



HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
4524-23

meddelad i Stockholm den 22 oktober 2024

KLAGANDE

Dödsboet efter AA

Ombud: Staffan Andersson
Bird & Bird Advokat KB
Box 7714
103 95 Stockholm

MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Stockholms dom den 30 maj 2023 i mål nr 440-23

SAKEN

Ersättning för kostnader

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen upphäver kammarrättens dom i den del som avser ersättning för kostnader för ombud i förvaltningsrätten och visar målet åter till kammarrätten för ny prövning i den delen.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar dödsboet efter AA ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 125 000 kr.

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.
Ersättning får inte beviljas i vissa situationer, exempelvis för kostnader som avser skyldigheten att lämna föreskrivna uppgifter. Ersättningen får även minskas om den som begär ersättning har varit försumlig eller orsakat att ärendet eller målet blivit mer omfattande än nödvändigt.
2. Det här målet handlar om ifall det vid bedömningen av rätten till ersättning har betydelse om den skattskyldige genom sitt agerande har orsakat eller bidragit till processen.
3. När AA:s make avled i slutet av 1990-talet gav hans arbetsgivare henne möjlighet att placera makens tjänstepensionskapital i en utländsk trust som skulle förvaltas av en utländsk bank. Hon accepterade erbjudandet och kapitalet kom att placeras i ett underkonto i en nybildad utländsk trust. Hon var första förmånstagare till underkontot.
4. I inkomstdeklarationen för beskattningsåret 2016 redovisade AA ett antal inkomster, utgifter och förluster från transaktioner på ett konto hos en utländsk bank i inkomstslaget kapital. Bankkontot var hänförligt till underkontot i den utländska trusten. Hon angav också att det hade gjorts en utbetalning till henne på cirka 30 miljoner kr från bankkontot men redovisade inte utbetalningen som en inkomst i deklarationen.
5. Skatteverket beslutade dels att redovisade inkomster, utgifter och förluster inte skulle tas upp till beskattning respektive dras av, dels att utbetalningen om 30 miljoner kr skulle behandlas som periodiskt understöd och tas upp som inkomst i inkomstslaget tjänst. Skatteverket menade att trusten motsvarade en

svensk familjestiftelse och att trusten fick anses som ägare av tillgångarna på bankkontot. Skatteverket ansåg att denna bedömning hade stöd i ordalydelsen i trusturkunden, trustens stadgar och stadgarna för underkontot.

6. AA överklagade till Förvaltningsrätten i Uppsala som biföll överklagandet. Förvaltningsrätten fann att det av bevisningen framgick att AA hade deltagit i upprättandet av trusten genom att acceptera erbjudandet från makens arbetsgivare och själv tillföra trusten allt kapital som placerats i underkontot. Hon hade också haft ett kontinuerligt inflytande över tillgångarna på kontot, även om hon enligt trusturkunden och stadgarna saknade formell rätt att bestämma över underkontot. Enligt förvaltningsrätten låg det därför närmare till hands att betrakta trustens verkliga innebörd som ett upplägg för förvaltning av hennes kapital, snarare än en från henne avskild förmögenhetsmassa. Trusten kunde därför inte jämföras med en svensk familjestiftelse.
7. AA yrkade ersättning för kostnader i förvaltningsrätten med 879 016 kr, varav huvuddelen avsåg kostnader för ombud och en mindre del avsåg utlägg. Förvaltningsrätten ansåg att AA skäligen behövt ombud för att ta till vara sin rätt och beviljade ersättning för kostnader för ombud och utlägg med skäliga 482 500 kr.
8. Skatteverket och dödsboet efter AA överklagade förvaltningsrättens dom enbart i den del som avsåg ersättning för kostnader. Dödsboet yrkade att ersättning för kostnader i förvaltningsrätten skulle beviljas med 817 626 kr. Skatteverket yrkade att ersättningen för ombudskostnader i förvaltningsrätten skulle sättas ned till 48 000 kr och att ersättning för utlägg inte skulle beviljas.

9. Kammarrätten i Stockholm avslog dödsboets överklagande och biföll Skatteverkets. Kammarrätten bestämde således ersättningen för ombudskostnader i förvaltningsrätten till 48 000 kr och beslutade att ersättning för utlägg inte skulle medges. Som motivering i frågan om ersättning för kostnader för ombud angavs följande.
10. AA:s talan har till stor del gått ut på att bevisa att innehållet i bildandehandlingarna för trusten och underkontot inte återspeglar den verkliga innebörden. Hon har själv medverkat vid upprättandet av dessa handlingar och får därför antas ha haft insikt om omständigheterna. Hon har därmed genom sitt agerande orsakat eller i vart fall till stor del bidragit till processen. Därför kan hon inte annat än i mycket begränsad omfattning anses skäligen ha behövt ombud m.m. för att ta till vara sin rätt. Mot den bakgrunden och med beaktande av ombudens kompetens och erfarenhet går den begärda ersättningen långt utöver vad som får anses skäligt.

YRKANDEN M.M.

11. *Dödsboet efter AA* yrkar att förvaltningsrättens dom ska fastställas i den del som avser ersättning för kostnader. Vidare yrkar dödsboet ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 188 650 kr inklusive mervärdesskatt.
12. *Skatteverket* anser att överklagandet ska avslås och att skälig ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen är 30 000 kr.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET**Frågan i Högsta förvaltningsdomstolen**

13. Högsta förvaltningsdomstolen har meddelat prövningstillstånd i den del av målet som avser ersättning för ombudskostnader men har nekat prövningstillstånd i den del som avser ersättning för utlägg. Kammarrättens dom står därmed fast i den sistnämnda delen.
14. Frågan i Högsta förvaltningsdomstolen är om det vid bedömningen av rätten till ersättning har betydelse om den enskilde genom sitt agerande har orsakat eller bidragit till processen.

Rättslig reglering m.m.

15. I 43 kap. 1 § första stycket skatteförfarandelagen (2011:1244) föreskrivs att 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, efter ansökan, rätt till ersättning bl.a. om den sökandes yrkanden i ärendet eller målet bifalls helt eller delvis.
16. Av 2 § framgår att ersättning inte får beviljas för kostnader som avser skyldigheten att lämna deklARATION, lämna föreskrivna uppgifter, eller genom räkenskaper, anteckningar eller annan lämplig dokumentation se till att det finns underlag för att fullgöra uppgiftsskyldighet samt för kontroll av uppgiftsskyldighet.
17. Enligt 5 § 2 får ersättningen minskas om den sökande har varit försumlig eller orsakat att ärendet eller målet blivit mer omfattande än nödvändigt.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Skälighetsrequisitet i 43 kap. 1 § första stycket skatteförfarandelagen

18. Den grundläggande förutsättningen för rätt till ersättning för kostnader i skatteförfarandet är enligt 43 kap. 1 § första stycket att den enskilde har haft kostnader för ombud, biträde, utredning eller annat som denne skäligen har behövt för att ta till vara sin rätt.
19. Kammarrätten har ansett att det vid den skälighetsbedömning som ska göras enligt den bestämmelsen kan vägas in om den enskilde genom sitt agerande har orsakat eller bidragit till processen. Den första fråga som Högsta förvaltningsdomstolen ska ta ställning till är om omständigheter av det slaget ska beaktas vid skälighetsbedömningen.
20. Regler om ersättning för kostnader i skatteförfarandet infördes ursprungligen genom lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. Som grundläggande förutsättning för rätt till ersättning gällde även då att den enskilde hade haft kostnader för ombud etc. som denne skäligen behövt för att ta till vara sin rätt. Skälighetsbedömningen avsåg, då liksom nu, såväl hjälpbehovet i sig som kostnadernas storlek (prop. 1988/89:126 s. 25 f. samt prop. 1993/94:151 s. 174 f. och prop. 2010/11:165 s. 880).
21. Till skillnad från vad som gäller nu fanns dock också en bestämmelse som angav att ersättning endast fick beviljas om det var oskäligt att den enskilde stod för kostnaderna med hänsyn till sakens beskaffenhet, kostnadens storlek, ärendets eller målets handläggning, ärendets eller målets utgång, den skattskyldiges personliga och ekonomiska förhållanden samt omständigheterna i övrigt.

22. Som exempel på när villkoret i den bestämmelsen inte var uppfyllt, och ersättning för kostnader därför inte borde medges även om den enskilde hade framgång med sin talan, nämndes i förarbetena situationen att den skattskyldige hade vidtagit skatteplaneringsåtgärder som kunde ifrågasättas och som därför hade lett till en skatteprocess (prop. 1988/89:126 s. 16 och 27).
23. Det nämnda villkoret slopades 1994 i samband med att mer generösa ersättningsbestämmelser infördes (prop. 1993/94:151). De aktuella bestämmelserna i 1989 års lag har därefter i princip utan ändringar förts över till skatteförfarandelagen (prop. 2010/11:165 s. 879 ff.).
24. I förarbetena till 1994 års ändringar angavs ingenting om att tanken var att den omständigheten att den skattskyldige hade orsakat processen genom skatteplaneringsåtgärder eller liknande framöver i stället skulle kunna vägas in vid den grundläggande skälighetsbedömningen. Det övergripande syftet med 1994 års regeländringar, dvs. att öka möjligheterna för enskilda att få sina kostnader ersatta genom att bl.a. slopa kravet på oskälighet som förutsättning för rätt till ersättning, talar tvärtom emot att detta var avsikten (prop. 1993/94:151 s. 132 ff.).
25. Det kan vidare konstateras att de exempel som nämns i förarbetena på omständigheter som ska beaktas vid skälighetsbedömningen – nämligen hur svår den skatterättsliga problemställningen är samt den skattskyldiges ålder, sjukdom, bristande erfarenhet och liknande förhållanden – samtliga är av annat slag än att processen har sin grund i skatteplaneringsåtgärder eller liknande som den skattskyldige har vidtagit (prop. 1993/94:151 s. 174).
26. Högsta förvaltningsdomstolen drar mot denna bakgrund slutsatsen att det vid skälighetsbedömningen enligt 43 kap. 1 § första stycket inte ska beaktas om den enskilde kan sägas ha orsakat eller bidragit till processen genom att vidta skatteplaneringsåtgärder eller liknande.

*Begränsningar i rätten till ersättning enligt 43 kap. 2 och 5 §§ skatteför-
farandelagen*

27. Frågan är då om bestämmelserna om begränsningar i rätten till ersättning i 43 kap. 2 och 5 §§ ger stöd för att minska ersättningen om den skattskyldige genom skatteplaneringsåtgärder eller liknande kan sägas ha orsakat eller varit en bidragande orsak till processen.
28. I 2 § anges att ersättning inte får beviljas för kostnader som avser skyldigheten att lämna deklARATION, uppgifter och underlag för kontroll. Av förarbetena framgår att den som själv har orsakat processen genom att inte fullgöra sin skyldighet att deklarerera eller att lämna uppgifter, bevismaterial eller liknande inte har rätt till ersättning. Detsamma gäller om den skattskyldiges framgång i ärendet eller målet beror på att han eller hon först i processen har tillhandahållit sådant material som borde ha tillhandahållits tidigare (prop. 1993/94:151 s. 133 och 137).
29. Skatteverket argumenterar för att begränsningen av rätten till ersättning i 2 § är tillämplig i detta fall. Enligt myndigheten är ombudskostnader som avser argumentation som går ut på att den verkliga innebörden av ingivna handlingar är en annan än den som framgår av handlingarnas ordalydelse en sådan kostnad som den enskilde enligt 2 § är skyldig att svara för själv. Enligt Högsta förvaltningsdomstolen finns dock inget stöd för att läsa in en sådan begränsning av rätten till ersättning i bestämmelserna i 2 §.
30. En ytterligare begränsning i rätten till ersättning följer av 5 § 2, där det anges att ersättningen får minskas om den enskilde har varit försumlig eller orsakat att ärendet eller målet blivit mer omfattande än nödvändigt. I förarbetena uttalas att den bestämmelsen avser exempelvis fallet att den enskilde under ärendets eller målets gång i onödan tillfört nya omständigheter, utnyttjat

möjligheten att komma med nya yrkanden eller liknande och på så sätt orsakat ökad skriftväxling eller nödvändiggjort muntlig förhandling som annars inte hade behövts (prop. 1993/94:151 s. 175). Såväl bestämmelsens ordalydelse som dessa förarbetsuttalanden talar enligt Högsta förvaltningsdomstolen för att den bara tar sikte på den skattskyldiges agerande under själva skatteförfarandet hos myndigheten eller domstolen. Bestämmelsen ger således inte stöd för att minska ersättningen med hänvisning till den enskildes agerande dessförinnan.

Sammanfattande slutsats

31. Högsta förvaltningsdomstolen finner mot denna bakgrund att det inte finns stöd i regleringen för att, på det sätt som kammarrätten har gjort, sätta ned ersättningen för ombudskostnader med hänvisning till att AA genom sitt agerande skulle ha orsakat eller bidragit till processen.
32. De sakfrågor som behandlades i målet i förvaltningsrätten var enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening sådana att det får anses skäligt att AA anlidade ombud för att ta till vara sin rätt. Högsta förvaltningsdomstolen bör dock av instansordningsskäl inte pröva frågan om – med bortseende från den grund för begränsning av ersättningen som kammarrätten har tillämpat – den ersättning för kostnader för ombud som förvaltningsrätten har beslutat om är skälig.
33. Kammarrättens dom ska därför upphävas och målet visas åter till kammarrätten för att domstolen i enlighet med det ovan sagda på nytt ska pröva frågan om ersättning för kostnader för ombud i förvaltningsrätten.

Ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen

34. Dödsboet har fått delvis bifall till sitt yrkande och målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen. Dödsboet har därför rätt till ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen som det skäligen har behövt för att ta till vara sin rätt.
35. Det i Högsta förvaltningsdomstolen yrkade beloppet avser kostnader för 30 timmars arbete. Arbetet har utförts av ombudet och två biträden till en timkostnad om 6 250 kr (29,6 timmar) och 6 000 kr (0,4 timmar) inklusive mervärdesskatt.
36. Enligt Högsta förvaltningsdomstolen är det med hänsyn till den bakomliggande materiella frågans svårighetsgrad och dess nära samband med den fråga som varit föremål för Högsta förvaltningsdomstolens prövning skäligt att godta den timkostnad som yrkandet grundas på.
37. Däremot framstår den tid som har lagts ned på de olika arbetsåtgärderna som väl tilltagen och innehållet i dödsboets inlagor går delvis utöver vad som kan anses vara påkallat av frågan i målet. Därutöver begär dödsboet ersättning för kostnad för arbete med fråga om anslutningsöverklagande. Det har inte kommit fram att detta har behövts. Högsta förvaltningsdomstolen finner sammanfattningsvis att skälig tidsåtgång kan uppskattas till 20 timmar.

38. Skälig ersättning bör därmed bestämmas till 125 000 kr inklusive mervärdes-
skatt.

I avgörandet har deltagit justitieråden Kristina Ståhl, Thomas Bull,
Per Classon, Leif Gäverth och Mats Anderson.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Emil Alfredsson.