

HFD 2019 ref. 16

Fråga om hur det ska bestämmas vad som är skälig ersättning för kostnader i ärende eller mål om skatt.

43 kap. 1 § skatteförfarandelagen (2011:1244)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 8 maj 2019 följande dom (mål nr 5868-17).

Bakgrund

1. Den som i ett ärende eller mål om skatt har haft kostnader för ombud, biträde, utredning eller annat som denne skäligen har behövt för att ta till vara sin rätt har rätt till ersättning bl.a. om yrkandena i ärendet eller målet bifalls.

2. I ett omprövningsbeslut i oktober 2014 påförde Skatteverket Segulah Advisor AB arbetsgivaravgifter med drygt fem miljoner kr för 2008 och 2009. Beslutet motiverades med att s.k. carried interest, en andel av vinsten i en riskkapitalfond, skulle betraktas som lön från bolaget. Skatteverket beslutade också att ta ut skattetillägg. Bolaget överklagade till förvaltningsrätten och yrkade att beslutet skulle undanröjas.

3. Genom ett obligatoriskt omprövningsbeslut i december 2014 biföll Skatteverket bolagets yrkande. Överklagandet överlämnades därför inte till förvaltningsrätten.

4. Bolaget yrkade ersättning för kostnader i ärendet hos Skatteverket med totalt 443 140 kr. Skatteverket beviljade ersättning med vad som bedömdes vara skäliga 20 000 kr. Som motivering angavs att Högsta förvaltningsdomstolen i november 2014 hade beslutat att inte meddela prövningstillstånd i mål rörande samma frågeställning, men som gällde ett annat bolag, och att de målen hade haft stor betydelse för bolagets ärende. Innehållet i bolagets överklagande hade därför saknat betydelse för beslutet att bifalla bolagets yrkande.

5. Bolaget överklagade ersättningsbeslutet till Förvaltningsrätten i Stockholm som ansåg att bolaget, med hänsyn till skattefrågornas komplicerade art och omfattningen av utredningen, skulle beviljas ersättning med ytterligare 30 000 kr.

6. Kammarrätten i Stockholm fann att den beviljade ersättningen var skälig och avslog bolagets överklagande dit.

Yrkanden m.m.

7. *Segulah Advisor AB* yrkar att ersättning ska beviljas med hela det hos Skatteverket yrkade beloppet. Vidare yrkar bolaget

ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 205 500 kr.

8. *Skatteverket* anser att överklagandet ska avslås och att bolaget ska medges ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 34 500 kr.

Skälen för avgörandet

Frågan i målet

9. Frågan i målet är hur det ska bestämmas vad som är skälig ersättning för kostnader i ärende eller mål om skatt.

Rättslig reglering

10. Den som i ett ärende eller mål har haft kostnader för ombud, biträde, utredning eller annat som denne skäligen har behövt för att ta till vara sin rätt har enligt 43 kap. 1 § första stycket skatteförfarandelagen (2011:1244), efter ansökan, rätt till ersättning om

1. den sökandes yrkanden i ärendet eller målet bifalls helt eller delvis,
2. ärendet eller målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen, eller
3. det finns synnerliga skäl för ersättning.

11. Enligt 4 § får ersättning inte beviljas för kostnader som har ersatts eller kan komma att ersättas enligt någon annan författning eller enligt avtal.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Bakgrund till regleringen

12. Regler om ersättning för kostnader inom ramen för skatteförfarandet infördes ursprungligen genom lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. (prop. 1988/89:126). Rätten till ersättning var då mer begränsad än vad som gäller i dag men efter några år ändrades reglerna och gjordes mer generösa (prop. 1993/94:151). Dessa regler fördes sedan, med vissa här inte relevanta undantag, i princip oförändrade över till skatteförfarandelagen (se prop. 2010/11:165 s. 422).

13. Även om rätten till ersättning således ursprungligen var mer begränsad än enligt den nuvarande regleringen så har den grundläggande förutsättningen för ersättning – dvs. att den enskilde ska ha haft kostnader för ombud, biträde, utredning eller annat som skäligen har behövts för att ta till vara sin rätt – hela tiden varit

densamma. När det gäller hur den förutsättningen ska förstås kan ledning därmed hämtas även i äldre förarbeten.

Allmänt om rätt till ersättning för kostnader

14. För att den enskilde ska anses skäligen ha behövt ombud, biträde etc. för att ta till vara sin rätt krävs enligt förarbetena att det ska ha förelegat ett verkligt behov av sakkunnig hjälp. Bedömningen av om så är fallet omfattar i första hand objektiva omständigheter men även subjektiva omständigheter som avser den enskildes förhållanden kan vägas in. Till de objektiva omständigheterna hör främst sakens beskaffenhet, dvs. hur svår den skatterättsliga problemställningen är (prop. 1993/94:151 s. 174).

15. Skälighetsbedömningen avser både hjälpbehovet i sig och kostnadernas storlek. Det förhållandet att den enskilde har behövt hjälp i tvisten medför alltså inte att ersättning ska beviljas för högre kostnader än vad som skäligen har varit påkallade (prop. 1988/89:126 s. 26, prop. 1993/94:151 s. 174 f. och RÅ 2002 ref. 56).

16. För att avgöra om den yrkade ersättningen är skälig måste kostnaderna således ställas i relation till det hjälpbehov som den enskilde har haft. Därvid bör, förutom skattefrågans svårighetsgrad, även sådana omständigheter som utredningens omfattning och det omtvistade skattebeloppets storlek beaktas (jfr RÅ 2002 ref. 56 och RÅ 2002 not. 192). När det gäller kostnader för ombud och biträde måste skälighetsbedömningen vidare ta sikte både på antalet nedlagda timmar och på timkostnaden.

Skälig tidsåtgång

17. Vid bedömningen av vad som är en skälig tidsåtgång måste först avgöras om de åtgärder som har vidtagits har behövts för att ta till vara den enskildes rätt. Det är den enskilde som har bevisbördan för att så är fallet (RÅ 2002 ref. 56). Därefter måste bedömas om den tid som har lagts ned på respektive åtgärd framstår som rimlig. När det gäller arbete som har lagts ned i samband med skriftväxlingen bör både omfattningen av och innehållet i parternas inlagor beaktas.

18. Enbart omfattningen av den enskildes inlagor är alltså inte avgörande för bedömningen av om den tid som har lagts ned är skälig. Arbete med att renodla processmaterialet och koncentrera det till vad som är av betydelse i målet kan leda till att inlagornas omfång begränsas. Sådant arbete bör vara fullt ut ersättningsgillt. Däremot bör ersättning för all nedlagd tid inte beviljas om ombudet har belastat målet med argumentation och bevisning som inte kan anses driva processen framåt. Detsamma gäller om arbetet har utförts av ett på området oerfaret ombud som på grund av

orutin har behövt mer tid för att ta fram en i och för sig välmotiverad inlägga än vad som framstår som rimligt.

19. Vid bedömningen av om omfattningen av det arbete som har utförts under handläggningen i en viss beslutsinstans är skälig måste vidare beaktas det arbete som har lagts ned i underinstanserna (RÅ 1999 ref. 32 och RÅ 2001 ref. 50). Kostnader som är förknippade med att ombudet eller biträdet enbart upprepar argumentation som har förts fram tidigare bör normalt inte ersättas. Däremot bör ersättning utgå för sådant arbete med om- och bearbetning av processmaterialet som tillför målet något i varje beslutsinstans.

20. Tidsåtgången måste vara rimlig även i förhållande till storleken på det skattebelopp som det har rört sig om. I ärenden eller mål som avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen kan det dock vara motiverat att mer tid läggs ned än vad som annars skulle ha varit befogat (jfr RÅ 2002 not. 192).

Skälig timkostnad

21. När det gäller skälighetsbedömningen av den timkostnad som det yrkas ersättning för uttalas i förarbetena att viss ledning kan hämtas från vad som gäller i rättshjälpsärenden (prop. 1988/89:126 s. 26 och prop. 1993/94:151 s. 175). Det sägs dock också att någon strikt bundenhet till rättshjälptaxan inte är avsedd utan att domstolen när den tar ställning till ersättningsbart arvode även bör väga in omständigheter såsom ärendets svårighetsgrad, ombudets skicklighet och vad det normalt sett kostar att anlita ett sådant ombud som ärendets beskaffenhet kräver (prop. 1988/89:126 s. 26). Att någon bundenhet till rättshjälptaxan inte föreligger framgår även av praxis (se t.ex. RÅ 2001 ref. 10).

22. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening måste en första fråga vid bedömningen av om timkostnaden är skälig vara om den är befogad med hänsyn till ombudets kvalifikationer och skicklighet. Det bör då beaktas både vilka allmänna kvalifikationer och erfarenheter som ombudet har och den skicklighet och omsorg som det aktuella uppdraget har utförts med.

23. Därefter måste bedömas om den enskildes hjälpbehov motiverar att ett ombud med dessa kvalifikationer har anlåtts. Det står nämligen klart att det inte är skäligt att ersättning beviljas för kostnader som överstiger marknadsmässigt pris för den hjälp som den enskilde faktiskt har behövt. Den som anlitar ett mer kvalificerat och kostsamt ombud än vad sakens beskaffenhet kräver kan således inte räkna med att få hela ombudskostnaden ersatt.

24. Om timkostnaden inte överstiger marknadspriset för den hjälp som den enskilde har behövt så saknas å andra sidan skäl att, med hänvisning till att timkostnaden överstiger rättshjälptaxan, sätta ned den yrkade ersättningen.

25. Vad som utgör marknadsmässig timkostnad för den hjälp som den enskilde har behövt får avgöras med hänsyn till ärendets eller målets karaktär och svårighetsgrad. I enklare fall torde denna timkostnad kunna överensstämma med, eller till och med vara lägre än, rättshjälpstaxan medan den i mer komplicerade fall torde ligga betydligt över den nivån.

26. Det är den enskilde som har bevisbördan för att sådana omständigheter föreligger som motiverar att ersättning medges med belopp som motsvarar hela timkostnaden. Rättshjälpstaxan bör därvid kunna ha betydelse på så sätt att kraven på den enskilde att motivera storleken på timkostnaden och visa att denna inte överstiger marknadspriset för den hjälp som har krävts ökar ju mer timkostnaden avviker från taxan.

Krav på kostnadsspecifikation m.m.

27. För att Skatteverket och domstolarna ska kunna bedöma vad som utgör skäliga kostnader behöver de få ett underlag från den enskilde där det framgår vilka arbetsåtgärder som har utförts, vem som har utfört dem, hur lång tid varje åtgärd har tagit och vilken timkostnaden är.

28. Om ett sådant specificerat underlag inte ges in måste en sammantagen skälighetsbedömning av hela det utförda arbetet göras. Detta kan medföra att ersättning inte beviljas för kostnader för åtgärder trots att dessa har varit skäligen påkallade.

29. En förutsättning för att ersättning ska beviljas är vidare givetvis att den enskilde har haft de kostnader som ansökan om ersättning avser. Om det finns anledning att betvivla att den enskilde verkligen har haft kostnaderna bör det därför krävas att dessa styrks med t.ex. faktura eller kvitto.

30. Om den enskilde har fått eller kan komma att få ersättning för sina kostnader från annat håll (jfr 43 kap. 4 § skatteförfarandelagen) ska upplysning lämnas även om detta.

Krav på beslutsmotivering

31. Det underlag som den enskilde ger in har också betydelse för vilka krav som kan ställas på den motivering som lämnas av Skatteverket och domstolarna när de prövar ett ersättningsyrkande. I avsaknad av sådant specificerat underlag som anges i punkt 27 kan det inte ställas några högre krav på utförligheten i beslutsmotiveringen. Om den enskilde kommer in med ett preciserat underlag är det däremot rimligt att, om ersättning inte medges med hela det yrkade beloppet, det i beslutet anges vilka åtgärder eller vilken tidsåtgång som har bedömts inte kunna ligga till grund för ersättning. Om den yrkade ersättningen sätts ned med hänvisning till att timkostnaden anses vara för hög bör även detta motiveras.

Bedömningen i detta fall

32. Det nu aktuella skatteärendet var en del av en större granskning av riskkapitalbranschen. När Skatteverket sände ut sin revisionspromemoria i ärendet hade kammarrätten dömt i mål rörande ett annat bolag som omfattades av granskningen och därvid bifallit det bolagets talan. Skatteverket hade överklagat kammarrättens dom men Högsta förvaltningsdomstolen hade ännu inte beslutat om prövningstillstånd skulle meddelas.

33. Segulah Advisor anförde i sin första inlaga till Skatteverket att det inte var meningsfullt att lämna synpunkter på revisionspromemorian innan Högsta förvaltningsdomstolen hade fattat beslut i frågan om prövningstillstånd i målen rörande det andra bolaget. Bolaget begärde därför anstånd till dess att frågan om prövningstillstånd i de målen var avgjord. Denna begäran avslogs.

34. Bolaget lämnade därefter i två inlagor synpunkter på revisionspromemorian varefter Skatteverket fattade sitt omprövningsbeslut. Efter att bolaget hade överklagat omprövningsbeslutet till förvaltningsrätten beslutade Högsta förvaltningsdomstolen att inte meddela prövningstillstånd i målen rörande det andra bolaget. Skatteverket biföll sedan bolagets yrkande i skatteärendet och överklagandet överlämnades därför inte till förvaltningsrätten.

35. Bolaget har således vunnit helt bifall till sitt yrkande. De frågeställningar som skatteärendet gällde är vidare av den karaktären att det får anses skäligt att bolaget anlidade ombud för att ta till vara sin rätt. Frågan är då om det yrkade beloppet är skäligt.

36. Bolaget har begärt ersättning med 443 140 kr, varav 162 000 kr avser arbete som utfördes innan omprövningsbeslutet fattades och 281 140 kr avser arbete i samband med överklagandet av omprövningsbeslutet till förvaltningsrätten. Bolaget har beviljats ersättning med totalt 50 000 kr i ärendet.

37. I detta fall försvåras skälighetsbedömningen av att det underlag som bolaget har gett in avseende det utförda arbetet innehåller flera brister. Till Skatteverket lämnade bolaget endast uppgifter om totalbelopp och vilka tidsperioder som kostnaderna avsåg. I samband med överklagandet av ersättningsbeslutet till förvaltningsrätten gav bolaget dock in en kostnadsspecifikation. Av den framgår att kostnaderna avser arvode för 158 timmars arbete med en genomsnittlig timkostnad om 2 800 kr samt utlägg.

38. De huvudsakliga åtgärder som anges i kostnadsspecifikationen är genomgång av Skatteverkets omprövningsbeslut, upprättande av överklagande, rättsutredningar och rättsliga överväganden, genomgång av mål rörande andra bolag m.m. samt kontakter med bolaget, Skatteverket och rådgivare för andra bolag. Någon tidsåtgång för respektive åtgärd redovisas inte. I uppräkningsdelen av specifikationen nämns vidare inte t.ex. genomgång av revisionspromemorian och upprättande av de inlagor som gavs in med anledning av denna, trots att ersätt-

ningsyrkandet av allt att döma omfattar även dessa åtgärder. Det framgår inte heller hur den genomsnittliga timkostnaden har beräknats och om t.ex. andra än ombuden har utfört några av åtgärderna. I kostnadsspecifikationen finns även med en post betecknad utlägg, utan att det anges något belopp eller vad utlägget avser.

39. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening går det inte att med kostnadsspecifikationen som grund avgöra om den tid som har lagts ned i ärendet är skälig. När det gäller den angivna timkostnaden framstår den, mot bakgrund av ärendets beskaffenhet, i och för sig inte som anmärkningsvärt hög. Eftersom det rör sig om en genomsnittlig timkostnad och det inte framgår vilka personer som har utfört arbetet kan dock inte heller timkostnaden utan vidare accepteras.

40. Med hänsyn till bristerna i underlaget får i stället en sammantagen skälighetsbedömning av hela det utförda arbetet göras (se punkt 28). Vid den bedömningen beaktar Högsta förvaltningsdomstolen bl.a. följande.

41. I bolagets inlagor och i överklagandet angav ombuden att de i allt väsentligt åberopade vad som hade anförts i mål rörande samma skattefråga avseende tidigare beskattningsår. De angav också att frågeställningarna i ärendet var desamma som i den nämnda kammarrättsdomen rörande ett annat bolag och bad att Skatteverket skulle förklara varför myndigheten gjorde en annan bedömning än vad kammarrätten hade gjort. Ombuden ställde även ett antal frågor om den skatterättsliga bedömningen samt argumenterade för att Skatteverket inte hade uppfyllt sin utrednings- och kommunikationsskyldighet.

42. Förutom innehållet i skrifterna i ärendet bör vid bedömningen beaktas att samma ombud alltså hade fört bolagets talan i en process rörande samma frågeställningar avseende tidigare beskattningsår. Ombuden får därmed antas ha haft god kännedom om de aktuella skattefrågorna. Det framstår därför inte som motiverat att, utöver att analysera visst rättsligt material som tillkommit efter den tidigare processen, i detta ärende genomföra ytterligare omfattande rättsutredningar.

43. Med beaktande av vad som nu har anförts framstår den av underinstanserna beviljade ersättningen som skälig. Överklagandet ska således avslås.

Ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen

44. Bolaget har inte fått bifall till sitt yrkande men målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen. När Högsta förvaltningsdomstolen meddelar prövningstillstånd i ett sådant mål finns en stark presumtion för att frågan är av det slaget att det är motiverat att ombud anlitas. Något skäl att frånga den presumtionen finns inte i detta mål. Bolaget ska därför beviljas

skälig ersättning för sina kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen.

45. Det i Högsta förvaltningsdomstolen yrkade beloppet uppgår till 205 500 kr och avser kostnader för 68,5 timmars arbete med en genomsnittlig timkostnad om 3 000 kr. I den ingivna kostnadsspecifikationen anges att kostnaderna avser upprättande av överklagande och yttranden, genomgång av Skatteverkets yttranden, rättsutredningar och rättsliga överväganden samt kontakter med bolaget och övriga rådgivare.

46. Inte heller i denna kostnadsspecifikation redovisas tidsåtgången för de enskilda åtgärderna eller hur den genomsnittliga timkostnaden har beräknats. Skatteverket har i sitt yttrande över ersättningsyrkandet gjort en egen uppskattning av den tidsåtgång som kan anses skälig för respektive arbetsmoment och då kommit fram till att en total tidsåtgång om 25 timmar får anses skälig. Bolaget har inte bemött Skatteverkets uppskattning på annat sätt än genom att framhålla att den faktiskt nedlagda tiden uppgår till totalt 68,5 timmar och att denna är skälig.

47. Mot bakgrund av bristerna i underlaget får även när det gäller yrkandet om ersättning i Högsta förvaltningsdomstolen en sammantagen skälighetsbedömning av hela det utförda arbetet göras. Med hänsyn till omfattningen av och innehållet i skriftväxlingen i målet, samt till att bolagets ombud till viss del har upprepat vad som anförts i underinstanserna, finner Högsta förvaltningsdomstolen att skälig ersättning bör bestämmas till 100 000 kr.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen avslår överklagandet.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar Segulah Advisor AB ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 100 000 kr.

I avgörandet deltog justitieråden *Jäderblom*, *Knutsson*, *Ståhl*, *Gäverth* och *Rosén Andersson*. Föredragande var justitisekreteraren Ann Linders.

Förvaltningsrätten i Stockholm (2015-10-21, Mauritzon):

Skatteverket har beviljat bolaget ersättning med 20 000 kr för kostnader i samband med bolagets överklagande av Skatteverkets beslut den 8 oktober 2014 avseende inkomsttaxering 2009 och 2010, redovisningsperioderna december 2008 och december 2009 samt

skattetillägg. Skatteverket har vid obligatorisk omprövning ändrat skattebeslutet i enlighet med bolagets begäran.

Förvaltningsrätten anser att skattefrågornas komplicerade art och omfattningen av utredningen innebär att bolaget bör medges viss ytterligare ersättning för kostnader avseende det arbete som lagts ned vid överklagandet till förvaltningsrätten och fram till Skatteverkets obligatoriska omprövningsbeslut. Ytterligare ersättning medges därför med 30 000 kr, dvs. total ersättning för kostnader i samband med överklagandet bestäms till skäliga 50 000 kr. Bolagets överklagande ska således delvis bifallas. – Förvaltningsrätten bifaller delvis Segulah Advisor AB:s överklagande och tillerkänner bolaget ersättning för kostnader med totalt 50 000 kr.

Kammarrätten i Stockholm (2017-08-28, *Silfverhjelm, Håkansson och Hammarström*):

Frågan i målet är hur stora kostnader Segulah Advisor AB skäligen behövt lägga ned för att tillvarata sin rätt. Vid prövningen av denna fråga anser kammarrätten att beviljad ersättning är skälig. Överklagandet ska därför avslås. – Kammarrätten avslår överklagandet.