

Ref 52

Fråga om det vid bedömningen av rätten till ersättning för kostnader enligt skatteförfarandelagen har betydelse om den enskilde genom sitt agerande har orsakat eller bidragit till processen.

43 kap. 1, 2 och 5 §§ skatteförfarandelagen (2011:1244)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 22 oktober 2024 följande dom (mål nr 4524-23).

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 L.S: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 förmåns-tagare till underkontot.

4. I inkomstdeklarationen för beskattningsåret 2016 redovisade L.S. 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. L.S. överklagade till Förvaltningsrätten i Uppsala som biföll överklagandet. Förvaltningsrätten fann att det av bevisningen framgick att L.S. 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. L.S. 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 L.S. 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 L.S. 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. L.S: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 L.S.* 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

Skälighetsrekvisitet 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 §§ skatteförfarandelagen

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 deklarera 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 L.S. 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 L.S. 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 mervärdesskatt.

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 L.S. ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 125 000 kr.

I avgörandet deltog justitieråden *Ståhl, Bull, Classon, Gäverth* och *Anderson*. Föredragande var justitiesekreteraren Emil Alfredsson.

Förvaltningsrätten i Uppsala (2022-12-01, ordförande Hogebrandt):

[Förvaltningsrättens prövning av hur utbetalningen från trusten ska beskattas har här utelämnats.]

Ersättning för kostnader

Den som i ett 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 rätt till ersättning bland annat om den sökandes yrkanden i målet bifalls helt eller delvis.

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 (HFD 2019 ref. 16).

L.S. har vunnit bifall till sin talan och får skäligen anses ha varit i behov av ombud för att tillvarata sin rätt. Hon har begärt ersättning för ombudskostnader i förvaltningsrätten med totalt 879 016 kr inklusive mervärdesskatt. Yrkandet om ersättning avser totalt 127,2 timmars arbete samt utlägg. Av inlämnade kostnadssammanställningar framgår att arbetet bland annat avser mottagande och genomgång av beslut och yttranden, genomläsning och sammanställning av rättsfall, konsultation, samt upprättande av yttranden till domstolen.

Vad gäller antalet arbetade timmar gör förvaltningsrätten följande bedömning utifrån inlämnade sammanställningar. Enligt sammanställningen inlämnad med yttrande daterat den 9 februari 2021 framgår bland annat att ersättning för arbete om 5,4 timmar yrkas för arbete avseende anstånd med betalning av skatt. Frågan om anstånd har inte varit föremål för prövning i nu aktuellt mål och härrör vidare från tiden innan processen påbörjades i förvaltningsrätten. Någon ersättning för arbete hänförligt till anståndsansökan utgår därför inte. Förvaltningsrätten bedömer att även övrig yrkad tid framstår som väl tilltagen. Bland annat

har ersättning för 11,6 timmars arbete yrkats avseende sammanställning och genomgång av rättsfall avseende stiftelser, som utförts till en lägre timkostnad av biträdande jurister. Förvaltningsrätten anser med hänsyn till att de två advokater som utfört det övriga arbetet i målet måste anses vara experter med särskild erfarenhet på området, att det arbetet inte kan anses ha varit nödvändigt. Vidare anser förvaltningsrätten att det genomgående redovisats mer tid än vad som skäligen kan ha behövts för arbete med yttranden till förvaltningsrätten. Bland annat har ersättning för arbete med yttranden begärts om drygt 10 timmar den 19 och 22 juli 2019 avseende ett yttrande på ca åtta sidor och 19 timmar den 9 och 10 oktober 2019 avseende ett yttrande på ca 12 sidor. Förvaltningsrätten konstaterar och beaktar att skriftväxlingen har varit omfattande. Förvaltningsrätten anser att båda parter bidragit till omfattningen, där delar av inkomna yttranden rört sig bort från målets aktuella frågor och andra delar berört kärnan och därmed behövt bemötas av motstående part. Förvaltningsrätten beaktar vidare att ombudet till viss del upprepat vad som förts fram redan i handläggningen hos Skatteverket, men även återkommande i yttranden till förvaltningsrätten. Vid en sammantagen bedömning anser förvaltningsrätten att en skälig tidsåtgång i målet beräknas till 67,5 timmars arbete.

Priset per redovisad arbetad timme som kan ersättas varierar mellan 4 650 kronor och 4 850 kronor exklusive mervärdesskatt i inlämnade specifikationer. Variationen beror bl.a. på att två advokater gemensamt har arbetat med inlagor och utredning. Även om specifikation alltså redovisar tidsåtgången separat för var och en av advokaterna anser förvaltningsrätten att det inte är möjligt att med någon grad av precision avgöra vilken timtaxa som kan hänföras till det arbete som enligt ovanstående stycke inte är ersättningsgill. Förvaltningsrätten har därför i sin bedömning räknat med ett skäligt timpris om 4 800 kronor exklusive mervärdesskatt.

Förvaltningsrätten bedömer att det stämmer väl med kostnadsläget för ombud som är verksamma inom skatteområdet och som har den kompetens som krävts för att hantera målets skatterättsliga problemställning. Ersättningsgillt arbete motsvarar följaktligen 67,5 timmar á 4 800 kronor, d.v.s. 324 000 kronor exklusive mervärdesskatt.

Avseende den del av kostnadsanspråket som avser utlägg gör förvaltningsrätten följande bedömning. Utläggen avser arbete utfört av Dr S. den 1 juli–31 oktober 2018 och den 5 november 2019, med hänvisning till två fakturor om CHF 12 835,50 respektive CHF 3 708. Enligt förvaltningsrättens beräkning yrkas ersättning för utläggerna med 122 392 kronor exklusive mervärdesskatt. Av inlämnade fakturor framgår inte någon närmare specifikation kring vilket arbete Dr S. har utfört. Det finns dock handlingar i målet som skrivits under av honom och av ombudets inlämnade kostnadsspecifikation framgår vidare att kontakter tagits med Dr S., att han konsulterats och att hans utredningar gått igenom. Förvaltningsrätten anser att de handlingar som finns i målet kopplade till Dr S. har haft betydelse för avgörandet i målet. Mot bakgrund av att Dr S. arbete i målet inte närmare preciserats bedömer förvaltningsrätten dock att det omfattande yrkandet om ersättning för utläggerna svårigen kan godkännas i sin helhet. Förvaltningsrätten bedömer att en skälig ersättning i denna del får anses uppgå till hälften, dvs. 62 000 kronor exklusive mervärdesskatt, av begärt belopp.

Sammanfattningsvis gör förvaltningsrätten följande bedömning. Mot bakgrund av vad som berörts i föregående stycken samt med beaktande av sakfrågans beloppsmässiga storlek, rättsfrågans karaktär och målets art och omfattning bedömer förvaltningsrätten att L.S. får anses skäligen tillgodosedd med 482 500 kr inklusive mervärdesskatt för de ombudskostnader hon haft hos förvaltningsrätten.

– Förvaltningsrätten beviljar L.S. ersättning för ombudskostnader i förvaltningsrätten med skäliga 482 500 kr inklusive mervärdesskatt.

Kammarrätten i Stockholm (2023-05-30, Lundmark, Åsbrink och Hägglund):

Ersättning för kostnader i förvaltningsrätten

L.S. har vunnit bifall till sin talan i förvaltningsrätten och har haft kostnader för ombud och utlägg. För att ersättning ska beviljas krävs dock också att det är fråga om kostnader som hon skäligen behövt för att ta till vara sin rätt.

Kammarrätten konstaterar att L.S:s talan till stor del gått ut på att bevisa att innehållet i bildandehandlingarna för den aktuella trusten med tillhörande underkonto 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 eget agerande orsakat eller i vart fall till stor del bidragit till processen. Kammarrätten anser därför att hon inte annat än i mycket begränsad omfattning kan anses skäligen ha haft behov av ombud m.m. för att ta till vara sin rätt. Mot bakgrund av detta och med beaktande av ombudens kompetens och erfarenhet av liknande ärenden går de kostnader som ersättning begärts för långt utöver vad som får anses skäligt att ersätta.

Vad gäller ersättning för utlägg konstaterar kammarrätten att den första fakturan från Dr S. avser arbete som till stor del utförts före Skatteverket fattade det överklagade beslutet. Kostnader för utlägg i den delen kan därför inte ersättas i förvaltningsrätten. I övrigt är det inte specificerat i någon av de två fakturorna vad det utförda arbetet avser. Dödsboet har därför inte visat att dessa kostnader varit nödvändiga.

Kammarrätten bedömer sammantaget att den ersättning som Skatteverket vidgått motsvarar skälig ersättning. Dödsboets överklagande ska därför avslås och Skatteverkets överklagande bifallas på så sätt att ersättningen i förvaltningsrätten sätts ned till 48 000 kr inklusive mervärdesskatt.

Ersättning för kostnader i kammarrätten

Kammarrätten har avslagit dödsboets överklagande och bifallit Skatteverkets överklagande. Målet avser inte en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen och det har inte heller kommit fram att det finns synnerliga skäl för ersättning. Ansökan om ersättning för kostnader i kammarrätten ska därför avslås.

– Kammarrätten bifaller Skatteverkets överklagande och bestämmer att dödsboet efter L.S. ska beviljas ersättning för kostnader i förvaltningsrätten med 48 000 kr inklusive mervärdesskatt.

Kammarrätten avslår dödsboets överklagande och ansökan om ersättning för kostnader i kammarrätten.