte skulle medges. Med hänsyn härtill är det skäligt att ansvarsbegränsningen jämkas.

#### *Skadans storlek*

Det är riktigt som PwC har påstått att Hemåt Boden Två tagit upp skatteutgiften på tillgångssidan i balansräkningen och därmed ökat Fastighetens bokförda värde i motsvarande mån. Om uppskovet skulle ha beviljats hade en motsvarande skuld även tagits upp på skuldsidan. Eftersom Hemåt Boden Två nu måste betala skatteutgiften

kan denna dock inte läggas till skuldsidan. I stället belastar utgiften kassan varför Hemåt Boden Tvås tillgångar minskar i motsvarande mån. Skatteutgiften utgör därför en skada för Hemåt Boden Två.

För det fall en nuvärdesberäkning av skadan skulle aktualiseras uppgår Hemåts ränta på eget kapital till i vart fall tio procent varför Hemåt anser sig ha rätt till full ersättning.

### **UTREDNINGEN**

Parterna har åberopat viss skriftlig bevisning.

På Hemåts begäran har partsförhör under sanningsförsäkran hållits med Björn Taube och Klas-Göran Johnsson samt vittnesförhör hållits med Claus Thingvall. På båda parternas begäran har vittnesförhör hållits med Christer Johansson.

### **DOMSKÄL**

#### **Disposition**

Tingsrätten kommer först att pröva om PwC, genom Christer Johansson, har varit vårdslöst i sin rådgivning till Hemåt. För att kunna pröva den frågan måste tingsrätten bedöma vilken aktsamhetsstandard som gäller vid en skatterådgivares rådgivning, omfattningen av det uppdrag som Christer Johansson fick av Hemåt, vilket rättsläge som rådde vid tidpunkten för rådgivningen samt hur Christer Johanssons råd förhöll sig till rådande rättsläge, till uppdraget han fick och till den aktsamhetsstandard som gäller vid en skatterådgivares rådgivning.

Om tingsrätten finner att Christer Johanson varit vårdslös har tingsrätten därefter att pröva om det föreligger adekvat kausalitet mellan vårdslösheten och den påstådda skadan, om Hemåt orsakats någon skada till följd av rådgivning och omfattningen av



en sådan skada samt om PwC begränsat sitt ansvar genom avtal och om det i så fall finns skäl för jämkning av ansvarsbegränsningen.

### **En skatterådgivares skadeståndsansvar gentemot sin klient**

En skatterådgivare bär gentemot sin klient på kontraktsrättslig grund ett ansvar för skada som vållats uppsåtligen eller genom vårdslöshet. Rådgivaren har en allmän skyldighet att visa omsorg vid fullgörandet av uppdraget, men omsorgsförpliktelsens närmare omfattning är beroende av avtalets karaktär (Jan Hellner m.fl., Speciell avtalsrätt II. Kontraktsrätt. Första Häftet. Särskilda avtal, 5 uppl. 2010, s. 232).

Högsta domstolen har beträffande advokaters skadeståndsansvar gentemot sina klienter uttalat att, vid bedömningen av om det föreligger skadeståndsgrundande vårdslöshet, omständigheterna i det enskilda fallet måste beaktas, 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.

Skadeståndsansvar föreligger för en advokats rådgivning vid uppenbara fel, t.ex. när de rättsliga frågorna är enkla eller om svaren på dem är lätta att finna och advokaten på grund av okunnighet eller förbiseende ger ett råd som klart strider mot lag eller fast praxis. Andra typer av sådana situationer är då advokaten försummar att uppmärksamma nära till hands liggande bevismedel eller missar att iaktta olika typer av frister. För det fall de rättsliga problemställningarna är komplexa och kräver svåra överväganden får oaksamhetsbedömningen främst riktas in på frågan om advokaten har varit tillräckligt omsorgsfull vid sina undersökningar och i sin analys av dels de faktiska omständigheterna, dels rättsläget och de processuella förutsättningarna att driva huvudmannens sak. Om undersökningarna kan medföra att klienten har olika handlingsalternativ har advokaten en skyldighet att upplysa klienten om dessa och framhålla de fördelar och risker som finns med respektive alternativ och normalt ange sin uppfattning. En underlåtenhet att lägga fram alternativen med fördelar och risker bör, enligt Högsta domstolen, emellertid inte kunna leda till skadeståndsskyldighet annat än i mer uppenbara fall. (Se NJA 2018 s. 414.)

I doktrinen har skiljts mellan bl.a. advokatens resultat- och metodansvar. Eftersom advokater sällan åtar sig att uppnå ett visst resultat aktualiseras sällan ett resultatansvar. Om en klient efterfrågat besked om rättsläget på en viss punkt kan en felaktig upplysning emellertid grunda ett resultatansvar. För att ett sådant ansvar ska komma ifråga krävs att upplysningen är kategorisk och inger en känsla av säkerhet. Om rättsfrågorna är mer svårbedömda, och advokatens svar inte är kategoriskt, aktualiseras snarare metodansvaret varvid en rättsutrednings omfattning kan variera beroende på hur svår den rättsfråga som ska lösas är. Advokaten kan utöver lagtext behöva studera lagförarbeten, rättsfall och doktrin. Det som ska bedömas är om advokaten gjort erforderliga undersökningar av gällande rätt genom att studera relevanta rättskällor och om advokaten klargjort att rättsläget är oklart. Advokaten har också ett pedagogiskt ansvar och ska se till att rådgivningen är begriplig för klienten. (Se Lars Heuman, Advokatens rättsutredningar – Metod och ansvar, 1987, s. 22 ff.)

Detsamma får anses gälla för rådgivare med sakkunskaper i skatterätt. I NJA 1992 s. 502 uttalade Högsta domstolen att en rådgivare med sakkunskap i skattefrågor allmänt sett har långtgående förpliktelser, när det gäller att belysa en tilltänkt transaktions skattekonsekvenser (jfr även NJA 1992 s. 58 och 1992 s. 243). Enligt Högsta domstolen bör man dock vara försiktig med att lägga en rådgivare till last som försumlighet att han eller hon inte föreslagit sådana problemlösningar som är komplicerade till sin konstruktion eller svårbedömda från skatterättslig synpunkt.

I NJA 1994 s. 598 hade en företagare på inrådan av en bank genomfört vissa transaktioner i syfte att undgå realisationsvinstskatt. Skatteflyktslagen kom dock att tillämpas. Avseende frågan om banken varit vårdslös anknöt Högsta domstolen till bedömningen i NJA 1992 s. 502 och uttalade bl.a. att rådgivarens ståndpunkt hade ”haft visst fog för sig mot bakgrund av de rättsliga tolkningsdata som fanns tillgängliga vid den aktuella tidpunkten”. Den aktuella rättsfrågan hade emellertid vid tidpunkten för rådgivningen ännu inte prövats av domstolarna och ännu mindre av högsta instans. När så senare skedde stod klart att rådgivarens bedömning av rättsläget

inte var hållbar. HD fann därför att ”i avsaknad av vägledande rättsliga avgöranden och med särskilt beaktande av transaktionens karaktär” borde banken ha insett att den bedömning man hade gjort var behäftad med osäkerhet. HD uttalade därefter följande.

Allmänt sett är det påkallat att den som lämnar rådgivning i komplicerade rättsfrågor fäster uppdragsgivarens uppmärksamhet på om prejudikat saknas och om rättsläget av denna eller någon annan anledning kan vara osäkert. Behovet av att sådan information lämnas måste emellertid vara beroende av vem uppdragsgivaren är, vilka kvalifikationer han har och om han redan känner till problematiken. Fall kan tänkas då det framstår som så uppenbart att rättsläget är osäkert att ett särskilt påpekade härom får anses onödigt.

Jan Kleineman har mot bakgrund av 1994 års fall anfört att rådgivaren har en pedagogisk plikt att självständigt försöka bedöma om mottagaren förstår den givna information och de risker som är förenade med en viss transaktion. Vid tvekan synes, enligt Jan Kleineman, gälla ett krav på övertydlighet (se Jan Kleineman, Skatterådgivarna och skadeståndsansvaret, Svensk Skattetidning 1998 s. 101).

Det är uppdragsgivaren som har bevisbördan för att rådgivaren har gjort sig skyldig till skadeståndsgrundande vårdslöshet (jfr NJA 2018 s. 414).

### **Christer Johanssons uppdrag**

En första fråga i målet är vad det uppdrag som Christer Johansson fick av Hemåt omfattade. Hemåt har gjort gällande att Christer Johanssons uppdrag var att utreda om det skulle uppkomma *några skattemässiga konsekvenser* vid en överlåtelse av Fastigheten från Bostadsrättsföreningen till ett aktiebolag i Hemåt-koncernen. PwC har däremot gjort gällande att uppdraget innebar att Christer Johansson skulle utreda om fastighetsägandet i Bostadsrättsföreningen kunde överlätas till bokfört värde till ett aktiebolag i Hemåt-koncernen *utan negativa inkomstskattekonsekvenser*.

Klas-Göran Johnsson har berättat att det var revisorn Claus Thingvall som lyfte frågan om en underprisöverlåtelse av Fastigheten. Claus Thingvall ansåg att Bostadsrättsföreningen var en udda fågel i koncernen och föreslog därför att låta Christer Johansson utreda möjligheten att göra en underprisöverlåtelse av Fastigheten

från Bostadsrättsföreningen. Han och Björn Taube gick med på det, men tydliggjorde att en eventuell överlåtelse inte fick rendera några skatteutgifter. Vid ett inledande möte på PwC, med bl.a. Christer Johansson och Claus Thingvall, fick de veta att en underprisöverlåtelse av Fastigheten från Bostadsrättsföreningen till ett aktiebolag i Hemåt-koncernen var möjlig samt att de kunde begära uppskov med betalning av stämpelskatten. Han ansåg att begreppet skatt inbegrep stämpelskatt, vilket även stod klart för Christer Johansson. Uppdraget begränsades inte till att utreda viss typ av skatt och de var från Hemåts sida tydliga med att inte någon skatt fick utgå.

Björn Taube har berättat att revisorn Claus Thingvall tog initiativ till att låta undersöka om en underprisöverlåtelse från Bostadsrättsföreningen var möjlig. Vid ett möte på PwC med Christer Johansson och Claus Thingvall fick de information om att det var möjligt att göra en underprisöverlåtelse av Fastigheten från Bostadsrättsföreningen till ett aktiebolag i Hemåt-koncernen och att det inte skulle vara några problem med att få uppskov med betalning av stämpelskatten. Ingen från PwC gav uttryck för att frågan om stämpelskatt inte omfattades av uppdraget.

Claus Thingvall har uppgett att PwC:s uppdrag var att utreda möjligheten att göra en underprisöverlåtelse från Bostadsrättsföreningen och att frågan skulle utredas av Christer Johansson. Frågan om stämpelskatten var föremål för diskussion vid ett inledande möte, då Christer Johansson sa att Hemåt skulle få uppskov med den.

Christer Johansson har i sin tur berättat att han inte var med när uppdragsavtalet ingicks.

I sin promemoria, bilaga 1, angav Christer Johansson, under rubriken bakgrund, bl.a. att "[ä]garna till den koncern där Brf Hemåt i Boden ingår vill renodla strukturen och bl.a. nedmontera Brf:en." Han angav därefter att "[f]råga är om villkoren för en underprisöverlåtelse är uppfyllda och om överlåtelsen kan genomföras utan några negativa konsekvenser." I slutet av promemorian redogjorde han även för frågan om stämpelskatt och möjligheten att ansöka om uppskov med betalning av densamma.

Det Klas-Göran Johnsson, Björn Taube och Claus Thingvall har berättat om uppdragets omfattning och de initiala kontakterna parterna emellan ger ett starkt stöd för att Christer Johanssons uppdrag varit att utreda de skattemässiga konsekvenserna, innefattande om stämpelskatt skulle aktualiseras, vid en överlåtelse av Fastigheten från Bostadsrättsföreningen till ett aktiebolag i Hemåt-koncernen. Av Christer Johanssons promemoria framgår inte heller att uppdraget hade begränsats till att inte omfatta frågan om stämpelskatt. I detta avseende beaktas även att Christer Johansson, både muntligen och i sin promemoria, faktiskt redogjort för de stämpelskatterättsliga konsekvenserna av en underprisöverlåtelse från Bostadsrättsföreningen och om möjligheten att ansöka om uppskov med betalning av stämpelskatten. Vidare har Klas-Göran Johnsson och Björn Taube berättat att det från Hemåts sida gjorts tydligt att en eventuell fastighetsöverlåtelse från Bostadsrättsföreningen inte fick resultera i några skatteutgifter. Dessa uppgifter får även stöd av den mejlkorrespondens som försiggick mellan parterna, både före och efter det att inskrivningsmyndigheten avslagit ansökan om uppskov med betalning av stämpelskatten. Exempelvis påminde Björn Taube Claus Thingvall, i samband med att lagfartsansökan skulle ges in till inskrivningsmyndigheten, att inte glömma att ansöka om ”uppskjutande av stämpelskatten.”

Sammantaget talar den bevisning som Hemåt presenterat med betydande styrka för att Christer Johansson hade det uppdrag som Hemåt har gjort gällande. Hemåt har därför visat att Christer Johanssons uppdrag var att utreda om det skulle uppkomma några skattemässiga konsekvenser vid en överlåtelse av Fastigheten från Bostadsrättsföreningen till ett aktiebolag i Hemåt-koncernen. Alltså omfattade Christer Johanssons uppdrag även frågan om stämpelskatt.

### **Har Christer Johansson gjort sig skyldig till skadeståndsgrundande vårdslöshet?**

*Vilket råd har Christer Johansson lämnat?*

Christer Johansson anlätades av Hemåt i egenskap av skatterådgivare på PwC. Uppdraget var yrkesmässigt och utfördes i ett bestående kundförhållande. Som ovan konstaterats anlätades Christer Johansson för att utreda om det skulle uppkomma några skattemässiga konsekvenser vid en överlåtelse av Fastigheten från Bostadsrättsföreningen till ett aktiebolag i Hemåt-koncernen. Klas-Göran Johnsson, Björn Taube och Claus Thingvall har alla berättat att det var Claus Thingvall som föreslog och tog initiativ till att Hemåt skulle uppdra åt Christer Johansson att utreda frågan i syfte att renodla Hemåt-koncernen. I sin promemoria fann Christer Johansson att förutsättningarna för en underprisöverlåtelse av Fastigheten var uppfyllda. Han framhöll även följande.

Lagfartsavgift utgår på taxeringsvärde med 4,25 %. Möjlighet finns dock att ansöka om uppskov med avgiften så länge fastigheten finns kvar i koncernen. Det måste föreligga ett koncernförhållande mellan det bolag som förvärvar [Fastigheten] och [Bostadsrättsföreningen]. Väljer man att likvidera Brf:en så faller dock uppskovet med stämpelskatten.

Vidare har Klas-Göran Johnsson, Björn Taube och Claus Thingvall uppgett att frågan om stämpelskatten diskuterades vid ett inledande möte på PwC, där Christer Johansson gav uttryck för att uppskov med betalning av stämpelskatten skulle komma att beviljas. Med hänsyn härtill finner tingsrätten det visat att Christer Johansson till Hemåt förmedlat slutsatsen att uppskov med betalning av stämpelskatt skulle medges för det fall Fastigheten överläts till ett bolag i Hemåt-koncernen. Av den skriftliga bevisning som Hemåt åberopat framgår även att det var Christer Johansson som upprättade köpekontraktet, genom vilket Fastigheten överläts från Bostadsrättsföreningen till Hemåt Boden Två, och att det var Christer Johansson som gav in lagfartsansökan till inskrivningsmyndigheten.

Tingsrätten konstaterar att Christer Johansson inte vid något tillfälle framhöll att det förelåg en risk att uppskov med betalning av stämpelskatten inte skulle medges, trots att Hemåts företrädare gjort tydligt att en eventuell underprisöverlåtelse av Fastigheten

inte fick resultera i några skatteutgifter. Med hänsyn härtill måste Christer Johanssons rådgivning ingett en känsla av säkerhet hos Hemåt. Eftersom Christer Johansson i sin promemoria anført att det för uppskov med betalning av stämpelskatten måste ”föreligga ett koncernförhållande mellan det bolag som förvärvar [Fastigheten] och [Bostadsrättsföreningen]” kan rådgivningen emellertid inte anses så kategorisk att Christer Johansson åtagit sig ett resultatansvar. Frågan blir då om Christer Johansson varit tillräckligt omsorgsfull vid sin analys av rättsläget och om han borde ha upplyst Hemåt om att det fanns en risk att inskrivningsmyndigheten inte skulle medge uppskov med betalning av stämpelskatten.

*Vilket rättsläge gällde vid tidpunkten för rådgivningen?*

I 32 a § första stycket stämpelskattelagen stadgades följande.

Har en juridisk person (förvärvaren) förvärvat fast egendom eller tomträtt från en annan juridisk person som ingår i samma koncern som förvärvaren (överlåtaren), skall inskrivningsmyndigheten medge uppskov med betalning av skatten om

- 1) moderföretaget i koncernen är ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening, en svensk sparbank eller ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag, och
- 2) överlåtaren inte ingår i en annan koncern än den i vilken förvärvaren ingår.

Av bestämmelsens ordalydelse följer att uppskov med beskattning kan medges under vissa förutsättningar. En förutsättning för detta är att moderföretaget i koncernen är ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening, en svensk sparbank eller ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag. Vidare förutsätter bestämmelsen att förvärvaren och överlåtaren tillhör samma koncern. Vad som avses med koncern definieras emellertid inte särskilt.

I lagkommentaren till bestämmelsen anføres att det måste vara det civilrättsliga koncernbegreppet som ska tillämpas, såsom detta definierats i 1 kap. 5 § aktiebolagslagen (2005:551, ABL), 1 kap. 4 § lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar (den äldre föreningslagen), 1 kap. 2 § sparbankslagen (1987:619) och 1 kap. 9 § försäkringsrörelselagen (2010:2043). Enligt 1 kap. 5 § första stycket ABL föreligger exempelvis ett koncernförhållande om ett aktiebolag innehar mer än hälften av rösterna i en annan juridisk person. Aktiebolaget är då moderbolag och den

juridiska personen dotterföretag. Enligt lagkommentaren till 32 a § stämpelskattelagen kan dotterföretaget vara vilket slag av juridisk person som helst (se Kågerman & Lohmander, Stämpelskattelagen. En kommentar, 2004, s. 115 f.).

I 1 kap. 1 § bostadsrättslagen angavs att en bostadsrättsförening är en ekonomisk förening som har till ändamål att i föreningens hus upplåta lägenheter med bostadsrätt. Vidare framgick av lagen att reglerna om ekonomiska föreningar i den äldre föreningslagen skulle tillämpas på bostadsrättsföreningar i den utsträckning som angavs i 9–10 kap. Av förarbetena till bostadsrättslagen framgår att lagen i princip innehåller en uttömmande reglering av bostadsrättsföreningens förhållanden (se NJA II 1991 s. 335).

I 1 kap. 4 § den äldre föreningslagen beskrevs när en ekonomisk förening är en moderförening i en koncern. Av första stycket framgick följande.

En ekonomisk förening är moderförening och en annan juridisk person är dotterföretag, om föreningen

- 1) innehar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar i den juridiska personen,
- 2) äger andelar i den juridiska personen och på grund av avtal med andra delägare i denna förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga andelar,
- 3) äger andelar i den juridiska personen och har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller motsvarande ledningsorgan, eller
- 4) äger andelar i den juridiska personen och har rätt att ensam utöva ett bestämmande inflytande över denna på grund av avtal med den juridiska personen eller på grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar.

Av bestämmelsens fjärde stycke framgick att en moderförening och dotterföretag tillsammans utgör en koncern.

Bostadsrättslagen saknade hänvisning till koncernbestämmelsen i den äldre föreningslagen. Även av förarbetsuttalanden framgår att koncernbestämmelserna i den äldre föreningslagen inte skulle gälla bostadsrättsföreningar (jfr prop. 1979/80:144 s. 135, prop. 1990/91:92 s. 227 och 430 och prop. 2002/03:12 s. 108).



I NJA 2009 s. 272 II avgjordes frågan om vilka krav som ska ställas på ett sådant intyg som avses i 7 § fjärde stycket 3 stämpelskattelagen i fall när ett aktiebolag överlåter ett köp av en fastighet till en bostadsrättsförening. Högsta domstolen uttalade ”att skilja ut vissa juridiska personer som ej rättsliga dotterföretag låter sig knappast göras på så sätt att kravet på intyg generellt skulle kunna efterges, när en sådan juridisk person är avtalspart.”

I Svea hovrätts beslut den 9 september 2009 i mål ÖÄ 4419-09 prövades en begäran om uppskov med betalning av stämpelskatten vid ett fastighetsförvärv. Förutsättningarna i fallet var att en bostadsrättsförening ägde samtliga andelar i den ekonomiska förening från vilken fastigheterna köptes. I sina domskäl anförde rätten följande.

Enligt 32 a § lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter (stämpelskattelagen) kan uppskov med betalningen av stämpelskatten medges i de fall en fastighet överläts mellan juridiska personer som ingår i samma koncern.

Frågan är om en bostadsrättsförening kan anses ingå i en koncern och därmed medges uppskov med betalning av stämpelskatten enligt 32 a § stämpelskattelagen. I 1 kap. 1 § andra stycket bostadsrättslagen (1991:614) sägs att lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar (föreningslagen) tillämpas på bostadsrättsföreningar i den utsträckning som anges i 9-10 kap. I 1 kap. 4 § föreningslagen definieras vad som är en koncern. Någon hänvisning i bostadsrättslagen till denna bestämmelse finns inte. Föreningslagens koncerndefinition torde därför inte vara tillämplig på bostadsrättsföreningar (se Julius m.fl., Bostadsrättslagen, 2005, s. 361 med där gjorda hänvisningar, särskilt till prop. 2002/03:12 s. 108). Vid sådant förhållande saknas förutsättningar att med stöd av 32 a § stämpelskattelagen medge föreningen uppskov med betalning av stämpelskatten. Att 9 kap. 26 § bostadsrättslagen hänvisar till bestämmelser i bokföringslagen (1990:1078) och årsredovisningslagen (1995:1554) ändrar inte denna bedömning. Överklagandet ska därför avslås.

#### *Tingsrättens bedömning*

Tingsrätten tar sin utgångspunkt i 32 a § stämpelskattelagen som vid tidpunkten för den aktuella rådgivningen stadgade att om en juridisk person förvärvat fast egendom eller tomträtt från en annan juridisk person som ingår i samma koncern som förvärvaren ska uppskov med betalning av skatten medges om moderföretaget i koncernen är ett svenskt aktiebolag, en svensk ekonomisk förening, en svensk

sparbank eller ett svenskt ömsesidigt försäkringsföretag. Bestämmelsen anger vilka rättssubjekt som kan vara moderföretag men anger inga begränsningar avseende vilka juridiska personer som kan vara dotterföretag. Inte heller definieras begreppet koncern. Enligt lagkommentaren till bestämmelsen ska därför det civilrättsliga koncernbegreppet tjäna vägledning, såsom detta definierats i bl.a. 1 kap. 5 § ABL och 1 kap. 4 § i den äldre föreningslagen. Det anges även att dotterföretaget i koncernen kan vara vilket slag av juridisk person som helst.

En analys av lagtexten och lagkommentaren ger således uppfattningen att en bostadsrättsförening kunde vara dotterföretag i en koncern och att uppskov med betalning av stämpelskatt kunde medges om en fastighet överläts till ett koncernbolag. Högsta domstolens uttalande i NJA 2009 s. 272 II – ”att skilja ut vissa juridiska personer som ej rättsliga dotterföretag låter sig knappast göras på så sätt att kravet på intyg generellt skulle kunna efterges, när en sådan juridisk person är avtalspart” – talar i samma riktning.

Att bostadsrättslagen vid den i målet relevanta tidpunkten saknade hänvisning till koncernbestämmelsen i den äldre föreningslagen, och att det i förarbetena anges att koncernbestämmelserna i lagen om ekonomiska föreningar inte ska gälla bostadsrättsföreningar, ger i sig inte skäl till en annan bedömning. I portalparagrafen i bostadsrättslagen stadgades att en bostadsrättsförening är en ekonomisk förening och att den äldre föreningslagen i viss utsträckning var tillämplig på bostadsrättsföreningar. Att koncernbestämmelsen i den äldre föreningslagen inte skulle tillämpas på bostadsrättsföreningar talar snarast för att en bostadsrättsförening inte kunde vara moderförening i en koncern enligt 1 kap. 4 § den äldre föreningslagen. Att tolka detta som att en bostadsrättsförening inte skulle kunna vara dotterföretag i en koncern, med t.ex. ett aktiebolag som moder, låter sig knappast göras.

I motsatt riktning skulle emellertid Svea hovrätts ovan nämnda beslut den 9 september 2009, där rätten anförde att frågan i målet var ”om en bostadsrättsförening kan anses ingå i en koncern och därmed medges uppskov med betalning av stämpelskatten enligt

32 a § stämpelskattelagen”, kunna anses peka. Skrivningen tycks förmedla att frågan som var föremål för prövning i målet var om en bostadsrättsförening kan anses ingå i en koncern, såsom moderförening eller dotterföretag. Den frågan kom emellertid aldrig att ställas på sin spets då förutsättningarna i fallet var att bostadsrättsföreningen, som ägde samtliga andelar i den ekonomiska förening från vilken fastigheterna köptes, var moderförening. Med hänsyn härtill och till vad som ovan anförts ligger det i stället närmast till hands att tolka fallet som att hovrätten prövade om bostadsrättsföreningen kunde utgöra en sådan ekonomisk förening som kan vara *moderföretag* enligt 32 a § stämpelskattelagen.

Christer Johansson har uppgett att han ansåg att den huvudsakliga frågan han hade att undersöka var om villkoren för en underprisöverlåtelse av Fastigheten var uppfyllda. Eftersom stämpelskatten efter överlåtelsen skulle ligga kvar i koncernen fann han också att det var möjligt att ansöka om uppskov med betalning av stämpelskatt. Han undersökte varken bostadsrättslagen och dess förarbeten eller några rättsfall såsom NJA 2009 s. 272 eller Svea hovrätts beslut den 9 september 2009. I stället tillämpade han koncerndefinitionen i ABL och konstaterade att Bostadsrättsföreningen och Hemåt Boden Två ingick i samma koncern. Han har vidare uppgett att han inte var helt säker på att uppskov med betalning av stämpelskatten skulle medges, vilket han dock inte förmedlade till Hemåt.

Vid en bedömning utifrån rådgivarens metodansvar ska det, som nämnts, bl.a. beaktas om rättsutredningen varit så omfattande som uppdraget krävt, om rådgivaren gjort erforderliga undersökningar av gällande rätt, om rådgivaren klargjort att rättsläget eventuellt är oklart, om någon särskild standard för rådgivningen har avtalats samt om rättsutredning behövt göras snabbt och rådgivaren klargjort detta och de risker det medför. Av Christer Johanssons egna uppgifter framgår att hans undersökning i viss mån varit bristfällig då han underlätit att undersöka förarbeten och praxis. Om Christer Johansson hade vidtagit erforderliga undersökningar av gällande rätt hade Christer Johanssons råd emellertid troligen blivit detsamma. Enligt tingsrättens mening fanns

det möjligen visst utrymme för Christer Johansson att upplysa Hemåt om Svea hovrätts beslut den 9 september 2009 och den frågeställning som hovrätten där tog ställning till. Mot bakgrund av att omständigheterna i Svea hovrätts beslut, på en avgörande punkt, skiljde sig från det fall som Christer Johansson hade att bedöma – nämligen att bostadsrättsföreningen ägde samtliga andelar i den ekonomiska förening från vilken fastigheterna köptes – kan emellertid Christer Johanssons underlåtenhet att upplysa Hemåt om Svea hovrätts beslut inte vara skadestandsgrundande. Sammantaget anser tingsrätten att det råd Christer Johansson lämnat inte kan anses vårdslöst med hänsyn till hur rådet förhöll sig till det rådande rättsläget. Hemåt kan då inte vinna bifall med sin talan och käromålet ska därför ogillas redan på denna grund.

#### **Rättegångskostnad**

Hemåt ska som förlorande part i målet förpliktas att ersätta PwC:s rättegångskostnader. Den begärda ersättningen har vitsordats som skälig i och för sig. PwC ska därför få begärd ersättning.

#### **HUR MAN ÖVERKLAGAR**, se bilaga 2 (TR-02)

Överklagande, ställt till Svea hovrätt, ska ha inkommit till tingsrätten senast den 1 juli 2019. Prövningstillstånd krävs.

Axel Taliercio

STOCKHOLMS TINGSRÄTT  
Registrering och kassanInk 2018-07-04  
Akt. T 9381-18  
Aktbil. 2STOCKHOLMS TINGSRÄTT  
Avdelning 3INKOM: 2018-07-04  
MÅLNR: T 9381-18  
AKTBIL: 2

## Hemåt Fastigheter AB

Februari 2015

### Bostadsrättsföreningen Hemåt i Boden

#### Bakgrund

Brf Hemåt i Boden är ett oäkta bostadsföretag och kan således deltaga som överlåtare vid en underprisöverlåtelse om uppställda villkor i 23 kap IL (Inkomstskattelagen) är uppfyllda.

Föreningen äger en fastighet, Boden Tallen 10 som upplåts med bostadsrätter. Samtliga bostäder och lokaler upplåts i andra hand som hyresrätter till Hemåt Boden KB.

Ägarna till den koncern där Brf Hemåt i Boden ingår vill renodla strukturen och bl.a nedmontera Brf:en.

Fråga är om villkoren för en underprisöverlåtelse är uppfyllda och om överlåtelsen kan genomföras utan några negativa konsekvenser.

#### Fastigheten Boden Tallen 10

Bokfört värde per 31 december 2014:	37 854 868 kr
Skattemässigt värde per 31 december :	19 558 002 kr
Skillnad:	18 296 866 kr
Taxeringsvärde:	24 881 000 kr
Uppräknat tax värde 133 %	33 091 730 kr
Belåning per 31 december 2014, fastighetslån	19 821 384 kr
Övriga skulder per 31 december 2014	1 777 102 kr
Summa skulder	21 598 486 kr
Summa eget kapital (uppskattat 31 dec 2014)	23 300 000 kr

#### Försäljning av Boden Tallen 10

Som tidigare nämnts kan Brf:en vara överlåtare vid en underprisöverlåtelse. Säljs fastigheten under marknadspris anses den vara såld till skattemässigt restvärde. Säljs fastigheten under marknadspris men över skattemässigt restvärde utlöser det en beskattning på mellanskillnaden mellan försäljningspris och skattemässigt restvärde.

PwC, Box 59, 971 03 Luleå, Besöksadress Kungsgatan 5  
[www.pwc.com/se](http://www.pwc.com/se)



### Villkor för en underprisöverlåtelse

Nedan anges villkor för en överlåtelse till underpris i detta fallet

1. Överlåtaren och förvärvaren ska vara en fysisk person eller ett företag
2. Förvärvaren ska omedelbart efter förvärvet vara skattskyldig för inkomsten av näringsverksamheten där tillgången ingår
3. Kan inte överlåtaren – med avdragsrätt – lämna koncernbidrag till förvärvaren ska hela näringsverksamheten – eller en verksamhetsgren överlåtas
4. Underskott. Om förvärvaren är ett företag, får det under beskattningsåret före det beskattningsår då överlåtelsen sker inte ha uppkommit underskott hos förvärvaren eller hos ett företag till vilket förvärvaren kan med avdragsrätt lämna koncernbidrag avseende det beskattningsår då överlåtelsen sker. Det finns dock möjlighet att avstå från att utnyttja underskott som här avses. (Hemåt Luleå visade en mindre förlust – 10 tkr).

Min bedömning är att villkoren är uppfyllda och att en underprisöverlåtelse kan ske.

### Belåningen

Det är väl belåningsgraden som måste justeras. Fastigheten är belånad till cirka 19,8 mkr och det skattemässiga restvärdet är cirka 19,5 mkr. Detta skulle kunna botas med att någon eller alla av medlemmarna i Brf:en gör ett kapitaltillskott på mellanskillnaden mellan skattemässigt restvärde och belåning – inklusive övriga skulder - för att kunna genomföra affären till skattemässigt restvärde.

### Övriga konsekvenser

I och med att Brf:en gjort större skattemässiga avskrivningar i deklarationen än i bokföringen kommer en bokföringsmässig förlust att uppstå med mellanskillnaden, 18,3 mkr som måste hanteras.

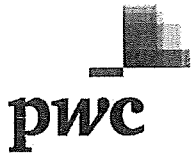
Vid likvidation av föreningen beror kapitalvinst/-förlustberäkningen att bero på respektive medlems JAU (Justerad Anskaffnings Utgift).

Lagfartsavgift utgår på taxeringsvärdet med 4,25 %. Möjlighet finns dock att ansöka om uppskov med avgiften så länge som fastigheten finns kvar i koncernen. Det måste föreligga ett koncernförhållande mellan det bolag som förvärfvar Bodel Tallen 10 och Brf Hemåt i Boden.

Väljer man att likvidera Brf:en så faller dock uppskovet med stämpelskatten.

Med vänlig hälsning

Christer Johansson  
christer.s.johansson@se.pwc.com  
TAX  
D: 010-212 71 20  
F: 010-213 7120



M: 070-533 73 85



## Hur man överklagar

Dom i tvistemål, tingsrätt

TR-02

Vill du att domen ska ändras i någon del kan du överklaga. Här får du veta hur det går till.

### Överklaga skriftligt inom 3 veckor

Ditt överklagande ska ha kommit in till domstolen inom 3 veckor från domens datum. Sista datum för överklagande finns på sista sidan i domen.

### Överklaga efter att motparten överklagat

Om ena parten har överklagat i rätt tid, har den andra parten också rätt att överklaga även om tiden har gått ut. Det kallas att anslutningsöverklaga.

En part kan anslutningsöverklaga inom en extra vecka från det att överklagandet har gått ut. Ett anslutningsöverklagande måste alltså komma in inom 4 veckor från domens datum.

Ett anslutningsöverklagande upphör att gälla om det första överklagandet dras tillbaka eller av något annat skäl inte går vidare.

### Så här gör du

1. Skriv tingsrättens namn och målnummer.
2. Förklara varför du tycker att domen ska ändras. Tala om vilken ändring du vill ha och varför du tycker att hovrätten ska ta upp ditt överklagande (läs mer om prövningstillstånd längre ner).
3. Tala om vilka bevis du vill hänvisa till. Förklara vad du vill visa med varje bevis. Skicka med skriftliga bevis som inte redan finns i målet.

Det är inte säkert att du kan lägga fram nya bevis. Vill du göra det ska du förklara varför du inte lagt fram bevisen tidigare.

Vill du ha nya förhör med någon som redan förhörts eller en ny syn (till exempel besök på en plats), ska du berätta det och förklara varför.

Tala också om ifall du vill att motparten ska komma personligen vid en huvudförhandling.

4. Lämna namn och personnummer eller organisationsnummer.

Lämna aktuella och fullständiga uppgifter om var domstolen kan nå dig: postadresser, e-postadresser och telefonnummer.

Om du har ett ombud, lämna också ombudets kontaktuppgifter.

5. Skriv under överklagandet själv eller låt ditt ombud göra det.
6. Skicka eller lämna in överklagandet till tingsrätten. Du hittar adressen i domen.

### Vad händer sedan?

Tingsrätten kontrollerar att överklagandet kommit in i rätt tid. Har det kommit in för sent avvisar domstolen överklagandet. Det innebär att domen gäller.

Om överklagandet kommit in i tid, skickar tingsrätten överklagandet och alla handlingar i målet vidare till hovrätten.

Har du tidigare fått brev genom förenklad delgivning, kan även hovrätten skicka brev på detta sätt.



## Prövningstillstånd i hovrätten

När överklagandet kommer in till hovrätten tar domstolen först ställning till om målet ska tas upp till prövning.

Hovrätten ger prövningstillstånd i fyra olika fall.

- Domstolen bedömer att det finns anledning att tvivla på att tingsrätten dömt rätt.
- Domstolen anser att det inte går att bedöma om tingsrätten har dömt rätt utan att ta upp målet.
- Domstolen behöver ta upp målet för att ge andra domstolar vägledning i rättstillämpningen.
- Domstolen bedömer att det finns synnerliga skäl att ta upp målet av någon annan anledning.

Om du *inte* får prövningstillstånd gäller den överklagade domen. Därför är det viktigt att i överklagandet ta med allt du vill föra fram.

### Vill du veta mer?

Ta kontakt med tingsrätten om du har frågor. Adress och telefonnummer finns på första sidan i domen.

Mer information finns på [www.domstol.se](http://www.domstol.se).



## Hur man överklagar hovrättens avgörande

---

Den som vill överklaga hovrättens avgörande ska göra det genom att skriva till Högsta domstolen. Överklagandet ska dock skickas eller lämnas till hovrätten.

### Senaste tid för att överklaga

Överklagandet ska ha kommit in till hovrätten senast den dag som anges i slutet av hovrättens avgörande.

Beslut om häktning, restriktioner enligt 24 kap. 5 a § rättegångsbalken eller reseförbud får överklagas utan tidsbegränsning.

Om överklagandet har kommit in i rätt tid, skickar hovrätten överklagandet och alla handlingar i målet vidare till Högsta domstolen.

### Prövningstillstånd i Högsta domstolen

Det krävs prövningstillstånd för att Högsta domstolen ska pröva ett överklagande. Högsta domstolen får meddela prövningstillstånd endast om

1. det är av vikt för ledning av rättstillämpningen att överklagandet prövas av Högsta domstolen eller om
2. det finns synnerliga skäl till sådan prövning, så som att det finns grund för resning, att domvilla förekommit eller att målets utgång i hovrätten uppenbarligen beror på grovt förbiseende eller grovt misstag.

### Överklagandets innehåll

Överklagandet ska innehålla uppgifter om

1. klagandens namn, adress och telefonnummer,
2. det avgörande som överklagas (hovrättens namn och avdelning samt dag för avgörandet och målnummer),
3. den ändring i avgörandet som klaganden begär,
4. de skäl som klaganden vill ange för att avgörandet ska ändras,
5. de skäl som klaganden vill ange för att prövningstillstånd ska meddelas, samt
6. de bevis som klaganden åberopar och vad som ska bevisas med varje bevis.

### Förenklad delgivning

Om målet överklagas kan Högsta domstolen använda förenklad delgivning vid utskick av handlingar i målet, under förutsättning att mottagaren där eller i någon tidigare instans har fått information om sådan delgivning.

### Mer information

För information om rättegången i Högsta domstolen, se [www.hogstodomstolen.se](http://www.hogstodomstolen.se)