

Institutionen för ekonomi

Handledare: Åkesson, B

Datum: 2004-06-04

Kandidatuppsats i skatterätt



Lag (1989:479) om ersättning för kostnader i ärende och mål om skatt, mm.

Författare: Elena Isaieva
Elena Svensson

Förord

Vi vill tacka Maj-Britt Remstam och Börje Leidhammar för deras bidrag till uppsatsen. De har kommit med åtskilliga värdefulla synpunkter under arbetets gång samt hänvisat den nya debatten kring ämnet. Många goda råd och kommentarer har vidare erhållits från Annike Åkesson, Rickard Faleberg, Erik Lundin och Lenad Gedebör. Deras åsikter har hjälpt oss att ge mer varierande förslag.

Anders Håkansson, bibliotekarie på Högskolan Kristianstad, som har hjälp till med litteratursökningen vill vi också tacka.

Abstract

Denna uppsats behandlar tillämpningen av lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, mm. Uppsatsens syfte är mot bakgrund av regelverket i ersättningslagen, förarbetsuttalandena samt tillämpningen analysera vilka kostnader som ersatts i ärenden och mål om skatt. Vi har huvudsakligen koncentrerat oss på frågeställningen: Vilka kostnader ersätts i ärenden och mål om skatt? Av ålder gäller regeln i svensk rätt att en enskild själv svarar för sina kostnader i förvaltningsärenden. Denna regel gäller alltså i ordinära skattetvister inför domstol. Den enskilde förutsätts medverka i förfarandet på egen bekostnad som medborgerlig skyldighet. Det kommer därför inte i fråga att det allmänna skulle ge ersättning för kostnader i samband med det vanliga deklarationsbestyret och vad som direkt sammanhänger därmed. Regler om ersättning till den enskilde har utformats som undantagsbestämmelser. De tar sikte på fall där någon åsamkats kostnader utöver vad som skäligen kan begäras av honom. Den enskilde som haft kostnader för ombud, biträde, utredning eller annat i ett ärende eller mål om skatt, vilka skäligen behövts för att ta till vara hans rätt skall efter framställning, beviljas ersättning för kostnaderna. De alternativa förutsättningarna som berättigar till ersättning är om den skattskyldige helt eller delvis vinner bifall till sina yrkanden, ärendet eller målet avser fråga som är av betydelse för rättstillämpningen eller om det i övrigt finns synnerliga skäl.

Vi har använt oss av den rättsdogmatiska metoden, vilket innebär att man gör en systematisk kartläggning av gällande regler. I uppsatsen försöker vi även urskilja de områden där det finns eventuella brister i ersättningslagens tillämpning och bedöma om inte rättssäkerheten blir lidande till följd därav. Vi ser på lagens tillämpning ur ett rättssäkerhetsperspektiv och jämför hur rättspraxis på ersättningslagens område är förenlig med de principer som gäller i en demokratisk rättsstat. Slutligen analyserar vi om det finns avvikelser från fundamentala principer och ger några förslag på hur dessa kan förbättras. Våra förslag är att både domstolar och Skatteverket bör ha en mer aktiv roll och att avgörandena skall vara väl motiverade.

Nyckelord: Ersättningslagen, ersättning, skattemål, ombud, biträde, kostnader, skäligen behövts.

Innehållsförteckning

Förkortningar	6
1 Inledning	7
1.1 Problembakgrund	7
1.2 Problemformulering	10
1.3 Syfte	11
1.4 Avgränsningar	11
1.5 Definitioner	11
1.6 Metod	11
1.7 Disposition	13
2 Rättssäkerhet	14
2.1 Rättssäkerhetsaspekter	14
2.1.1 Legalitetsprincipen	14
2.1.2 Förutsebarhet	14
2.1.3 Objektivitetsprincipen	15
2.1.4 Likhetsprincipen	17
2.1.5 Officialprincipen	17
2.2 Rättssäkerhet mot effektivitet	18
2.3 Rättstillämpningsmetoder	18
2.3.1 Lojalitet	18
2.3.2 Likabehandling	19
2.3.3 Materiell processledning	20
2.3.4 Domskäloptimering	20
2.3.5 Bevisprövning	21
3 Alternativa möjligheter till ersättning	23
3.1 Förvaltningsprocesslagen	23
3.2 Rättshjälpslagstiftning	23
3.2.1 Regler om ersättning till biträde	25
3.3 Rättsskyddsförsäkringar	27
3.4 Skadeståndslagen	27
4 Gällande rätt	29
4.1 Lagens tillämpningsområde	29
4.2 Förutsättningar för ersättning.	30
4.2.1 Lagtexten	30
4.2.2 Rekvisit <i>skäligen behövs</i>	31
4.2.3 Helt eller delvis bifall	33
4.2.4 Prejudikatfall och liknande fall	34
4.2.5 Synnerliga skäl	35
4.2.6 Efter framställning	36
4.2.7 Ikraftträdandet	36
4.3 Kostnader som inte får ersättas	38
4.3.1 Ikraftträdandet	40

4.4 Ersättningsens storlek	40
4.4.1 Ikraftträdandet	43
5 Rättspraxis.	43
5.1 Lagens tillämpningsområde	44
5.2 Rekvisit skäligen behövts	46
5.3 Helt/delvis bifall	47
5.4 Prejudikat/pilotfall	49
5.5 Synnerliga skäl	52
5.6 Ikraftträdandet	52
5.7 Kostnader som inte få ersättas	53
5.8 Ersättningsens storlek	54
6 Analys	58
6.1 Lagens tillämpningsområde	58
6.2 Rekvisitet skäligen behövts	60
6.3 Helt/delvis bifall	62
6.4 Prejudikat	64
6.5 Synnerliga skäl	67
6.6 Ikraftträdande	68
6.7 Kostnader som inte får ersättas	68
6.8 Ersättningsens storlek	70
6.8.1 Kostnadsunderlag	72
7 Uttalade åsikter	75
7.1 Jämknings problematik	75
7.2 Övriga frågor	77
8 Slutdiskussion	80
8.1 Om jämkning	80
8.2 Till de allmänna	81
8.3 Näringsidkare. Lika men ändå olika.	84
8.4 Avslutande kommentar	84
8.5 Försatt forskning	85
Litteraturförteckning:	86
Bilaga	89

Förkortningar

Ds Fi	Departementsserie Finansdepartement
EG	Europeisk Gemenskap
ErsL	Lag (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, mm
EU	Europeisk Union
FTL	Fastighetstaxeringslag (1979:1152)
FAR	Förening auktoriserade revisorer
FPL	Förvaltningsprocesslag (1971:291)
HD	Högsta Domstol
KR	Kammarrätt
LR	Länsrätt
NJA	Nytt Juridiskt Arkiv
OECD	Organization for Economic Co-operation and Development
PBB	Prisbasbelopp
RF	Regeringsform
RHF	Rättshjälpsförordning (1997:404)
RHL	Rättshjälpslag (1996:1619)
RR	Regeringsrätt
RSV	Riksskatteverket (nuvarande Skatteverket)
RÅ	Regeringsrättens årsbok
SBL	Skattebetalningslag (1997:483)
SFK	Skatteförenklingskommitté
SFS	Svensk författningssamling
SkL	Skadeståndslag (1972:207)
SKV	Skatteverket
SOU	Statens offentliga utredningar
TVL	Lagen (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet
LSK	Lagen (1990:325) om självdeklaration och kontroll uppgift

1 Inledning

Detta kapitel beskriver vad uppsatsen kommer att handla om, dennes bakgrund och ämnets problemställning. Här presenteras uppsatsens syfte, avgränsningar, metod och några definitioner. Kapitlet avslutas med den fortsatta dispositionen.

Skatteprocessen är en del av förvaltningsprocessen, där det länge har funnits en princip att den skattskyldige själv skall stå för de kostnader han ådrar sig i förfaranden. Förfarandet i förvaltningsprocessen är i huvudsak skriftlig, därför har det tidigare ansetts att den enskildes kostnader är begränsade. Den enskilde skall normalt få myndigheternas hjälp i processen. De kostnader, som ett förvaltningsförfarande kan leda till, ses som en naturlig del av det svenska medborgarskapet.¹ Ombuds- eller biträdskostnader ersätts därför inte enligt förvaltningsprocesslagen.² Mot denna bakgrund har det tidigare inte ansetts påkallat att ge den som vinner mot en myndighet i t.ex. en skattetvist ersättning för sina kostnader.³ Avsteget från den rådande principen om kostnadsansvaret gjordes år 1989 då lag (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, vilken i fortsättningen kallas ersättningslagen, trädde i kraft.

1.1 Problembakgrund

Under slutet av 1980- talet ansågs avsaknad av ersättningsmöjligheter i skattetvister som allt mer otillfredsställande, särskilt i de fall då det rörde sig om stora kostnader. Allt större komplexitet i skattelagstiftning medförde i sin tur att de skattskyldiga i ökad omfattning hade börjat anlita advokater och annan expertis för att kunna ta till vara sin rätt. Denna juridiska hjälp kunde i många fall vara avgörande för den skattskyldiges ekonomiska framtid⁴.

Skatteförenklingskommittén tillsattes efter bemyndigande av Regeringen i maj 1982. I sitt betänkande DsFi 1986:20 kom SFK fram till att lagen borde utformas som undantagsbestämmelser. Ersättningen borde vara beroende av om

1 Prop. 1988/89:126 s 7

2 SOU. 1993:62 s 102

3 Prop. 1993/94:151 s 129

4 Prop. 1988/89:126 s 7

omständigheten i det enskilda fallet påtagligt avvek från det normala. Ersättning skulle utgå enbart i de fall där det framstod som oskäligt att kostnaderna skulle bäras av den enskilde. Vid prövning skulle hänsyn tas till ett antal olika faktorer.⁵ Kommittén beräknade att statsverkets årliga kostnad för själva ersättningsbeloppen skulle uppgå till drygt 2 Mkr. Antal ärenden uppskattades till 200 med en genomsnittlig ersättning på 10 000- 12 000 kr.⁶

I propositionen skrev departementschefen att det inte skulle ”införas några långtgående möjligheter” för de enskilda att få ersättning för sina kostnader. Huvudregeln vid ersättnings tillkomst var att den skatteskyldige själv skulle stå för sina egna kostnader. Anledningen till detta var att skattemål ansågs likna de indispositiva tvistemålen; dvs. mål där förlikning inte är möjlig och där huvudprincipen är att parterna själva står för sina kostnader⁷. En ytterligare begränsning borde, enligt departementschefen, vara att det är fråga om fall där en betydande kostnad åsamkats en skattskyldig och där det skulle framstå närmast som stötande om inte ersättning helt eller delvis beviljats.⁸ Med denna som underlag infördes den 1 juli 1989 en möjlighet för den enskilda att i vissa undantagsfall få ersättning enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt.

Domstolsutredningen som gjordes två år efter lagens tillkomst, konstaterade att av de drygt 20 fall där ersättning yrkades hade ersättning medgivits i endast två fall.⁹ Utredningen kunde fastställa att den berörda lagen hade en mycket restriktiv utformning, och att den inte hade kunnat tillämpas i den omfattning som var avsedd.¹⁰

År 1993 kom Rättssäkerhetskommittén med ett betänkande om Rättssäkerheten vid beskattningen. Ersättning i enlighet med kommitténs förslag skulle kunna beviljas i ökad utsträckning. Vidare ansågs att möjligheten till ersättning skulle

5 A.A. s. 17

6 A.A. s. 23

7 A.A. s.1- 14

8 A. A., s.15, Ds Fi 1986:20 s.62 ff.

9 SOU 1991:106 s 627

kunna vara högre ju större den enskildes framgång i målet var.¹¹ Regeringsförslaget motsvarade Rättssäkerhetskommitténs, förutom i de fall där kommittén föreslog att ersättningen skulle utgå om ärendet eller målet var svårbedömt.¹²

I propositionen 1993/94:151 gjorde Regeringen bedömningen att förslaget till ändringen i ersättningslagen år 1994 skulle medföra kostnader på 10-20 Mkr per år. Den uppskattade tillströmningen av inkomsttaxeringsmål skulle motsvara 1993 års nivå, dvs. ca 10 000 mål per år. Det antogs att den skattskyldige skulle vinna bifall i 30 % av målen och att 30 % av dessa vunna mål var ersättningsgilla. Antalet ersättningsgilla mål beräknades därför bli ca 900 per år. Genomsnittskostnaden uppskattades till ca 15 000 kr per mål. Den totala kostnaden hos domstolarna beräknades uppgå till ca 13 Mkr. Därtill skulle tillkomma den ersättning vid ärenden hos skattemyndigheten som beräknades till 2,5 Mkr. För budgetåret 1994/95 beräknade lagstiftaren kostnaderna för ersättning i ärenden och mål om skatt till högst 10 Mkr.¹³

Sedan den 1 juli 1994 gäller mer generösa regler i ersättningslagen, jämfört med tidigare. Ersättning skall numera utgå när den enskilde helt eller delvis vinner målet och i prejudikatfall. Dessutom skall ersättning utgå om det i övrigt finns synnerliga skäl. Som grundläggande förutsättning i paragrafen gäller att den skattskyldige skall ha skäligen behövt hjälp för att tillvara sin rätt. Utgångspunkten är dock, som tidigare, att de enskilda inte skall behöva anlita juridiskt biträde eller ombud i förvaltningsprocessen¹⁴.

Under tiden 1 juli, 1995 till den 25 juni 1996 utbetalades 361 714 kr i ersättning avseende handläggning i skattemyndighet, 81 554kr i Länsrätt, 39 000 kr i Kammarrätt och 0 kr i Regeringsrätten. Kostnaderna visade sig vara betydligt lägre än de som hade förutsättes. Enligt övergångsbestämmelserna

10 A. A. s 639

11 SOU 1993:62 s 105-110

12 Prop. 1993/94:151 s 134

13 A. A. s. 151

gäller äldre bestämmelser fortfarande i fråga om kostnader i ärenden och mål som anhängiggjorts före ikraftträdandet.¹⁵

1.2 Problemformulering

Av den föregående framställningen framgår att frågan om ersättning för enskildes kostnader har varit föremål för relativt ingående behandling. De utredningar som gjorts visar att lagen har tillämpats mycket restriktivt. Enligt lagens motiv framstår det som betydelsefullt att skattskyldige inte ställs utan ekonomiskt stöd i en situation där det under vissa omständigheter skulle framstå som stötande att han själv svarade för sina kostnader. Frågan är under vilka förutsättningar det framstår rimligt att ersättning bör utgå? Vilka kostnader ersätts i ärenden och mål om skatt? Vilka kostnader anses vara skäligen? Hur bestäms ersättningens storlek? På vilka grunder nekas respektive jämkas ersättningen? Finns det andra alternativa ersättningsmöjligheter?

14 A. A. s. 132

15 Leidhammar, B., 2002, Supplement 7

1.3 Syfte

Syftet med uppsatsen är mot bakgrund av regelverket i ersättningslagen, förarbetsuttalandena samt tillämpningen i praktiken analysera vilka kostnader som ersatts i ärenden och mål om skatt. Vi försöker även urskilja de områden där det finns eventuella brister i tolkningen av ersättningslagens tillämpning och bedöma om inte rättssäkerheten blir lidande till följd därav.

1.4 Avgränsningar

I uppsatsen har vi huvudsakligen fokuserat oss på kostnader uppkomna i förvaltningsdomstol. Uppsatsen berör endast ytligt den komplexa lagstiftning som kan tänkas påverka ersättnings möjligheterna enligt ersättningslagen. EU-regelverk berörs inte. Uppsatsen behandlar i första hand bestämmelser om förutsättningarna för ersättning. Vi har medvetet avgränsat oss från de stadganden i lagen som rör förfarandet, som i sig är viktigt att observera, eftersom de kan begränsa rätten till ersättning.

1.5 Definitioner

Vi använder beteckningar ”en enskild part” och ”den enskilde” som synonymer till ”den skattskyldige” om inte annat uttryckligen anges. Vi syftar således på såväl fysiska som juridiska personer.

1.6 Metod

Vi har i uppsatsen använt oss av den rättsdogmatiska metoden. Den rättsdogmatiska metoden innebär att man gör en systematisk kartläggning av gällande regler. Meningen med rättsdogmatik är att tolka gällande rätt på ett sammanhängande och etisk godtagbart sätt genom att studera och analysera juridiskt källmaterial, som består av lagtext, förarbeten, rättspraxis och doktrin.¹⁶ Vi har även använt oss av artiklar i tidskriften Skattenytt för att få uppfattning om den aktuella debatten kring ersättningslagen.

Vi har också genomfört ett antal intervjuer med personer som kommit i kontakt med ersättningslagen. Intervjuernas ändamål har varit att på ett mer kritiskt och

¹⁶ Peczenik, A., 1995, s. 33-34

trovärdigt sätt belysa de brister som finns i ersättningslagen och komma fram till egna rimliga förslag.

1.7 Disposition

Uppsatsen inleds med en genomgång av de viktigaste rättssäkerhetsprinciperna och lagtolkningsmetoderna med syfte att öka förståelsen för de krav som myndigheterna är skyldiga att iaktta (kapitel 2). I tredje kapitel görs en genomgång av bestämmelser i förvaltningsprocesslagen, rättshjälpslagstiftningen och rättsskyddsförsäkringar som erbjuds av försäkringsföretag. Dessa bestämmelser påverkar på ett eller annat sätt lagens tillämpning. I kapitel 4 redovisas möjligheter och begränsningar för ersättning enligt ersättningslagen med utgångspunkt från lagtexten, förarbetena och genomförda utredningar. Därefter följer utvalda exempel på hur ersättningslagen tillämpas i praktiken (kapitel 5). Rättsfallsanalys mot bakgrund av gällande rätt och rättssäkerhetsaspekter återfinns i kapitel 6. I samma kapitel besvarar vi vår problemformulering. Sammanställning av intervjuer med personer som kommit i kontakt med ersättningslagen i praktiken görs i kapitel 7. Uppsatsens slutdiskussion redovisas i kapitel 8, där vi diskuterar vilka osäkerhetsmoment i rättstillämpningen som uppkommit och hur de eventuellt kan minskas.

2 Rättssäkerhet

Från rättssäkerhetssynpunkt är det av fundamental betydelse att den enskilde kan få sin taxering prövad av domstol. Införandet av ersättningslagen innebar ett för rättssäkerheten betydelsefullt steg framåt. Domstolar och skatteverket är skyldiga att beakta olika principer för rättssäkerhet i sitt arbete. I nedanstående kapitel följer ett urval av de viktigaste principerna för rättssäkerhet som berör ersättningslagens tillämpning. Vi kommer dessutom att redovisa de metoder för rättstillämpning som bör beaktas av domstolar.

2.1 Rättssäkerhetsaspekter

2.1.1 Legalitetsprincipen

Legalitetsprincipen är en allmän rättsprincip som har betydelse i offentliga rätten. Termen offentlig rätt omfattar förvaltnings- och därmed skatterätt.

Legalitetsprincipen kommer i uttryck i RF, och har flera ändamål. Den tänks verka som en av den offentliga rättens systematiska byggstenar, men anses också vara en garant för en rättssäker rättstillämpning. Det lagrum som tydligast ger uttryck för legalitetsprincipen är 1 Kap. 1§ 3 st. RF, i vilket stadgas att ”den offentliga makten utövas under lagarna”. Enligt 8 Kap. 3§ RF skall föreskrifter om skatt meddelas i lag. Den skatterättsliga legalitetsprincipen närmare innebörd ”ingen skatt utan lag” (*nullum tributum sine lege*) anses vara ett krav på att offentlig maktutövning skall ha stöd i lag, eller annan bindande föreskrift. För att legalitetsprincipen skall vara tillgodosedd krävs att tolkningen har objektivt stöd i lagtextens ordalydelse. De ständiga lagändringarna i skatteförvaltningen är ett problem när det gäller möjligheten till att kunna förutse de legala följderna av ett viss handlande.¹⁷

2.1.2 Förutsebarhet

En fundamental aspekt i rättssäkerhet är kravet på att rättstillämpning inte får vara godtycklig. Förutsebarheten är ett grundläggande krav på det skatterättsliga området, eftersom felaktiga bedömningar från den skattskyldiges sida av hans skattemässiga handling kan förstöra hela hans ekonomi.¹⁸ Förutsebarhetsaspekten följer redan av att besluten skall stödja sig på i förväg

¹⁷ Strömberg, H., 2002, s. 64-65

¹⁸ Lodin, S., 2002, s 568

kända rättsnormer. Ett sätt att öka förutsebarheten är att skapa mer preciserade normer, dvs. precisera lagstiftningen istället för att skapa generalklausuler, målsättningsparagrafer och andra typer av vaga normer. Ibland kan det emellertid vara lämpligare att låta praxis få en viss frihet istället för att i föreskrifterna ge normer som är alltför begränsade. Det är centralt att rättstillämpningen blir förutsebar, annars riskerar den att förlora den legitimitet som fordras för att den enskilde skall ha förtroende för den dömande verksamheten.¹⁹

En annan viktig aspekt är fråga om vem förutsebarheten skall riktas till. Ett komplicerat beskattningsområde kan eventuellt inte förenklas i sådan grad att varje skattskyldig förstår konsekvenserna av sitt handlande genom att enbart läsa lagtexten. Man kan istället ställa upp målsättningen att alla jurister skall kunna tolka lagen med god precision, åtminstone sådana jurister som har specialiserat sig på området. Lagtextens otillgänglighet kan kompenseras genom sekundära källor, t.ex. rättsvetenskapliga arbeten, juridiska handböcker, diverse informationsmaterial. De flesta skattskyldiga hämtar troligen den information de behöver från skattemyndighetens informationsmaterial, inte direkt från lagtexten.²⁰

Dock, enligt Kellgren, skulle det få oönskade konsekvenser om Regeringsrätten av förutsebarhetsskäl okritisk skulle binda sig till de tolkningar, som är mest förväntade. Det bör samtidigt finnas situationer där det kanske är mer motiverat att välja en annan tolkning än den väntade. Goda prejudikatmål bör typiskt sett ha längre livslängd, accepteras bättre av doktriner, ge klarare och bättre utgångspunkter för framtida rättstillämpning.²¹

2.1.3 Objektivitetsprincipen

I Regeringsformen och förvaltningslagen finns bestämmelser som syftar till att garantera att handläggning och beslutsfattande hos förvaltningsmyndigheterna

19 SOU 1993:62 s 75-76

20 A. A. s 77

21 Kellgren, J.,1997, s 58-60

präglas av ”saklighet och opartiskhet”, den s.k. objektivitetsprincipen.²² Det gäller således inte bara för myndigheterna att behandla lika fall lika, utan också för handläggarna att inte låta sig påverkas av oväsentliga hänsyn.²³ Objektivitetsprincipen måste iaktas av t.ex. SKV både vid rättstillämpning i enskilda fall och i allmänna uttalanden såsom skatteverkets rekommendationer. I de fall där den skattskyldige anlitar juridisk hjälp och en två parts process inleds, bör konstateras att även en beslutsmyndighet måste vara objektiv i de fall den uppträder som part.²⁴

22 se 1: 9 RF

23 Strömberg, H.,2002, s 66-67

24 Pahlsson, R.,1998, s. 58-59

2.1.4 Likhetsprincipen

Likhetsprincipen överensstämmer i viss mån med objektivitetsprincipen. I Regeringsformen stadgas det att förvaltningsmyndigheter i sin verksamhet skall beakta ”allas likheter inför lagen.”²⁵ En ogrundad särbehandling av vissa skattskyldiga anses strida mot kravet på opartiskhet och saklighet. Det är viktigt att veta vilka fakta man skall ta hänsyn till och vilka det kan bortses ifrån, speciellt när det skall bedömas om likheter och olikheter mellan två fall. Därför bör likhetsprincipen kompletteras med regleringar, som anger de omständigheter, som skall eller inte skall ligga till grund för beslut. Svårigheten vid tillämpning av likhetsprincipen är att finna gemensamma element eller rekvisit i olika fall, som inte präglas av tillfälligheter. Likhetsprincipen kan ändå inte anses hindra att myndighet ändrar sin praxis, om den upptäcker att denna har kommit in ”på fel spår.”²⁶

2.1.5 Officialprincipen

Officialprincipen innebär i stora drag att parterna inte disponerar över processen. Både hos allmänna domstolar och hos förvaltningsdomstolar gäller principen ”domstolen känner rätten” (*jura novit curia*). Enligt denna princip behöver inte bevisning framställas vid domstol om innehållet i gällande rätt.²⁷ Den rör inte bara de frågor som har med utredningen att göra utan även i vilken grad domstolen skall vara bunden till parternas yrkanden och av de underlag, som parterna lägger fram i sin talan. I skattemål och andra mål är förvaltningsdomstolar i likhet med allmänna domstolar, enligt huvudregeln, bundna av parts yrkande. Enligt officialprincipen har domstolarna skyldighet att se till att mål blir utredda så som deras beskaffenhet kräver, vilket innebär att parterna inte har någon åberopsbörda.²⁸ I sin mest renodlade form innebär officialprincipen att det är domstolen som förser sig med utredningsmaterial

25 se 1 Kap 9 § RF

26 Strömberg, H.,2002, s 66-67

27 SOU 1993: 62 s.108 -109

28 se 8 § FPL

och att domstolen dömer oberoende av de yrkanden och grunder som den enskilde hänvisar till.²⁹

2.2 Rättssäkerhet mot effektivitet

Olika meningar uppkommer när rättssäkerhetsbegreppet skall bestämmas eller när rättssäkerhetsintresset skall vägas mot andra intressen, t.ex. effektiviteten. Konflikten uppkommer när myndigheterna för att öka effektiviteten måste försumma eller minska sådana åtgärder, som inte ger så stor avkastning och sådana konflikter avser normalt förvaltningseffektivitet.³⁰ Snabba och summariska handläggningar av förvaltningsärenden medför risk för felaktiga avgöranden. Men om proceduren blir alltför utförlig kan den leda till okränkbara resultat och på lång sikt kan den få en negativ inverkan på förvaltningsmyndigheternas handlingskraft.³¹ Medborgarnas förtroende är en viktig förutsättning för att nå effektivitet, vilken kan vinnas genom ett förfarande, som tar hänsyn till grundläggande rättssäkerhetskrav. Med krympande resurser förloras en del aspekter som gynnar rättssäkerhetsintresset. Förslaget om införande av prövningstillstånd för skattemål i Kammarrätt, är ett exempel på hur regeringen försöker öka effektiviteten med oförändrade resurser till nackdel för rättssäkerheten. Förslaget att begränsa rätten att överklaga för att korta handläggningstiden i skattemål bör av rättssäkerhetsskäl inte genomföras.³²

2.3 Rättstillämpningsmetoder

2.3.1 Lojalitet

Med lojalitet menas att domstolarna lojalt följer lagtexten och även lagstiftarviljan, som kommer till uttryck i förarbetena. Att ha ett verkande rättssystem är väsentligt för ett tryggt samhällsliv. Därför bör regler kunna tillämpas på ett lojalt sätt inom vissa gränser. Lojalitet är också en förutsättning för andra syften som t.ex. förutsebarhet och likformighet.³³ Domarna anser att

²⁹ Alhager, E., 2003, s 26-27

³⁰ SOU 1993:62 s 75,79,80

³¹ Strömberg, H.,2002,, s 156-159

³² Leidhammar, B., m f, Rapport 2003:24

³³ Kellgren, J.,1997., s 44-45

viss lojalitet till lagstiftarviljan dvs. förarbetena är eftersträvansvärd. I normalfallet är ett tydligt och klart uttalande i förarbetena, om hur en regel är tänkt att tolkas, läggs oftast till grund för RR:s avgörande.³⁴ Enligt Kellgren bör förarbetena följas endast under förutsättning att de kan leda till dominerande positiva effekter, dvs. om uppföljning till förarbetena bidrar till att rättstillämpningens mål uppnås. I de fall där alla lagstiftarnas skäl för lagstiftningen inte kan utläsas av förarbetena bör det mest lojala sättet för rättstillämpningen vara att främst följa lagtexten. Utifrån legalitetsprincipen får en entydig lagtext inte frångås. Under 1990-talet och framåt har det framstått som allt mer tydligt att det finns en tendens hos RR:n att sträva efter en tolkning i skattemål, vilken direkt anknyter till lagtexten.³⁵

2.3.2 Likabehandling

Likabehandling innebär att ”lika fall skall behandlas lika”, att rättstillämpningen är lika för alla. Ett sätt att frambringa likformighet är att använda sådana metoder, som kan åstadkomma ett likformigt och säkert utfall i så många fall som möjligt. Principen uttrycker med andra ord kravet på att domaren bör argumentera efter någorlunda enhetliga linjer i alla mål eller åtminstone i alla mål som tillhör samma kategori. De skattskyldiga får alltså inte behandlas olika utan att det finns sakligt godtagbara skäl för detta. RR:n praxis fungerar oftast som prejudikat och har därför ovanligt goda förutsättningar för kvalificerad rättstillämpning. Å andra sidan ger ju mindre RR:s tolkningsmetoder entydig ledning i ett visst fall, desto större utrymme för de lägre instanserna att själva välja tolkning.³⁶ Det saknas dock några konstitutionella krav på prejudikatsbundenhet. Det finns ingen bestämmelse som säger att en Länsrätt måste följa ett prejudikat från Regeringsrätten. Det finns dock alltid en risk att den högre instansen kan ändra beslutet och därmed praxis.³⁷

34 Pahlsson, R.,1998, s 77

35 Kellgren, J.,1997., s 44-45

36 A. A. s. 67-71

37 Pahlsson, R.,1998, s 80

2.3.3 Materiell processledning

Det är viktigt att samhällsmedborgarna känner lojalitet med systemet och dess regler. Men för att kunna uppnå och bevara denna lojalitet bör rättstillämpningens materiella resultat även vara av sådan karaktär att den kan accepteras av medborgarna (skatteskyldiga). En lämplig rättspraxis kan vidare bidra till stabilitet och förutsebarhet. Förutom att regler måste följas måste de samtidigt tillämpas på ett sådant sätt att även det materiella resultatet blir acceptabelt, speciellt inom ramen för reglernas vanliga tolkningsutrymmen. Domstolarna bör ha materiell lämplighet som ett mål för rättstillämpningen.³⁸

Med materiell processledning avses domstolens verksamhet i syfte att berika eller begränsa processmaterialet. I många fall är det oundvikligt att de berörda principerna kompletteras med att domstolen utövar materiell processledning. Den materiella processledningen bör inte påverkas om den enskilde, i ett skattemål, företräds av ombud, men i praktiken har det ofta visat sig att så är fallet. Muntlig förhandling kan bidra till att förstärka den materiella processledningen.³⁹

I vilket utsträckning domstolarna bör beakta materiell lämplighet som skäl för rättstillämpningen beror på flera faktorer t.ex. hur entydigt rättkällorna talar för en viss tolkning. Detta skapar större eller mindre utrymme för friare resonemang, om rättsreglerna ger stora valmöjligheter, ökar utrymmet för lämplighetsövertväganden och tvärtom. Ett samlat och genomtänkt sätt att hantera rättsliga problem bör enligt Kellgren eftersträvas.⁴⁰

2.3.4 Domskäloptimering

Utifrån rättsordningens legitimitet och effektivitet är det viktigt att domstolarnas beslut inte är bara rimliga och välgrundade, utan även att avgörandena väl motiveras. Ett annat mål för rättstillämpningen bör vara att domskäl utformas optimalt. För att kunna använda förarbetena är utformningen av domskäl av betydelse. Förarbetarna skall inte tolkas analogt eller

³⁸ Kellgren, J., 1997, s 71-73

³⁹ SOU 1991:106 s 527

reducerande till den enskildes nackdel. Detta är en viktig rättssäkerhetsaspekt. Föreskrifterna skall inte endast tolkas bokstavligt utan även kan andra hänsyn tas till systematiken. De rättsliga sammanhangen eller den historiska utvecklingen bör vägas in.⁴¹ Domskäl kan bl.a. ge direkt relevans för den betydelse förarbetena har i domstolsmotiveringen. Ingående och principiellt inriktad argumentation är eftersträvansvärd.⁴² Enligt Kellgrens bör RR:n för det första utforma sina domskäl som en ingående argumentation i rättsfrågan, där flera tolkningsargument prövas. För det andra bör domstolen uttrycka sig principiellt, dvs. inte överdrivet försiktigt eller fallbetonat. Man bör också i svåra fall pröva flera tolkningsargument och därefter motivera det slutliga valet. Hur ingående argumentationen bör vara beror även på hur svåra frågorna är.

Det är viktigt att beslutsfattaren tänker igenom förutsättningar och omständigheter i det enskilda fallet. Klara och utförliga domskäl bidrar bl.a. till förutsebarhet och likformighet i beskattningen. Genom metodologiska prejudikat kan RR:n till en viss del styra den juridiska metoden i de lägre instanserna, samt även minska överklagandefrekvensen. En klar och tydlig redogörelse av metoder och principer i RR:s domskäl kan minska godtycke i framtida rättstillämpning. RR:s väl formulerade argument och ställningstaganden i domen kan tjäna till ledning för rättstillämpningen.⁴³

2.3.5 Bevisprövning

En part har normalt inget intresse av att inleda en process om han inte tror att det finns förutsättningar att åtminstone delvis kunna vinna målet. Vilka regler för bevisningen som tillämpas och hur dessa bedöms i rättpraxis får stor betydelse. Styrkan på den bevisningen som fordras för att den beviskyldige ska vinna målet uttrycks vanligen som beviskrav. Officialprincipens förhållande till bevisbördan är beroende av domstolens egen handlingskraft som klarlägger omständigheter av betydelse vid bevisprövningen.

40 Kellgren, J., 1997, s 71-75

41 SOU 1993: 62 s 78-79

42 Kellgren, J., 1997, s 76-80

I all rättskipning är domstolen skyldig att bestämma vad gäller för att ett yrkande skall kunna bifallas. Genom formell och materiell processledning skall domstolen verka för att ta bort oklarheter genom att berika eller begränsa processmaterialet så att målet blir tillfredsställande utrett.⁴⁴ Regeringsrätten uppfyller sällan kravet att rättens avgörande av mål skall grundas på vad handlingarna innehåller och vad som i övrigt förekommit i målet.⁴⁵ Domskälen är ofta magra, vilket leder till ringa praxis avseende bevisfrågor. I domen skall det framgå, vem som har ansvaret för att yrkanden har bifallits eller avslagits (bevisbördan), vilket krav på bevisning som gällt vid tillämpningen av de aktuella reglerna (beviskravet), samt hur och varför den föreliggande bevisningen värderats på ett visst bestämt sätt (bevisvärdering). Tydliga bevisregler ökar dessutom förutsebarheten. Bevisvärderingen brukar placeras på en sannolikhetskala - antagligt, sannolikt, styrkt och uppenbart – vilken skiftar i varje ärende eller mål.⁴⁶

43 A. A. s 78-80

44 Diesen, C. m.fl.,1999, s 112-118

45 se 30 § FPL

46 Diesen, C., m.fl.,1999, s 112-118

3 Alternativa möjligheter till ersättning

Ett beslut i en ersättningsfråga är ett förvaltningsbeslut. Förvaltningsprocesslagen gäller på liknande sätt för beslut i ersättningsfrågor. Även rättshjälpslagstiftningen och rättsskyddet i olika försäkringar påverkar ersättningslagens tillämpning. Ersättningslagen anknyter till det allmännas skadeståndsansvar. Den tillämpas främst i sådana fall där skattemyndigheter gjort en allvarlig felbedömning utan att skadeståndslagen anses vara tillämplig.

3.1 Förvaltningsprocesslagen

I förvaltningsprocessen har domstolen ett eget utredningsansvar, ”att tillse att ärendet blir utrett såsom dess beskaffenhet kräver.”⁴⁷ Domstolarna har en skyldighet att utreda omständigheterna, för att i slutändan kunna få till stånd en materiellt korrekt dom. Detta innebär att en kanske redan omfångsrik utredning kommer att behöva kompletteras, varpå de nämnda FPL reglerna skall tillämpas.

Ersättning för kostnader som hänför sig till en parts resa och uppehälle i samband med inställelse till muntlig förhandling kan beviljas med stöd av 15§ FPL ”om rätten finner att han skäligen bör ersättas för sin inställelse”. Det bör noteras att den berörda regeln inte är obligatorisk utan domstolen ”får” besluta om ersättning. Vidare innehåller FPL andra regler om att ersättning för bevisning skall utgå av allmänna medel. Regler återfinns i 20§ FPL (skriftliga bevis), 21§ FPL (syn av föremål), 24§ FPL (sakkunnigutlåtande) samt 26§ FPL (förhör med vittne eller sakkunnig). Enligt 26§ FPL andra stycket kan domstolen ålägga en enskild part att återbetala ersättningen till staten, om det visar sig att denne saknade godtagbara skäl för en begäran om hörande.

3.2 Rättshjälpslagstiftning

I viss utsträckning kan enskilda få ersättning från allmänna medel enligt rättshjälpslagen. Det finns olika former av rättshjälp bl.a. allmän rättshjälp, rättshjälp för offentligt biträde och rådgivning.

Rättshjälp ges endast till privatpersoner. Dödsbon kan i vissa fall få rättshjälp. Rättshjälpen täcker del av kostnaderna för advokat eller annan sakkunnig

person. För att få rättshjälp är det obligatoriskt med en timmes rådgivning enligt rättshjälpslagen.⁴⁸ Juridisk rådgivning lämnas bl.a. av en jurist vid advokatbyrå. Rättshjälp får beviljas om den sökande behöver juridiskt biträde utöver rådgivning och om detta behov inte kan tillgodoses på annat sätt.⁴⁹ En enskild kan få hjälp med kostnader för att kunna lägga fram bevis mm. Det skall finnas ett behov av juridiskt biträde och det skall vara rimligt att staten bidrar till kostnaderna i angelägenheten.⁵⁰ Den som beviljas rättshjälp skall bidra till kostnaderna genom att betala en rättshjälpsavgift, som bestäms till en procentuell andel av biträdeskostnaderna. Staten betalar resten. Avgiftens storlek beror på den enskildes ekonomiska situation. Som regel beviljas inte rättshjälp om den rättsliga angelägenheten rör ett värde, som är mindre än ett halvt basbelopp.⁵¹

Enligt 11§ RHL får rättshjälp beviljas endast när det finns särskilda skäl i en angelägenhet som enligt punkt 3 rör skatter, tullar, avgifter eller betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter. De typer av rättsliga angelägenheter som anges är de som omfattas av ersättningslagen, med undantag för angelägenheter rörande fastighetstaxering. Paragrafen infördes 1994 i samband med ändringar i ersättningslagen. Syftet med den bestämmelsen i rättshjälpslagen var att klarlägga förhållandet mellan rättshjälpslagen och ersättningslagen. Krav på särskilda skäl innebär att rättshjälp endast kan beviljas i mer invecklade mål eller om det finns särskilda omständigheter, främst om den rättssökande trots domstolens utredningsskyldighet själv måste göra utredning. Av betydelse är också om det i ärendet har lämnats motstridiga uppgifter i något väsentligt hänseende eller om betydelsefulla sakförhållanden är oklara.⁵²

47 se 8 § FPL

48 se 2 § 2.st. RHL

49 se 7 § 1 st. RHL

50 se 8 § RHL

51 www.dom.se, år 2004 ½ PBB är 19 650 kr

52 Prop. 1993/94:151 s 141ff., B. Leidhammar, Supplement 7, 5:1 ErsL

Behov av rättshjälp i mål vid allmän förvaltningsdomstol är mycket begränsad. Vidare får rättshjälp inte beviljas den som är eller har varit näringsidkare i en angelägenhet, som har uppkommit i näringsverksamheten, om det inte finns särskilda skäl med hänsyn till verksamhetens art och begränsade omfattning, hans eller hennes ekonomiska och personliga förhållanden eller omständigheter i övrigt.⁵³

Rättshjälpen är subsidiär i förhållande till rättsskyddet i privata försäkringar, vilket innebär att rättshjälp inte beviljas den som har en rättsskyddsförsäkring, som täcker den angelägenhet för vilken rättshjälp söks. Som regel kan inte heller den som borde ha haft en sådan försäkring få rättshjälp om det inte finns särskilda skäl.⁵⁴

3.2.1 Regler om ersättning till biträde

I rättshjälpslagen finns regler om ersättning till biträde. Ett rättshjälpsbiträde har rätt till skälig ersättning för arbete, tidspillan och utlägg som uppdraget har krävt.⁵⁵ Vid bedömningen av vad som är skäligt arvode beaktas uppdragets art och omfattning. Hänsyn tas även till andra omständigheter av betydelse, såsom den skicklighet och den omsorg som uppdraget har utförts med, samt den tid som har lagts ned på uppdraget. Rättshjälpsersättningen skall bestämmas med utgångspunkt i den tidsåtgång som är rimlig med hänsyn till uppdragets art och omfattning och med tillämpning av den timkostnadsnorm som fastställs årligen av Domstolsverket.⁵⁶

I 20§ första stycket RHF sägs att biträde i sin kostnadsräkning, i skilda poster, skall ta upp den ersättning som begärs för arbete, tidspillan och utlägg. Ett rättshjälpsbiträde skall i sin kostnadsräkning också ange om den rättssökande erhållit mer än en timmes rådgivning, rådgivningsavgift och rättshjälpsavgift som den rättssökande har erlagt samt andra omkostnader som kan vara av

⁵³ se 13 § 1 st. RHL

⁵⁴ se 9 § RHL

⁵⁵ se 27 § 1 st. RHL

⁵⁶ Timkostnaden fr.o.m. den 1 januari 2004 till dess annat förordnas är fastställd till 1 250 kr inkl. moms

betydelse enligt RHL. Vidare sägs i 20§ andra stycket RHF att kostnadsräkningen ska innehålla en arbetsredogörelse om ersättningen inte ska bestämmas enligt taxa eller om den begärda ersättningen avviker från fastställd taxa. Den tid som lagts ner på uppdraget skall anges och det skall framgå när arbetet påbörjades. Arbetsredogörelsen i kostnadsräkningen skall vara så utförlig att ersättningsanspråkets skälighet kan bedömas. Om den som begär ersättning vill åberopa några särskilda omständigheter, såsom att uppdraget varit särskilt svårt eller krävande, skall dessa redovisas. Kravet på arbetsredogörelsen skiftar beroende av ärendets karaktär. I enkla och mindre tidskrävande ärenden kan det vara tillräckligt med en redogörelse för olika arbetsmoment såsom sammanträden och telefonsamtal med huvudmannen, skattemyndigheten eller andra. Är ärendet mer omfattande och det begärda arvudet högre bör avsevärt större krav ställas på arbetsredogörelsen. Allmänt kan sägas att skälig ersättning får bedömas utifrån den tid som i förhållande till uppdragets art ett erfaret biträde skulle ha behövt för att lösa uppgiften. Avsteg anses ibland emellertid nödvändiga.⁵⁷ Som exempel på när det är särskilt befogat att ställa högre krav på arbetsredogörelsen nämns fall, där den begärda ersättningen avviker från vad som kan betraktas som normal debitering för uppdrag av det aktuella slaget samt i fråga om delar av bitrådets arbete, som den prövande myndigheten inte själv vid förhandling eller på annat sätt kan bilda sig en uppfattning om. Det påpekas att i de sistnämnda fallen att en uppräknig av antalet åtgärder är av underordnad betydelse för en bedömning av bitrådets insats. Istället bör biträdet lämna en redogörelse för den rättsliga angelägenheten, det värdet tvisten rör, särskilda tvistefrågor och de resultat som åstadkommit. Sammanfattningsvis anförs att de omständigheter som visar att arbetet varit påkallat eller i övrigt nödvändigt för att fullgöra uppdraget bör anges i redogörelsen. Som exempel nämns att biträdet kan, utan att åsidosätta eventuell tystnadsplikt, utveckla vad som har förekommit vid överläggningar och telefonsamtal. Oerfarna biträden som behöver längre tid ersätts således i

⁵⁷ Prop. 1996/97: 9 s. 217 ff., prop. 1981/82: 28 s. 18, B. Leidhammar, Supplement 9, 3:9 ErsL.

princip inte för den överskjutande delen.⁵⁸ Om ett biträde har satt en advokat eller en biträdande jurist på en advokatbyrå i sitt ställe skall enligt 20§ tredje stycket RHF denne ersättare av biträdet erhålla ett skriftligt besked om detta.

3.3 Rättsskyddsförsäkringar

Rättsskyddsförsäkringar gäller alltid vid tvister i den allmänna domstolen. För att försäkringen även skall omfatta skattemål måste detta vara särskilt avtalat och angivet i försäkringsbrevet. Enligt konsumenternas försäkringsbyrå kan en skatteprocessförsäkring, när det gäller privata personer, enbart tecknas hos Skattebetalarnas förening. Det är det enda kända försäkringsbolag som erbjuder denna tjänst både till företag och till privatpersoner. Denna skatteprocessgaranti som Skattebetalarna erbjuder gäller enbart för medlemmar och har varken risk eller kostnadstak. Hos alla andra försäkringsbolag i Sverige kan en skatteprocessförsäkring tecknas enbart av företag.⁵⁹

3.4 Skadeståndslagen

I viss utsträckning finns det möjlighet för en enskild part som drabbats av kostnader till följd av att han behövt processa mot de allmänna få ersättning för sina kostnader enligt skadeståndslagen (1972:207).

Enligt 3 Kap. 2§ SkL skall stat eller kommun ersätta personskada, sakskada eller ren förmögenhetsskada, som vållats genom fel eller försummelse vid myndighetsutövning i verksamhet för vars fullgörande staten eller kommunen svarar. För att en myndighet skall bli ersättningskyldig krävs det att tjänstemän begått ett fel eller varit försumliga. Begreppet fel tar sikte på situationer där en myndighet vållat en skada genom en oaktsam handling. Begreppet försummelse innebär att skadan uppstått genom att myndigheten av oaktsamhet underlåtit att göra något. Myndigheten kan alltså bli skadeståndskyldig inte bara när en tjänsteman gjort något fel utan också när tjänstemannen inte har gjort det han borde. I samband med både fel och

⁵⁸ A. A.

⁵⁹ www.konsumenternasforsakringsbyra.se

försummelse krävs det att myndigheten skall ha handlat på ett klandervärt sätt som lett till att skada uppkommit.

För att myndigheten skall bli skadeståndsskyldig är det som regel inte tillräckligt att myndigheten har fattat ett beslut som efter ett överklagande ändras av t.ex. en domstol. Detta innebär i många fall endast att domstolen bedömt frågan annorlunda än myndigheten. En felaktig användning av myndighetens eget skön eller oriktiga värdering av bevisning kan endast i undantagsfall medföra skadeståndsskyldighet för det allmänna.⁶⁰ Om myndigheten däremot av förbiseende beslutat något som uppenbart strider mot lagen eller rent av motarbetar någon genom att besluta på ett visst sätt kan myndigheten drabbas av skadestånd. I förarbetena till skadeståndslagen anförde departementschefen att ersättning för ren förmögenhetsskada bör inbegripa kostnader som den skadedrabbade hade haft för ombud när han försökt föra fram sin rätt, under förutsättning att kostnaderna vållats genom fel eller försummelse. Den skattskyldige som påstår sig ha lidit en skada på grund av att en myndighet eller en tjänsteman har handlat fel skall styrka sin skada och de omständigheter skadan uppkommit under. Felet eller försummelsen skall ha uppstått i samband med myndighetsutövning i verksamhet, som myndigheten ansvarar för.⁶¹

60 Bengtsson, B,1994, s 33

61 Prop. 1972: 5 s. 354

4 Gällande rätt

I detta kapitel gör vi en grundlig genomgång av gällande rätt. I kapitel 4.1 beskrivs de områden där lagen är tillämplig. I de senare framställs den lagtext och de förarbetsuttalanden som förklarar lagstiftarens syfte och förutsättningar för att ersättningsanspråk skall beviljas. Lagens äldre bestämmelser gäller fortfarande under vissa förutsättningar. Dessa stadganden presenteras kortfattat.

4.1 Lagens tillämpningsområde

Lagen gäller ersättning av allmänna medel för en skattskyldigs kostnader hos domstolar och andra myndigheter i ärenden och mål om skatter, tullar och avgifter samt taxering av fastighet.⁶² Lagen tillämpas även i mål enligt lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter samt i mål enligt 12 Kap. 6 eller 6a§ skattebetalningslagen (1997:483). Genom den nämnda konstruktionen avses de flesta tvister om skatt, tull och avgift bli omfattade. För att förtydliga att lagen omfattar även ärenden och mål om fastighetstaxering, trots att ett sådant ärende endast indirekt påverkar skattens storlek, anges i det uttryckligt i lagtexten. Av tydlighetsskäl anges också att mål för att säkerställa betalning av fordran på skatt enligt betalningssäkringslagen omfattas.⁶³ Ersättningslagen gäller fr.o.m. den 1 juli 1998 i ärenden om förhandsbesked enligt lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor dock endast om skatteverket ansökt om förhandsbesked.

Ersättningslagen gör det möjligt för den skattskyldige att kunna få ersättning för kostnader hos både förvaltningsmyndighet och domstol. En förutsättning för tillämpligheten är att ett ärende eller mål om skatt, tull och avgift har under någon period varit föremål för handläggning. Detta innebär att lagen i princip är tillämplig i de fall skattemyndigheterna inleder en skriftväxling med den skattskyldige om ändring av ett taxeringsbeslut, oavsett vilket resultat denna skriftväxling sedan leder till.⁶⁴ En sådan ordning ligger helt i linje med den

62 se.1§ ErsL

63 Prop. 1988/89:126 s 25

64 A. A., s. 18 ff.

taxerings- och processordning som gäller from 1991 års taxering och som bl.a. innebär att tyngdpunkten i förfarandet ligger hos beskattningsmyndigheten.⁶⁵

Ett ärende kan göras anhängigt av antingen SKV eller den skattskyldige. Ett ärende om t.ex. taxeringsrevision, anses ha anhängiggjorts efter att SKV ha beslutat om taxeringsrevision.⁶⁶ Om taxeringsrevisionen inte föranlett några taxeringsåtgärder anses ett ärende avslutat när den skattskyldige har fått ett meddelande därom. Desamma gäller om SKV har meddelat ett nytt taxeringsbeslut, ifall revisionen har lett till en omprövning. Prövningen av ett ersättningsanspråk skall alltid avse åtgärder som har anknytning till handläggningen av varje ärende för sig. Beträffande handläggningen av ett mål torde ersättningsanspråk endast kunna hänföras till den tidpunkt då målet anhängiggörs i domstol till dess att domstolen skiljer målet från sig genom slutligt beslut eller dom.⁶⁷

En skattskyldig är enligt lagen en fysisk eller juridisk person, vars skyldighet att betala skatt, tull eller avgift har varit föremål för prövning. Ägare till fastighet eller den som skall anses som ägare enligt 1 Kap. 5§ FTL ingår också i begreppet skattskyldig. Genom ett tillägg 1 januari, 2004 är företrädarna och den grundläggande skatte- eller avgiftsfordran enligt SBL likställda med skattskyldig respektive skatt.⁶⁸

4.2 Förutsättningar för ersättning.

4.2.1 Lagtexten

Enligt nuvarande 3§ lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, mm gäller följande:

En skattskyldig som i ett ärende eller mål haft kostnader för ombud eller biträde, utredning eller annat som *skäligen behövs* för att ta till vara hans rätt skall *efter framställning* beviljas ersättning för kostnaderna om:

65 A. A., s 18 ,24.; Almgren/Leidhammar, Supplement 9; 1: 2 ErsL.

66 Prop. 1993/94:151 s. 259

67 Almgren/Leidhammar,2002, Supplement 8; 1:3 ErsL

68 Prop. 2002/03:128 s. 52

1. den skattskyldige *helt eller delvis vinner bifall* till sina yrkanden i ärendet eller målet,
2. ärendet eller målet avser *fråga* som är *av betydelse för rättstillämpningen* eller
3. det finns *synnerliga skäl* för ersättning. Lag (1994:470), som trätt i kraft den 1 juli 1994 och tillika innehåller äldre bestämmelser gäller fortfarande i fråga om kostnader i ärenden och mål som anhängiggjorts före ikraftträdandet.

Meningen med lagen, som har redan nämnts, är att ersättning skall beviljas i rena undantagsfall. Huvudregeln skall enligt förarbetena till ersättningslagen alltså vara att den skattskyldige, som tidigare, står för sina egna kostnader.⁶⁹ Ersättning i skattemål bör lämnas endast där ”förhållandena i det enskilda fallet påtagligt avviker från det normala och att det finns starka skäl för den enskilde att i en tvist dra på sig kostnader”. En ytterligare begränsning bör vara att det är frågan där betydande kostnad åsamkats en skattskyldig och där det skulle framstå närmast som stötande om inte ersättning helt eller till någon del skulle utgå.⁷⁰

Förutsättningarna för att ersättning skall utgå är att den skattskyldige *helt eller delvis vinner bifall* till sina yrkanden i ärendet eller målet, att ärendet eller målet avser en fråga som är *av betydelse för rättstillämpningen* eller att det finns *synnerliga skäl* för ersättning. Dessa rekvisit är alternativa förutsättningar som berättigar till ersättning. Utöver tre uppräknade rekvisit måste det även ha krävts att den skattskyldige *skäligen* skall ha *behövt* ett ombud eller biträde för att ta till vara sin rätt. I 5§ ErsL och 4§ ErsL finns bestämmelser om begränsningar i ersättningsrätten.

4.2.2 Rekvisit *skäligen behövs*

Som grundläggande förutsättning i paragrafen gäller att den skattskyldige *skäligen* skall ha *behövt* hjälp för att tillvara sin rätt.⁷¹ Frågeställningen är vilka kostnader anses vara skäligen? Det skall enligt lagstiftaren finnas ”ett verkligt

⁶⁹ Prop. 1988/89:126, s 15 ff., Prop. 1993/94:151 s 130 ff.

⁷⁰ Ds Fi 1986:20 s 62 ff.; prop.1988/89:126 s 15 ff.; 1988/89:SkU31 s.7 ff.; prop 1993/94:151 s 134ff.

⁷¹ se 3 § 1 st. ErsL

behov” av sakkunnig hjälp för att den skattskyldige skall kunna få ersättning. I propositionen 1993/94:151 s. 174 framhålls att när domstolen eller skattemyndigheten undersöker om ”ett verkligt behov” föreligger skall de ta hänsyn till främst *objektiva* omständigheter, men i vissa fall även *subjektiva*:

- ✓ Till *objektiva* omständigheter hör främst sakens beskaffenhet, dvs. svårighetsgraden hos den aktuella skatterättsliga frågan.

I åtskilliga fall kan lagstiftningen av olika skäl låta de rättstillämpande instanserna avgöra de praktiska resultaten av i lagtexten formulerade rekvisit. Enbart den omständigheten att den skattskyldige har en uppfattning som avviker från det allmännas är inte tillräcklig för att rekvisit skall uppfyllas. Vad som bör krävas är att målet gäller en svår skatterättslig problemställning. Med detta menas att frågan är svårlöst även för en person som är insatt i skattelagstiftningen. Svårighetsgraden skall därvid i första hand bedömas utifrån de skatterättsliga kriterierna som sådana.⁷² Enligt Regeringen bör således ärenden och mål av enklare beskaffenhet eller där myndigheten i tillräcklig omfattning redovisat gällande rätt falla utanför ersättningsfallen.

- ✓ Till *subjektiva* omständigheter som kan vägas mot skattefrågans beskaffenhet hör den skattskyldiges ålder, sjukdom, bristande erfarenhet och liknande förhållanden.⁷³

I specialmotiveringen till ersättningslagen har anförts att de skattskyldiga som har särskilda förutsättningar att själv föra sin talan bör anses ha mindre behov av att anlita juridiskt biträde.⁷⁴ Det kan t.ex. vara advokater, revisorer, skattekonsulter eller andra som genom sin yrkesutövning eller annars är vana vid mer kvalificerad juridiskt eller ekonomiskt arbete. Banker, försäkringsbolag eller andra skattskyldiga vilka besitter egna skatterättsliga utredningsresurser bör knappast i något fall vara ersättningsberättigade. Det ställs högre krav på

⁷² Prop. 1988/89:126 s. 27, prop. 1993/94:151 s. 174

⁷³ Prop. 1993/94:151 s. 174

⁷⁴ Ds Fi 1986:20 s. 91

personer som driver näringsverksamhet än skattskyldiga i allmänhet beträffande uppgifter som de till följd av denna kan antas ha insikt i.⁷⁵

Skattelagstiftningen har blivit allt mer komplicerad och allt fler skattskyldiga söker kontakt med specialister när det gäller ärenden och mål om skatt. Därför framstår det som angeläget att den enskilde inte ställs utan ekonomiskt stöd. Lagstiftaren anser dock att ersättning inte skall utgå till en enskild som av ”bekvämlighetsskäl” låter ett juridiskt ombud föra sin talan.⁷⁶

När ovanstående rekvisit och omständigheter prövas görs en skälighetsbedömning av den skattskyldiges kostnader för att ta till vara sin rätt. Det förhållandet att den skattskyldige behövt hjälp i tvisten medför inte, betonar lagstiftaren, att han skall beviljas ersättning för högre kostnader än som varit skäligen påkallade. När ersättningens storlek bestäms skall SKV eller domstolen beakta endast de kostnader som skäligen varit påkallade.⁷⁷

4.2.3 Helt eller delvis bifall

Enligt den första punkten föreligger det i princip rätt till ersättning för kostnader om den skattskyldige helt eller delvis har vunnit bifall till sin talan. Den första ersättningsmöjligheten avser främst omprövningsärenden hos skattemyndighet och mål hos domstol.⁷⁸ Bifall till den enskildas talan kan bero på flera omständigheter, t.ex. att myndigheten handlagt ärendet felaktigt eller har varit alltför fiskal vid sin bedömning utan att för den skull ha agerat felaktigt eller om en ny utredning eller ändrad praxis medför en ändrad bedömning. I propositionen 1993/94:151 s. 135 anförs att det är svårt att uttala sig om antalet mål och ärenden det är fråga om. Det påpekas att den införda sakprocessen vid mål i skattedomstol ställer större krav på den enskilde vad gäller talans utformning.

⁷⁵ Prop. 1993/94:151 s. 174

⁷⁶ A. A., s 174 ff.

⁷⁷ A. A.

⁷⁸ Prop. 1993/94:151 s 135

Vad som sagts ovan om bifall för skattskyldiges yrkanden gäller även om hans yrkanden bifalls delvis. Att ersättningen i dessa fall bör reduceras framgår av 5§ 2 st. ErsL.⁷⁹

I det fallet där den skattskyldige inte får bifall för sitt yrkande i sak och på samma gång överklagar såväl det beslutet som beslutet om kostnadsersättning, avgörs ersättningsfrågan efter utgången i sakfrågan i den högre instansen. Visar det sig att deklARATIONSSKYLDIGHETEN har fullgjorts på ett riktigt sätt, men skattemyndigheten har avvikit från deklARATIONEN i sin bedömning, få det enligt Regeringen anses rimligt att ersätta den skattskyldige för en process som leder till att han blir taxerad enligt sin deklARATION. Det framhålls också i prop. 1993/94:151 s. 135 att vars och ens allmänna deklARATIONSSKYLDIGHET sträcker sig endast till att deklARERA, inte att driva en process om deklARATIONENS riktighet.

En förutsättning är dock att kostnaderna skäligen behövs för att tillvarata den skattskyldiges rätt.⁸⁰ På grund av att det måste ha förelegat ett skäligt behov av hjälp finns det ingen anledning att ersätta den skattskyldige i sådana fall där framgången i ärendet eller målet beror på att den skattskyldige först i processen tillhandahåller sådant material som borde ha tillhandahållits tidigare. Ersättning bör inte heller utgå när ärendet eller målet komplicerats på grund av oskicklig processföring från den enskildas sida.⁸¹

4.2.4 Prejudikatfall och liknande fall

Den andra ersättningsmöjligheten avser främst prejudikatmål eller dylika ärenden och mål. Prejudikatfall innefattar svåra rättsfrågor. Regeringsrätten visar på att det finns ett stort antal fall där rättsläget är oklart eller sakomständigheterna är komplicerade. Rimligen bör det finnas ett antal fall som inte når Regeringsrätten, vilka har samma komplicerade sakomständigheter och oklara rättslägen. Sådana fall kan kanske avgöras med

⁷⁹ A.A.

⁸⁰ se 4.2.2 ovan

⁸¹ se SOU 1993: 62 s. 110; Almgren/Leidhammar, 2002, „supplement; 3:7 ErsL., jfr 5 § 3st

hjälp av ett liknande fall som under tiden prövats av Regeringsrätten. Svåra fall kännetecknas av att parterna framställer en stor mängd argument för att finna en rimlig lösning. I dessa fall är det till fördel för rättssäkerheten att den skattskyldige har tillgång till biträde eller ombud, i likhet med SKV som alltid företräds av tjänstemän sakkunniga på sina områden. Lagstiftaren anser därför att i prejudikatfall och liknande fall bör ersättning utgå oavsett målets utgång. Det framstår som rimligt att det allmänna bekostar en verksamhet som har orsakats av den komplicerade skattelagstiftningen och som kommer större antal skattskyldiga till del. Naturligtvis är det under förutsättning att målet inte har en sådan enkel karaktär att talan normalt kunnat föras utan juridisk sakkunskap.⁸²

Med liknande ärenden och mål menas framförallt s.k. pilotfall som har prövats av en domstol, men av olika anledningar inte drivits upp till högsta instans. I sådana fall skall det ändå vara befogat att bevilja ersättning för gjorda rättsutredningar eller dylikt i den mån kostnaderna är hänförliga till prejudikatfrågan.⁸³

4.2.5 Synnerliga skäl

Den tredje ersättningsmöjligheten avser fall där *synnerliga skäl* kan åberopas. Det kan avse sådana fall:

- ✓ Där rekvisit som anges i punkterna 1 och 2 inte är uppfyllda, men där myndighetens agerande kan ha gjort processen onödigt omfattande eller komplicerad
- ✓ Där skattemyndigheten i ett revisionsärende har orsakat den reviderade större kostnader än nödvändigt.

Av förarbetena framgår att det måste vara fråga om sådana extraordinära fall där det i efterhand har konstaterats att utredningen eller skatterevisorerna utan den skattskyldiges förskyllan gått för långt eller där det i vart fall kan

⁸² Prop. 1993/94:151 s. 135 ff

⁸³ A. A. s.174

konstateras att kraven på den skattskyldige eller reviderade har varit oproportionerligt stora.⁸⁴

- ✓ Synnerliga skäl kan även anses föreligga enbart med beaktandet av målets beskaffenhet i förhållande till den skattskyldiges personliga förhållanden.

Enligt tydliga riktlinjer från lagstiftaren måste dock dessa fall behandlas med stor restriktivitet.⁸⁵

4.2.6 Efter framställning

I 3§ ErsL stadgas att en skattskyldig skall beviljas ersättning för kostnader för ombud eller biträde efter framställning. En framställning om ersättning för kostnader skall göras hos den myndighet eller den domstol där kostnaderna uppkommit. Framställningen skall ha kommit in innan myndigheten eller domstolen avgör ärendet eller målet.⁸⁶ Om den skattskyldige inte har kommit in i tid med en framställning om ersättning, får en senare inkommen framställning prövas endast under förutsättning att förseningen beror på något ursäktligt misstag.⁸⁷ Eftersom vi har valt att koncentrera oss på själva kostnaderna som ersätts och inte förfarandet i ersättningsärenden går vi inte närmare in på paragrafernas innebörd.

4.2.7 Ikraftträdandet

Lag (1994:470) trätt i kraft den 1 juli 1994. Äldre bestämmelser skall tillämpas fortfarande i fråga om kostnader i ärenden och mål som anhängiggjorts före ikraftträdandet. Med anhängiggörande avses i detta sammanhang även det förhållandet att ett ärende omprövas, revision påbörjas etc. på initiativ av förvaltningsmyndighet.⁸⁸

Intill den 30 juni 1994 hade 3§ ErsL följande lydelse:

84 A.A.

85 A. A., jfr. 4.2.2

86 se 7 § ErsL

87 se 9 § ErsL

88 se 4.1 ovan

En skattskyldig som i ett ärende eller mål haft kostnader för ombud eller biträde, utredning eller annat som *skäligen behövs* för att ta till vara hans rätt *får* beviljas ersättning för kostnaderna.

Ersättning får inte beviljas för:

1. kostnader som avser skyldigheten att lämna deklaration eller andra uppgifter till ledning för en myndighets beslut om skatt, tull eller avgift,
2. kostnader som avser skyldigheten att i skälig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt sörja för att det finns sådant underlag som behövs dels för att den skattskyldige skall kunna deklarerera eller lämna uppgifter som han är skyldig att lämna, dels för att deklarationen och uppgifterna skall kunna kontrolleras,
3. den skattskyldiges eget arbete, tidsspillan eller i övrigt för kostnader för sådant som den skattskyldige själv utfört med anledning av ärendet eller målet.

De förutsättningar för att beviljas ersättning som gällde före 1 juli, 1994 återfanns i 4§ ErsL i lagens ursprungliga lydelse.

Med tanke på att äldre bestämmelser skall tillämpas på ärenden och mål om skatt, som anhängiggjorts före den 1 juli 1994 kommer reglerna att ha betydelse under lång tid därefter. Det beror på att t ex omfattande skatteutredningar som inletts före halvårsskiftet 1994 i en del fall ännu inte är avslutade eller lett till beslut. I ännu högre grad gäller det mål om skatter där tiden från anhängiggörandet till avgörandet ofta sträcker över flera år.⁸⁹ Vid utgången av 1995 var sålunda enligt Domstolsverkets målstatistik för 1995, över 10 000 skattemål äldre än tre år.⁹⁰ Ersättning enligt lagtextens äldre lydelse bör aktualiseras i sådana fall där SKV gjort en allvarlig felbedömning utan att skadeståndslagen är tillämplig.⁹¹ Enligt departementschefen kommer ersättning i fråga i de ärenden i vilka viss anmärkning kan riktas mot SKV:s handlande. Det kan även gälla sakligt obefogade yrkanden eller invändningar, oriktig tillämpning av gällande lag, ogrundade påståenden eller alltför löst underbyggda antaganden från den allmännas sida.⁹² Även enligt äldre bestämmelser ansågs det vara rimligt att ersätta den skattskyldige i fall han inte

89 Almgren/Leidhammar, 2002, Supplement 7; 3: 2 ErsL.

90 SOU 1993: 62 s 102 ff.

91 Ds. Fi. 1986: 20 s 64ff.

haft framgång i processen, t.ex. då målet drivits av prejudikatsskäl. Enligt departementschefen, normalt borde förutsättas att den skattskyldige vinner målet. I detta sammanhang bör anmärkas att lagtextens utformning före den 1 juli 1994 innebar att ersättning för arbete inte kunde medges om godtagna transaktioner huvudsakligen haft syfte att minimera skatt.⁹³ För näringsidkare var möjlighet att få ersättning enligt lagens ursprungliga lydelse nästan obefintlig.

4.3 Kostnader som inte får ersättas

Av 4§ ersättningslagens nuvarande lydelse framgår följande:

Ersättning får inte beviljas för:

1. kostnader som avser skyldigheten att lämna deklaration eller andra uppgifter till ledning för en myndighets beslut om skatt, tull eller avgift,
2. kostnader som avser skyldigheten att i skälig omfattning genom räkenskaper, anteckningar eller på annat lämpligt sätt sörja för att det finns sådant underlag som behövs dels för att den skattskyldige skall kunna deklarerat eller lämna uppgifter som han är skyldig att lämna, dels för att deklarationen och uppgifterna skall kunna kontrolleras,
3. den skattskyldiges eget arbete, tidsspillan eller i övrigt för kostnader för sådant som den skattskyldige själv utfört med anledning av ärendet eller målet. Lag (1994:470).

I 4§ ErsL begränsas rätten för ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt mm. Den enskilde erhåller ingen ersättning för sådana kostnader för vilka han själv bär ansvaret.

De första två punkterna visar den medborgerliga skyldigheten en skattskyldig har gentemot det allmänna. Sådana åtgärder berättigar inte till ersättning. Detta innebär att kostnader som kan anses hänföras till skyldigheten att redovisa inkomst genom att lämna deklaration till skattemyndigheten eller annan liknande uppgift till ledning för att fastställa eller erlagga skatt är inte ersättningsgilla. Detsamma gäller kostnader som härrör från skyldigheten att föra räkenskaper, anteckningar eller annat material, som skall finnas som

⁹² Prop. 1988/89:126 s 16 ff.

⁹³ A. A., s. 27

underlag för deklARATIONEN och som ger skattemyndigheten möjlighet att kunna kontrollera den.⁹⁴ Upplysningar som den skattskyldige bör lämna som komplettering till sin deklARATION tillhör samma kategori.⁹⁵ Även kostnader för uppgifter, som den skattskyldige skall lämna efter föreläggande, faller utanför det ersättningsgilla området. Om t.ex. en skattskyldig på grund av allvarliga brister i sin deklARATION eller i sin bokföring påförs en skönstaxering men sedan i taxeringsprocess får skönstaxeringen nedsatt eller undanröjd bör ersättning normalt inte lämnas.⁹⁶

Den sista punkten innebär att ersättning endast får beviljas för kostnader som uppkommit genom olika instansers handläggning och av annan än den skattskyldige själv, såsom kostnader för anlitat biträde eller ombud. En skatterevision av rutinmässig karaktär, som inte innehåller några skatterättsliga svårigheter medför inte att den skattskyldige behöver ombudets eller biträdets hjälp. Med skattskyldig avses här också ställföreträdare för denne och skattskyldiges anställda. Punkt 3 innebär även att skäligheten bl.a. av den skattskyldiges ekonomiska förlust på grund av tidsspillan inte behöver bedömas.⁹⁷

I förarbetena nämner utredningen att taxeringsmålen till stor del bör falla utanför ersättningslagens område, eftersom majoriteten av fall där ombud behöver kopplas in orsakas av att den enskilde inte fullgjort sina i lag föreskrivna skyldigheter.⁹⁸ Det framhålls vidare att rättsfrågor är jämförelsevis ovanliga i skattemål och att domstolen förutsätts ”känna lagen”. Enligt utredningen är ersättning endast i sällsynta fall kan komma i fråga i mål, där den skattskyldige har blivit skönstaxerad eller bedrivit en avancerad skatteplanering.

94 jfr 4 Kap 1 § första stycket LSK

95 jfr 2 Kap 3 § LSK

96 Prop. 1993/94:151 s 137

97 A. A., s. 175; prop. 1988/89:126 s 26

98 A. A., s 133, SOU 1991:106 del A s. 647 ff.

4.3.1 Ikraftträdandet

Ersättning enligt de äldre bestämmelserna i 4§ ErsL avses att utgå endast i undantagsfall. Paragrafen upphävdes i samband med lagändringarna år 1994. Innan dess hade den följande lydelse:

Ersättning får beviljas endast till den del det är oskäligt att kostnaden bärs av den skattskyldige med hänsyn till samtliga följande faktorer:

1. sakens beskaffenhet,
2. kostnadens storlek,
3. ärendets eller målets handläggning,
4. ärendets eller målets utgång,
5. den skattskyldiges personliga och ekonomiska förhållanden,
6. omständigheterna i övrigt.

De bestämmelser som återfanns i 3§ andra stycket i dess lydelse enligt SFS 1989:479 flyttats till 4§ ErsL i sin nuvarande formulering.

Undantag gjordes för kostnader som avsåg fullgörande av deklarations- eller uppgiftsskyldighet, skyldighet att föra räkenskaper eller annat underlag, som behövs för att deklarerera eller kontrollera skattskyldigheten samt kostnader för eget arbete. Dessa bestämmelser gäller fortfarande.

Enligt specialmotiveringen borde det inte bli tal om att bevilja ersättning till den som har stora tillgångar, och detta innebär att juridiska personer eller företag endast undantagsvis kan beviljas ersättning.⁹⁹

4.4 Ersättningens storlek

Skälighetsbedömningen avseende rätten till ersättning innefattar även kostnadernas storlek.¹⁰⁰ Det förhållandet att den skattskyldige behövt hjälp i tvisten medför inte att han skall beviljas ersättning för högre kostnader än vad som *skäligen varit påkallade*. I 5§ ErsL har införts bestämmelser om jämkning:

När ersättningen bestäms, *skall* den minskas med annan ersättning som den skattskyldige har fått eller kan antas komma att få för samma kostnader enligt annan *författning* eller enligt *avtal*.

⁹⁹ Prop. 1988/89:126 s. 29

¹⁰⁰ Prop. 1993/94:151 s 175, se 3.3.2 ,ovan

Ersättning får jämkas om den skattskyldige vinner bifall endast till *en del* av sina yrkanden i ärendet eller målet, såvida inte övriga yrkanden är av endast *ringa betydelse*.

Jämkning får också ske när den skattskyldige varit *försumlig* eller har orsakat att ärendet eller målet blivit mer omfattande än nödvändigt. Lag (1994:470).

Paragrafens *första stycke* innebär att lagen är subsidiär i förhållande till rättshjälpslagen (1996:1619) och rättskyddsförsäkringar.¹⁰¹

Enligt uttalanden i förarbetena bör ersättning utgå även i det fallet att den skattskyldige har rättshjälp enligt rättshjälpslagen, nämligen för rättshjälpsavgift och tilläggsavgift. Vad som gäller bestämmande av kostnadernas storlek bör viss ledning kunna hämtas från vad som gäller i fråga om ersättning till biträde enligt rättshjälpslagen (1996:1619).¹⁰² Någon strikt bundenhet till taxan är emellertid inte avsedd.

Vid bedömning av ersättningsbart arvode bör följande omständigheter beaktas:

- ✓ ärendets svårighetsgrad,
- ✓ ombudets skicklighet,
- ✓ vad det normalt sett kostar att anlita ett sådant ombud som ärendets beskaffenhet kräver¹⁰³

Begär ombudet högre ersättning per timme bör sådan kunna ges om det föreligger särskilda skäl. Sådana särskilda skäl kan vara att kostnaderna för ombud i t.ex. storstadsregionerna är högre än annars eller att möjligheten att överhuvudtaget erhålla särskilt kvalificerat biträde förutsätter betalning enligt en högre timkostnadsnorm. Det får ankomma på den enskilde att visa att sådana skäl finns.¹⁰⁴

Rättskyddsförsäkringar täcker försäkringstagares kostnader för biträde enligt villkoren i försäkringsavtalet, där det anges att försäkringsgivarens

101 A. A. S138; prop.1988/89:126 s. 30

102 A. A., s.174- 175; prop. 1988/89:126 s. 30

103 Prop. 1988/89:126 s. 26, Almgren/Leidhammar,2002, Supplement 9, 3: 9 ErsL

104 Ds Fi 1986:20 s. 74 ff.

ersättningskyldighet är begränsad till ett visst maximibelopp. Ersättning enligt ersättningslagen kan då bara i enlighet med vad ovan sagts beviljas för den del, som överstiger ett eventuellt ersättningstak samt för den självrisk, som försäkringstagaren kanske får betala.¹⁰⁵ Domstolen eller skattemyndigheten har möjlighet att bedöma innebörden av en skattskyldigs försäkringsavtal till ersättning av ett visst belopp och därefter reducera den annars tilltänkta ersättningen enligt ersättningslagen med samma belopp. Skulle det senare visa sig att försäkringsersättningen av någon anledning inte har betalats ut, finns det möjlighet att överklaga myndighetens eller domstolens ersättningsbeslut. Har tiden för överklagande gått ut, kan det finnas förutsättningar för resning. Ersättningsbegränsningen kan således inte anses innebära att den som får ersättning enligt annan författning eller avtal kommer i sämre läge.¹⁰⁶

I enighet med *andra stycket* får ersättningen jämkas när den skattskyldige vinner bifall till endast en del av sina yrkanden. Detta kan ske så länge övriga yrkanden i ärendet eller målet är av endast ringa storlek. Hänsyn får vid jämkning tas till hur stor del av kostnaderna som belöper på vardera delen. Domstolen eller skattemyndigheten får sedan göra en lämplig avvägning av vad som i det enskilda fallet är rimligt. Som exempel på när ersättningen kan korrigeras nämns i propositionen bland annat att:

- ✓ Om framgången i målet beror av att hänsyn tagits till sådant, som den skattskyldige själv bort tillhandahålla under utredningen kan ersättningen reduceras på denna grund.
- ✓ Jämkning skall inte ske om den tappade delen har ringa betydelse, med detta avses beloppens storleksmässiga förhållande.
- ✓ Jämkning skall normalt inte heller ske när ersättningen beviljas med stöd av 3§ första stycket punkt 2, dvs. prejudikatfallen.¹⁰⁷

¹⁰⁵ Prop. 1988/89:126 s 30; prop. 1993/94:151 s 138

¹⁰⁶ Prop. 1993/94:151 s 138

¹⁰⁷ A. A., 137 ff.

- ✓ Om den skattskyldige endast delvis vinner bifall till sin talan kan jämkning komma i fråga, om den del av målet som förloras inte gäller prejudikatfrågan.
- ✓ Är synnerliga skäl grunden för ersättning utges denna efter särskilda grunder som i sig torde utesluta jämkning.¹⁰⁸

Enligt *tredje stycket* kan ersättningen också komma att jämkas om den skattskyldige eller hans ombud gjort processen mer omfattande än nödvändigt eller varit försumliga. Ett exempel på ett sådant fall kan vara när nya omständigheter eller nya yrkanden i onödan tillförs under ett ärendes eller måls gång, vilka orsakar t.ex. ökad skriftväxling eller obehövlig muntlig förhandling.¹⁰⁹

4.4.1 Ikraftträdandet

Paragrafens äldre ordalydelse intill 30 juni, 1994 motsvarar 5§ första stycket i sin nuvarande formulering. Dock förekom det villkor i specialmotiveringen vilka uppfattades som minimikrav. Sålunda är kostnader under 5 000 kronor inte berättigade till ersättning. Denna minimigräns innebär att endast den del av ersättningen som överstiger 5000 kronor ersättes.¹¹⁰ Som fall där ersättning kunde ges trots att minimigränsen underskridits har angivits de fall där skattefrågan drevs av prejudikatskäl. Det har också sagts att den enskildes ekonomiska förhållanden någon gång kan vara sådana att det finns skäl att inte fullt ut beakta minimigränsen.

5 Rättspraxis.

I detta kapitel ger vi ett urval av den rättspraxis som bildats för ersättningslagen. Ersättningsfrågan i domstolen beaktas oftast i samband med en sakfråga. Talan i sakfrågan kan lämnas utan bifall till viss del, men den andra delen kan däremot berättiga till ersättning enligt ersättningslagen.

108 A. A., s 175ff.

109 A.A., s. 175; SOU 1993:62 s 110, 259

110 Prop. 1988/89:126 s 28, SOU 1991:106 Del A s 626

Nedan följer ett antal rättsfall där olika delar i sakfrågan är avskilda. Antalet refererade rättsfall från Regeringsrätten är begränsat. Av den orsaken presenteras några intressanta notisfall, där den principiella vikten av avgörandet bör tonas ned.

5.1 Lagens tillämpningsområde

Lagens tillämpningsområde är avsett att bedöma om en lagregel uppfyller krav på giltighet. I **RA 2002 ref. 95** fann Regeringsrätten (plenum) att mål som avser enbart ersättningsfrågan inte utgör ett mål om skatt i ersättningslagens mening varför denna lag inte är tillämplig i sådana mål.

KR:n tillerkände J.S. ersättning för kostnader för ombud med hänvisning till NJA 1998 s. 598. RSV överklagade Kammarrättens dom. J.S. bestred bifall till överklagandet och begärde ersättning för sina kostnader i RR:n.

Regeringsrätten anförde att ersättningslagens tillämpningsområden som anges i dess första paragraf omfattar skatt, tullar, avgifter samt taxering av fastighet. Med ikraftträdande den 1 juli 1994 företogs relativt omfattande ändringar i SFS 1994:470. Utan att lagens tillämpningsområden ändrades vidgades möjligheterna till ersättning väsentligt. Vidare innebar lagändringen att frågan om ersättning nu i princip alltid skulle avgöras i samband med skattefrågan. Dessa lagändringar motiverade emellertid inte ett annat ställningstagande än att ett mål som avsåg enbart ersättningsfrågan inte utgjorde ett mål om skatt i ersättningslagens mening. Med hänvisning till RA 1993 ref. 24 ansåg RR:n att ersättningslagen inte var tillämplig.

Tre regeringsråd var skiljaktiga. De ansåg att frågan som avsåg enbart ersättningsfrågan om ersättning hade ett nära samband med skattemålet, som hade väckts i ett mål om skatt i LR:n. Då talan fullföljdes endast beträffande den i skattemålet behandlade ersättningsfrågan, borde också målet i den högre instansen anses vara ett mål om skatt i ersättningslagens mening.

I **NJA 1998 s. 598** fastställde TR:n genom sitt beslut i oktober 1996 arvsskatt, som Onerva I hade att utge till 6 030 kr. I mars 1998 överklagade hon TR:s beslut. Som grund för yrkandet hade hon anført att hon i bouppteckningarna felaktigt inte blivit antecknad som sambo till den avlidne, samt att utbetald

pension upptagits till ett för stort belopp. TR:n fann att det inte förelåg skäl för omprövning av det tidigare beslutet. I HovR:n tillstyrkte Kammarkollegiet bifall till överklagandet. Onerva I. yrkade ersättning för kostnader för ombud med 2 160 kr. HovR:n biföll hennes talan i sak men lämnade yrkandet om ersättning utan bifall. HD:n ansåg att lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål och skatt var tillämplig på arvsskatteärenden.

Onerva I:s talan i HD:n avsåg dock endast frågan om hon hade rätt till ersättning för sina kostnader i HovR:n enligt ersättningslagen. En förutsättning för att hon skulle kunna få ersättning för sina kostnader även i HD:n var att den lagen kunde anses vara tillämplig på målet trots att det var HovR:n som prövade skattefrågan i sak.

Om samma synsätt som i RR:s avgörande RÅ 1993 ref. 24 skulle tillämpas, kunde någon ersättning inte komma i fråga. Det avgörandet grundades emellertid på tillämpning av lagen i dess lydelse före 1 juli, 1994. HD:n konstaterade att lagen hade ändrats på ett sådant sätt som bl.a. innebär att ersättningsfrågorna närmare anknyts till det mål om skatt, som kostnaderna hänför sig till. RR:s avgörande påverkade därför inte HD:s bedömning.

HovR: n hade i sitt mål behandlat skattefrågan och ersättningsfrågan i sammanhang. Eftersom Onerva I. HovR:n vann fullt bifall för sina yrkanden i skattefrågan hade inte den kunnat komma under HD:s bedömning. Ersättningsfrågan hade emellertid ett mycket nära samband med den i HovR: n behandlade skattefrågan och dess bedömning att även målet i HD:n fick anses utgöra ett sådant mål om skatt, i vilket ersättning kunde utgå enligt lagen. Onerva I. tillerkändes ersättning för kostnader för ombud i HD:n med skäliga 3 000 kr.

I RÅ 1996 ref. 97 menade KR:n att lagen (1989:479) inte var tillämplig i mål om tvångsåtgärder enligt TVL och nekade den skattskyldige ersättning. RR:n upphävde dock detta och klargjorde att även denna typ av mål skall räknas in i den nyss nämnda lagen. I detta fall fann rätten att den skattskyldige enligt 3§

ErsL rätt till ersättning både med stöd av första punkten (delvis bifall) samt andra punkten (målet avsåg fråga av betydelse för rättstillämpningen).

I **RA 1993 ref. 24** hade Regeringsrätten prövat Britta S:s talan, som avsåg endast frågan om hon hade rätt till ersättning för sina kostnader i KR:n. RR:n hade uttalat att hennes mål i RR:n inte kunde anses utgöra mål om skatt i vilket ersättning kunde utgå. På denna grund bifölls inte hennes talan.

5.2 Rekvisit skäligen behövs

I **RA 2000 ref. 66** hade skattemyndigheten i sitt obligatoriska omprövningsbeslut till alla delar avslagit bolagets yrkanden och överlämnat handlingarna i ärendet till Länsrätten dit handlingarna inkom den 23 maj 1995. Bolagets anspråk på ersättning för övriga kostnader i Länsrätten samt för kostnader i Kammarrätten och Regeringsrätten skulle bedömas i enlighet med nu gällande lagstiftning som bl.a. innebär att oavsett utgången i målet kunde ersättning medges om målet avsåg fråga, som är av betydelse för rättstillämpningen. En första förutsättning, såväl enligt tidigare som nu gällande lagstiftning, är dock enligt 3§ ErsL att fråga skall vara om kostnader som skäligen behövs för att ta till vara den skattskyldiges rätt. Huvudfrågan i målet hade hos skattemyndigheten, LR:n och KR:n varit själva taxeringsfrågan, dvs. om bolaget haft rätt att göra avdrag för avsättning till internvinstkonto på det sätt som bolaget yrkat i sin deklaration. Enligt RR:n kunde bolaget inte skäligen anses behöva ha några ersättningsgilla kostnader för att ta till vara sin rätt i denna fråga.

I **NJA 1998 s. 598** (se ovan) diskuterades även frågan om Onerva skäligen hade behövt anlita ett ombud. Kammarkollegiet hade i första hand anmärkt att kostnaderna inte skäligen behövs för att ta till vara hennes rätt.

Enligt HD:s mening blev en process i HovR:n nödvändig för att Onerva I. skulle få rättelse i det felaktiga arvskattebeslutet, eftersom att TR:n fann att det inte fanns skäl för omprövning. En process i HovR:n förutsatte inte bara ett uppgiftslämnade i sak utan även en bedömning av de nya uppgifternas skatterättsliga konsekvenser och de processrättsliga förutsättningarna för en

ändring av det överklagade beslutet. HD:s konstaterade att kravet på skälighet innebar att det skall föreligga ett verkligt behov av sakkunnig hjälp, varvid hänsyn bl.a. skulle tas till sakens beskaffenhet. I vissa fall kunde emellertid även subjektiva omständigheter påverka bedömningen, t. ex. den skattskyldiges ålder och bristande erfarenhet. Även om sakfrågorna i detta fall varit enkla ansåg HD:n att det med hänsyn till Onerva I:s personliga förhållanden var skäligt att hon anlitat ombud till en kostnad motsvarande två timmars arbete för att föra sin talan i HovR: n.

Kammarkollegiet gjort i andra hand gällande har att Onerva I. varit försumlig vid TR:n eftersom bouppteckningen saknade uppgift om att hon var sambo med den avlidne och att ersättningen till följd härav skulle jämkas till noll kr (jfr 5§ ErsL). HD:n konstaterade att om felaktigheterna i processen berott på att den skattskyldige varit försumlig kan detta utgöra ett starkt skäl för att jämka ersättningen till noll kronor. Onerva I. kunde dock mot den angivna bakgrunden inte genom sitt uppgiftslämnande eller på annat sätt anses vara försumlig i anslutning till bouppteckningsförrättningen. Därför tillerkändes hon ersättning för sina kostnader i HovR: n med yrkat belopp (2 160 kr).

5.3 Helt/delvis bifall

I **RA 2002 ref. 56** var frågan om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt när kostnaderna avsett ombuds resor till huvudmannens kontor, sakkunnigutlåtande och konsultation med sakkunnig.

Den väsentliga skattefrågan i målet hade avsett tillämpningen av den s.k. korrigeringsregeln i 43§ kommunalskattelagen och närmare bestämt, huruvida denna regel gav utrymme för tillämpning av de alternativa metoder som godtagits av OECD och som utvecklats i USA. Bolaget hade vunnit bifall till sin talan i denna del. Frågan var komplicerad. Målet rörde mycket stora belopp och hade gett upphov till en omfattande skriftväxling. Såväl LR:n som KR:n, som båda prövat skattefrågan i sak, hade funnit bolagets kostnader för utlåtandet av J.R.M. och för konsultationen med B.W. skäligen påkallade och beviljat den yrkade ersättningen. Utredningen gav enligt Regeringsrättens mening inte anledning att bedöma ersättningsfrågan på annat sätt.

Regeringsrätten förklarade i vad det avsåg ersättning för kostnader i Länsrätten att bolaget skulle beviljas ersättning.

I **RÅ 2002 ref. 20** hade ett bolag utan närmare förklaring yrkat avdrag för bokförda men inte skattepliktiga intäkter med ett belopp som väsentligen överskred vad som i deklARATIONEN redovisats, som bolagets totalt bokförda intäkter under året. Grund för påförande av skattetillägg hade inte ansetts föreligga då bolaget lämnat klagörande besked om det yrkade avdraget sedan skattemyndigheten vid fullgörandet av sin utredningsskyldighet begärt förklaring.

Regeringsrätten biföll bolagets talan (helt) och fann att bolaget borde beviljas ersättning enligt ersättningslagen för sina biträdeskostnader i Regeringsrätten med yrkade 31 200 kr.

Liknande utgång, där bolagen vunnit fullt bifall till sin talan och erhållits ersättning med yrkade belopp, blev i **RÅ 2002 not. 59**, **RÅ 2001 not. 98**, **RÅ 2001 not. 99**

I **RÅ 2001 ref. 10** hade Gurt W. vunnit bifall till sitt yrkande i Regeringsrätten. Fråga i målet var om inkomstbeskattning av gåva skulle ske och om skattetillägg skulle påföras. RR:n i motsats till RSV, hade bedömt att ersättning i målet skulle utgå med högre belopp än vad Domstolsverkets rättshjälptaxa medgav.

Liknande utgång där en skattskyldig hade vunnit bifall till sin talan och fått den begärda ersättningen, som var högre än den vid tillfället gällande rättshjälptaxan: **RÅ 2001 ref. 10**, **RÅ 2001 ref. 25**

I **RÅ 2002 not. 111** hade L. A. vunnit bifall till sitt förstahandsyrkande i RR:n. Som underlag för yrkad ersättning hade ingetts ett antal fakturakopior avseende konsultationer i skattefrågor där det inte närmare angetts vad ersättningsbeloppen avsåg. Av fakturakopiorna framgick att konsultationerna i ett fall avsåg ett företag, som inte berördes av den i detta mål aktuella

skattefrågan. Med beaktande av det bristande underlaget för kostnadsyrkandet och med hänsyn till att något egentligt nytt i sak inte anförts i RR:n medgavs ersättning med skäliga 20 000 kr i RR:n (mot yrkade 80 250 kr).

I **RA 2000 ref. 41** hade ett bolag fått helt bifall till sin talan och var berättigad till yrkad ersättning i RR:n med 21 250 kr. RR:n fann att enligt ingiven kostnadsräkning, utan närmare angivande av den tid, som nedlagts på ärendet, kunde bolaget tillerkännas ersättning med skäliga 15 000 kr.

I **RA 1992 ref. 49** hade två makar som drev restaurangrörelse vunnit ett skönstaxeringsmål avseende undanhållna försäljningsintäkter för starköl, vin och sprit i Kammarrätten. Makarna yrkade ersättning med ca 21 000 kr för biträde i målet. KR:n fann inte att grund för ersättning förelåg. Ersättningsyrkandet fullföljdes till Regeringsrätten som lämnade besvären utan bifall. RR:n påpekade att taxeringsärendet inte gällde någon svår skatterättslig problemställning och att någon anmärkning inte kunde riktas mot ärendets handläggning hos myndigheterna. Vidare framhölls att makarnas taxeringsbara inkomster uppgick till ca 186 000 kr respektive 220 000 kr. Vid en samlad bedömning av samtliga de faktorer som anges i 4§ ErsL (äldre lydelse) fann RR:n att det inte kunde anses oskäligt att makarna själva bar kostnaderna för biträdet i målet.

5.4 Prejudikat/pilotfall

I **RA 2002 not. 192** var frågan om överklagande av RSV angående ersättning för kostnader i skattemål. Skattemyndigheten beslutade att premieskatt om 75 kr skulle utgå för en av J.S. under 1995 tecknad livförsäkring i det i Storbritannien etablerade försäkringsbolaget Skandia Life Assurance Company Ltd. J.S. överklagade. Efter att ha inhämtat förhandsavgörande från EG-domstolen biföll Länsrätten överklagandet. J.S. yrkade ersättning för kostnader om 1 112 134 kr, främst avseende 260 timmars arbete av ombudet Bexhed och 195 timmars arbete av två andra jurister. LR:n bestämde ersättningsbeloppet till 824 629 kr inkl. mervärdesskatt. LR:n anförde att förevarande mål primärt rörde frågan om svensk rätt inte stämmer med

gemensksprätten. Helt tillämpbara rättsfall saknades och målet hade på skilda håll rönt stor uppmärksamhet. Det inhämtade förhandsavgörandet hade fattats av EG-domstolen i plenum och det nu aktuella skattebeslutet kunde förväntas få avgörande betydelse för ett stort antal andra försäkringstagare. Med hänsyn härtill ansåg LR:n att det förhållandet att det omtvistade skattebeloppet uppgick till endast 75 kr inte medförde skäl för att ifrågasätta storleken på uppgivna rättegångskostnader. Inte heller den omständighet att Skandia, om J.S. skulle förlora målet, åtagit sig att svara för rättegångskostnaderna uteslöt rätt till ersättning enligt ersättningslagen. Sammantaget fann LR:n att J.S. skäligen varit i behov av ett kvalificerat juridiskt biträde, då hon hade vunnit bifall för sina yrkanden samt att målet avsåg frågor av betydelse för rättstillämpningen. Kammarrätten delade LR:s bedömning.

RSV yrkade hos RR:n att J.S. inte skulle beviljas ersättning för kostnader i LR:n med mer än 1041 kr per timme. RSV anförde bl.a. att skälighetsbedömning enligt 3§ ErsL inte skulle ske uteslutande med utgångspunkt i den skattskyldiges behov av sakkunnig hjälp, utan att även kostnadernas storlek i förhållande till tvistemålets storlek skulle beaktas.

Regeringsrätten anförde att den fråga som aktualiserades i skattemålet var av sådan karaktär att J.S. behövde biträde för att ta till vara sin rätt. Det hade inte framkommit anledning att ifrågasätta de uppgifter som J.S:s ombud lämnat i LR:n avseende tid som lagts ned. Dessa uppgifter borde därför godtas. Enligt RR:n fanns det inte något hinder för att i helhetsbedömningen också låta kostnadernas storlek ingå i förhållande till det omtvistade beloppets storlek. Det skattebelopp som var aktuellt för J.S:s del under det aktuella året uppgick till 75 kr. Det hade visserligen inte framkommit att ytterligare mål rörande denna fråga låg oavgjorda i domstol, men målet kunde likväl antas ha varit av stor betydelse för en större krets av försäkringstagare. Därför borde skälighetsbedömningen inte påverkas av det obetydliga skattebeloppet. Det stod klart att utgången i skattemålet var av stor betydelse också för J.S:s försäkringsgivare. I ersättningslagen lämnas emellertid inte utrymme för att också ett sådant intresse kan vägas in i bedömningen av vad som kan avses som

skälig ersättning för den enskildes kostnader för biträde i målet. Sammanlagt betraktades den beviljade ersättning i LR:n som skälig. RR:n avslog överklagandet i fråga om ersättning för kostnader i LR:n.

I målet var även fråga om ersättning för kostnader i ersättningsmålet i KR:n. Med hänvisning till RÅ 2002 ref. 95 beslutade RR:n att ersättning inte skulle utgå för dessa kostnader.

Ett regeringsråd var skiljaktigt och ansåg att det var uppenbart att utgången i målet var av intresse inte enbart av J.S. utan även för Skandia. J.S:s ombud hade, liksom ombudets två medhjälpare som omfattades av ersättningsyrkandet, varit anställda hos Skandia. Enligt uppgifter från ombudet i målet har Skandia träffat den överenskommelsen med J.S. att Skandia skulle ersätta hennes kostnader för det fall att hon skulle förlora processen. Det framstod klart att avtalet innebar att J.S. inte skulle bära några mer betydande kostnader i processen, oavsett utgången och oavsett vilken ersättning hon skulle få enligt ersättningslagen. Avtalet mellan Skandia och J.S. kunde antas innebära att den övervägande delen av kostnaderna i skattemålet stannar hos Skandia. Mot bakgrund av oklarheterna av utredningen skulle ersättningsbeloppen uppskattas till 10 000 kr.

I RÅ 2000 ref. 66 (se ovan) hade RR:n även konstaterat att målet till viss del i KR:n och i allt väsentligt i RR:n hade rört frågan om det påförda skattetillägget i olika hänseenden var förenligt med Europakonventionen. I denna del enligt RR:n hade målet rört en fråga som var av betydelse för rättstillämpningen. Det ansågs rimligt att bolaget i denna del hade anlitat biträde för att föra sin talan. Även om bolaget inte till någon del vunnit bifall för sin talan, medgavs ersättning för de kostnader som skäligen varit påkallade för tillvaratagande av bolagets rätt i skattetilläggsfrågan.

Beträffande kostnaderna i KR:n och RR:n hade bolaget yrkat ersättning för biträdeskostnader med betydande belopp utan närmare angivande av vad ersättningsbeloppen avsåg eller den tid som hade nedlagts. RR:n har beviljat, med ändring av KR:s dom, bolaget ersättning enligt ersättningslagen för dess kostnader i KR:n med skäliga 10 000 kr och för dess kostnader i RR:n med skäliga 40 000 kr.

I RÅ 1993 ref. 24 tillerkändes Pär Olof S 8 000 kr för kostnader i RR:n, trots att han inte fick bifall för sin talan i skattemålet. Främsta anledningen till det var att målet utvalts som ett pilotmål, men även kostnadens storlek, sakens beskaffenhet, den enskildes personliga och ekonomiska förhållanden samt omständigheterna i övrigt beaktades. Antalet pilotmål uppgick till nio i en grupp av 274 mål med samma ombud. Ersättningsnivån i KR:n bestämdes till en niondel av en skäligen uppskattad totalkostnad på 30 000 kr, motsvarande arbete av ett ombud under högst 30 timmar. Yrkande om ersättning för kostnader i KR:n bifölls inte med hänsyn till det begränsade kostnadsbeloppet, ca 3 300 kr (mindre än 5 000 kr).

5.5 Synnerliga skäl

Det finns inte något egentligt rättsfall i RR: s praxis, som har avgjorts med stöd av 3§ punkt 3 ErsL. Rekvisitet synnerliga skäl, som skall berättiga den enskilde till ersättning, har inte funnit tillämpning i praktiken.

5.6 Ikraftträdandet

I RÅ 2000 ref. 66 diskuterades frågan om vilka bestämmelser på grund av lagändringar som skulle tillämpas vid prövningen av ersättningsanspråk, som bolaget anförde.

Av handlingarna i målet framgick att bolagets överklagande av skattemyndighetens omprövningsbeslut inkom till skattemyndigheten den 2 augusti 1993 och att myndighetens obligatoriska omprövningsbeslut meddelades den 15 maj 1995. Överklagandet och övriga handlingar kom in till Länsrätten den 23 maj 1995.

Regeringsrätten förklarade att ”med att ett ärende är anhängigt hos en myndighet” förstås att myndigheten är skyldig att företa någon slags prövning som utmynnar i antingen ett beslut som innefattar myndighetens ställningstagande till den väckta sakfrågan eller innebär att myndigheten utan sakprövning skiljer sig från ärendet, exempelvis genom att detta avskrivs eller avvisas. Ett ärende om skatt anhängiggörs hos skattemyndigheten antingen genom att någon utomstående gör en framställning hos myndigheten eller genom att den senare själv tar initiativ till en åtgärd.

I förevarande mål hade skattemyndigheten i sitt obligatoriska omprövningsbeslut till alla delar avslagit bolagets yrkanden och överlämnat handlingarna i ärendet till LR:n dit handlingarna inkom den 23 maj 1995. Vid sådant förhållande var bolagets ersättningsanspråk med anledning av överklagandet av skattemyndighetens beslut hänförligt till målet i Länsrätten. Då målet anhängiggjordes i LR:n först den 23 maj 1995 var det ersättningslagen i dess lydelse efter den 1 juli 1994 som var tillämplig på dessa ersättningsanspråk. Även bolagets anspråk på ersättning för övriga kostnader i LR:n samt för kostnader i KR:n och RR:n skulle därför bedömas i enlighet med nu gällande lagstiftning som bl.a. innebär att oavsett utgången i målet kunde ersättning medges om målet avsåg fråga, som var av betydelse för rättstillämpningen. Bolaget hade yrkat ersättning för kostnader avseende upprättande av överklagandet till LR:n med 30 240 kr samt för kostnader för övrigt arbete i Länsrätten med 26 630 kr. Bolaget har vidare yrkat ersättning för kostnader som uppkommit i KR:n och RR:n.

I **RA 2000 not. 206** var det fråga om överklagande av Thord J. ang. ersättning för kostnader i mål om inkomsttaxering. I dom i ett mål om inkomsttaxering 1989 avslag KR:n i Jönköping ett yrkande av Thord J. om ersättning enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden om mål om skatt, mm. KR:n hade prövat framställt ett yrkande om kostnadsersättning med tillämpning av ersättningslagen i dess lydelse intill den 1 juli 1994. Målet anhängiggjordes emellertid i KR:n den 28 februari 1995 och skulle därför prövas enligt ersättningslagen i dess lydelse fr.o.m. den 1 juli 1994. Målet borde därför i denna del enligt RR:n återförvisas till KR:n. Regeringsrätten upphävde Kammarrättens dom i vad den avser ersättning för rättegångskostnader i KR:n och återförvisade målet i denna del till KR:n för förnyad handläggning.

5.7 Kostnader som inte få ersättas

I **RA 2001 not. 17** hade Regeringsrätten beviljat ersättning trots att det förelåg ett koncernliknande förhållande mellan Stadsledningskontoret i Stockholms

kommun, där ifrågavarande ombud var anställd, och bolaget i målet, var som ett helägt dotterbolag till ett av kommunen helägt holdingbolag.

Ett bolag yrkade i RR:n ersättning för 34 timmars arbete med 1 200 kr per timme. RSV ansåg att ersättningsskyldighet förelåg enligt yrkad tidsåtgång då målet var av sådan art, men vitsordade inte en högre timtaxa än enligt gällande rättshjälpstaxa. Enligt RR:n skulle en skattskyldig beviljas ersättning för kostnader då ombud eller biträde anlitas för att ta tillvara dennes rätt eller för utredning då den skattskyldige vinner helt eller delvis bifall till sitt yrkande. Emellertid förelåg det inte rätt till ersättning för den skattskyldiges eget arbete. RR:n fastslog att det i lagen saknades stöd för att göra åtskillnad mellan kostnader för ombud, som var verksamma i helt extern verksamhet, och kostnader för ombud som var verksamma inom bolag eller annan juridisk person i intressegemenskap med den skattskyldige. Bolaget beviljades ersättning för de ombudskostnader som skäligen behövts för att tillvarata dess rätt med 25 000 kr mot yrkade 40 800 kr.

I **RA 1992 ref. 39** yrkade ett dödsbo ersättning för arvode till boutredningsmannen för hans arbete med att utföra bolagets talan i målet. Regeringsrätten avslog yrkandet efter att ha konstaterat att boutredningsmannen inte var ombud eller biträde, utan dödsboets ställföreträdare och därmed omfattas av undantaget för kostnader, som uppkommit genom den skattskyldiges egen arbete. Ersättningsyrkandet kunde inte bifallas med hänvisning till 4§ p. 3 ErsL. (Samma utgång blev i **NJA 2000 s. 124**)

5.8 Ersättningens storlek

I **RA 2002 ref. 56** (se ovan) hade Regeringsrätten påpekat att det ankommer på den som begär ersättning visa att de åtgärder för vilka ersättning begärs skäligen varit påkallade. RR:n anförde att det normalt inte kan anses skäligen påkallat att ett ombud besöker huvudmannen på dennes kontor eller motsvarande. De skäl bolaget anförde för ombudens resor till Lund respektive Lausanne var inte sådana som motiverade att ersättning för dem skulle beviljas.

Av handlingarna i målet framgick att båda ombuden var närvarande vid den muntliga förberedelsen och den muntliga förhandlingen i LR:n. Med hänsyn till målets beskaffenhet fann Regeringsrätten att ersättning borde beviljas för kostnaderna för båda ombudens medverkan. I ombudens kostnadsräkningar och arbetsredogörelser lämnades inga uppgifter om de kostnader deras närvaro i LR:n medfört. Det fick enligt Regeringsrätten antas att kostnaderna ingick i de belopp som angivits som utlägg för hotell- och resekostnader respektive utlägg för resor. Det fanns inte anledning att ifrågasätta skäligheten i det av RSV uppskattade beloppet i denna del. Därför medgavs ersättning i LR:n för ombudens hotell- och resekostnader med 16 800 kr. Den beviljade ersättningen minskades med 198 569 kr. Sammanlagt beviljades bolaget 692 354 kr. Bolaget yrkade ersättning för kostnader i målet med 3 940 923 kr. SKV tillstyrkte att bolaget erhöll ersättning med 45 800 kr. Med delvis bifall medgav LR:n ersättning med sammanlagt 990 923 kr, varav ersättning för ombudens arbete i målet uppskattades till skäliga 500 000 kr. I KR:n tillerkändes bolaget ersättning för kostnader i LR:n med sammanlagt 890 923 kr, varav ersättning för arbete bestämdes till 400 000 kr. För kostnader i KR:n tillerkände KR:n ersättning i detta mål med 200 000 kr i enlighet med sitt yrkande.

I **RA 2002 not. 184** ansågs att den högre timtaxa som tillämpats i förhållande till vad som vanligtvis utgår enligt rättshjälpslagen vara motiverad. De specifika frågor som var föremål för RR:s prövning ställde krav på specialistkompetens inom såväl redovisnings- som mervärdesskatteområdet. Vad gäller genomförd rättsutredning så hade denna varit föranledd av målets utgång i Kammarrätten. Ytterligare utredningskostnader hade dessutom tillkommit med anledning av de nya omständigheter, bevis och yrkanden som RSV fört in i processen vid målets handläggning i RR:n. RSV vitsordade tidsåtgången vad gäller bolagets yrkanden om ersättning för kostnader men hävdade att ersättningen borde beräknas med utgångspunkt i rättshjälpstaxan.

RR:n konstaterade att bolaget i RR:n vunnit helt bifall till sitt förstahandsyrkande och var därför berättigat till ersättning för kostnader. Ersättningen bestämdes till det av bolaget yrkade beloppet. (42 000 kr)

I **RA 2002 not. 192** (se ovan) med hänsyn till målets komplexitet, avsaknaden av fast praxis och frågans vikt fann LR:n inte skäl att ifrågasätta angiven tidsåtgång eller vidtagna åtgärder i samband med muntlig förhandling i Luxemburg. I frågan om skäligheten av upptagna timkostnader för ombuden gjorde LR:n följande avvägning. Frågeställningen i målet var mycket speciell. Omfattande och kvalificerat studium av gemenskapsrätten hade krävts. Den utredning som juristen Bexhed redovisat i målet har präglats av stor sakkunskap och en stor del innovativa uppgifter och slutsatser. Han har sammanfattningsvis drivit målet på ett skickligt sätt och har också vunnit det åt sin huvudman. LR:n fann på grund härav att timarvode för Bexhed kan bestämmas till väsentligt högre än normalarvodet. En ungefärlig fördubbling ansågs vara skälig. Ett timarvode om 2 200 kr godtogs, dock med den begränsningen att beloppet skulle anses inkludera moms. Däremot hade enligt LR:n inte visats skäl att göra samma bedömning beträffande övriga medhjälpare. Ifråga om deras timtaxa fann LR:n inte skäl att frångå den timtaxa om 1041 kr, inkl. mervärdesskatt, som tillämpas i normalfallet. LR:n ansåg slutligen att tidsåtgången för argumentation uteslutande om skäligheten av begärda kostnader inte utgjorde ersättningsgill kostnad enligt lagen (1989:479). J.S. Yrkande i den delen kunde därför inte bifallas.

I **RA 2000 not. 132** var frågan om rätt till ersättning då lång tid gått mellan målen i olika instanser och att den skattskyldiges ombud behövt tid att sätta sig in i ärendet på nytt. SKV påförde Karin B. inkomst av tjänst för medelsöverföringar som skett mellan bolag som skulle ha kommit henne till del. Maken hade ombesörjt dessa överföringar utan hennes kännedom och därför hade hon inte tagit upp överföringarna i deklarationen. RR:n konstaterade att RSV inte kunde visa på att förhållandena varit sådana som RSV hade påstått, vilket ledde till att Karin B. fick bifall. Karin B. nyttjade

samma biträde i både KR:n och RR:n och pga. målets handläggningstid i domstolarna kom det att gå över ett år innan målet togs upp i RR:n. Biträdet behövde då sätta sig in i ärendet på nytt. RR:n biföll yrkandet om ersättning för den tid som ombudet behövt för att sätta sig in i ärendet på nytt. Den skattskyldige fick ersättning för kostnader i RR:n med 30 000 kr och dessutom ersättning med yrkat belopp i KR:n.

6 Analys

I detta kapitel analyserar vi hur rättspraxis på området stämmer överens med ovan redovisade gällande rätt och rättssäkerhetsaspekter. Här kommer vi även att besvara vår problemformulering.

Tillkomsten av ersättningslagen innebar ett för rättssäkerheten betydelsefullt steg framåt. En möjlighet till ersättning för processkostnader stärker den skattskyldiges ekonomiska ställning i en skattetvist med de allmänna. Utifrån likhetsprincipen är det rimligt att de skattskyldiga som drabbas av processkostnader får kompensation för besväret att förra processen mot myndighet för att nå en riktig taxering, i fall där den skattskyldige inte själv orsakat processen genom att inte fullgöra t.ex. sin deklarationsskyldighet.¹¹¹

Enligt ersättningslagens bestämmelser utgår ersättning i mål och ärenden om skatt mm. då skäligt behov föreligger för att ta tillvara en skattskyldigs rätt om han får helt eller delvis bifall, frågan är prejudikatfall eller om synnerliga skäl föreligger. Dessa förutsättningar för ersättning anser vi är rimliga till sin utformning. Ersättningsmöjligheter blir i första hand beroende av om förhållandena i det konkreta målet avviker från det normala. Det framgår av förarbetena att vad som där nämns gäller i ”normala” fall. Det ges emellertid inte någon närmare ledning om vad som skall anses utgöra ”normala” respektive ”inte normala” fall. Uttalandena i förarbetena utgör endast allmänna vägledningsprinciper som inte bör följas alltför slaviskt.¹¹² Hur högt normen bör sättas är en lämplighetsfråga, som naturligtvis är av betydelse för rättssäkerheten.

6.1 Lagens tillämpningsområde

Det finns tyvärr inte så många rättsfall inom ersättningslagens område. Detta beror sannolikt på att ersättning inte utgår för tvister avseende ersättningsfrågor. I de fall som bildar rättspraxis har ersättningsfrågan nästan alltid behandlats i anslutning till sakfrågan i själva målet som sådant. I RÅ

¹¹¹ SOU 1993: 62, s 111-112, Prop. 1993/94:151 s. 133

¹¹² Maj-Britt Remstam, 2000,Skattenytt nr 4

2002 ref. 95, RÅ 1993 ref. 24 hade RR:n konstaterat att ersättningsöverklagandet inte utgör mål om skatt och berättigar därmed inte till ersättning. I de flesta rättsfall, såvitt vi kunnat finna, har ersättning erhållits endast för de lägre instanserna. Kostnader för ombud eller biträde i RR:n fick emellertid skattskyldiga stå för själva. I praktiken kan den skattskyldige känna att han inte har råd att processa i ersättningsfrågan. I NJA 1998 sid. 598 hade HD:n frångått RR:s praxis och medgivit ersättning. HD:n ansåg att ett överklagande av ersättningsanspråk skulle likställas med ett överklagande i mål om skatt, trots att lagens tillämpningsområde uttryckligen inte omfattar sådana frågor. Enligt vår uppfattning ger förarbetena uttryck för att ett överklagande i en ersättningsfråga som har nära samband med skattefråga bör berättiga till ersättning. Legalitetsprincipen, som har diskuterats ovan talar om att en tolkning i skattemål skall direkt anknyta till lagtexten.¹¹³ Dock anser vi att legalitetsprincipen bör sträcka sig längre när det gäller ersättningslagen, dvs. verka även i situationer där det inte finns stöd i lagen.¹¹⁴

RR:n respektive HD:n har behandlat ovanstående fråga på olika sätt. Man kan ifrågasätta om inte den ena skatten gynnas framför den andra. Det görs inte någon åtskillnad mellan skatterna i ersättningslagen. Enligt förutsebarhetsprincipen får inte rättstillämpningen vara godtycklig. Det anses att domstolar endast är bundna till sin egen praxis. Det är dock mycket ovanligt att en fråga bedöms på olika sätt i de högsta instanserna. Även om det ibland kan finnas situationer, som motiverar att frångå redan befintlig praxis. Enligt vår mening bör RR:n och HD:n utveckla samma riktlinjer vid bedömning av ovanstående frågor. Det är prejudikaten som leder till att rättstillämpningen blir enhetlig och likformig och ger lagstiftningen dess fulla genomslagskraft. Inte minst likabehandlingsprincipen talar för att "lika fall bör behandlas lika".

113 se 2.1.1

114 jfr RÅ 1996 ref. 97

6.2 Rekvisitet *skäligen behövs*

Enligt ersättningslagens bestämmelser utgår ersättning i mål och ärenden om skatt mm då skäligen behov föreligger. Svårigheten med skälighetsbedömningen är att domstolen har att iaktta alla omständigheter (objektiva och subjektiva) som framkommit i målet. Lagstiftaren har i sina uttalanden till förarbetena konstaterat att kravet på skäligheten innebär att det skall föreligga ett verkligt behov av sakkunnig hjälp, varvid hänsyn skall tas bl.a. till sakens beskaffenhet. Taxeringslagens område faller huvudsakligen utanför det området där sakkunnig hjälp anses behövas. I RÅ 2002 ref. 66 hade taxeringsfrågan i målet inte berättigat till ersättning. I vissa fall kan emellertid subjektiva omständigheter påverka bedömningen, t.ex. den skattskyldiges ålder och bristande erfarenhet. I NJA 1998 sid. 598 hade HD:n tagit hänsyn till den skattskyldiges personliga förhållanden. Även om sakfrågorna i fallet har varit enkla ansåg HD:n att Onerva I. ha skäligen behov av ombud till en rimlig kostnad.

I prop.1993/94 s.175 hade lagstiftaren sagt att skälighetsbedömningen innefattar kostnadernas storlek. RR:n uttalade i RÅ 2002 not. 192 att det inte finns något hinder för att låta kostnadernas storlek i förhållande till det omtvistade ingå i helhetsbedömningen. Skälighetsbedömningen hade dock inte påverkats av det obetydliga skattebeloppet. Det skattebelopp som var aktuellt i målet uppgick till 75 kr. Enligt lagens dåvarande lydelse var kostnadernas storlek intagen i själva lagtexten, men målet avgjordes emellertid i dess nuvarande lydelse. Det verkar som de punkter i dåvarande 4§ ErsL fortfarande existerar i den skälighetsbedömning som domstolen gör idag.¹¹⁵ Skälighetsbegreppet i ersättningslagen tar, enligt vår mening, inte i något avseende sikte på det omtvistade beloppets storlek. Det framstår som uppenbart att skälighetsbedömningen enligt förarbetena uteslutande tar sikte på att ersättningens storlek skall vara skäligen i förhållande till de kostnader som

¹¹⁵ se 4.3.1, förutom p..5

objektivt sett varit nödvändiga för att den skattskyldige skall kunna driva sin sak för att få rätt i aktuellt mål.

Däremot anser vi, i enighet med det regeringsråd som var skiljaktigt, att den omständigheten att Skandia, om J.S. skulle förlora målet, åtagit sig att svara för rättegångskostnaderna skulle utesluta rätt till ersättning enligt ersättningslagen. Det var uppenbart att utgången i målet var av intresse inte enbart av J.S. utan även för Skandia. J.S:s ombud hade, liksom ombudets två medhjälpare, varit anställda hos Skandia. Avtalet mellan Skandia och J.S. kan antas innebära att den övervägande delen av kostnaderna i skattemålet stannar hos Skandia. Det är tveksamt om behov av ombud för J.S. förelåg, med beaktande av 5§ 1 st. ErsL kan ersättningen minskas med annan ersättning som den skattskyldige kan antas komma att få för samma kostnader enligt annat avtal. Om Skandia självt hade varit part i processen skulle, enligt vår uppfattning, Skandia inte beviljats ersättning med det belopp som medgivits i LR:n. Alternativt hade Skandia inte rätt till ersättning p.g.a. att ombuden var anställda i bolaget.¹¹⁶

Ersättningen enligt förarbetena utgår inte när den skattskyldige anlitar ett ombud av ”bekvämlighetsskäl”, eftersom det ställs högre krav på personer som driver någon form av näringsverksamhet. Även detta skall bedömas utifrån såväl subjektiva som objektiva omständigheter. Remstam uttrycker tvivel angående frågan om ”bekvämlighetsskäl” när det gäller näringsidkare någon gång kan bli aktuell. En näringsidkare som är välutbildad torde teoretiskt kunna föra sin egen talan, men han väljer istället att anlita ett ombud då han vill ägna sig åt det han är bra på, att driva sin egen näringsverksamhet. I dagens läge är det väldigt dyrt att anlita ett ombud. Det finns anledning att ifrågasätta om den skattskyldige skulle anlita ett ombud om denne inte ansåg att det verkligen förelåg ett behov av hjälp. Det bör rimligtvis vara från den skattskyldiges synvinkel som SKV och domstolarna ska bedöma behovet av ett ombud eller

biträde med utgångspunkt för den skattskyldiges situation i det enskilda fallet.¹¹⁷

6.3 Helt/delvis bifall

En av förutsättningarna för ersättning är att den skattskyldige skall ha fått helt eller delvis bifall för sin talan. Från RR:s praxis framgår att ersättning utgick i de flesta fall när talan hade bifallits helt eller delvis. När den skattskyldige hade vunnit helt bifall för sin talan och begärt rimlig ersättning, utgick det yrkade beloppet.¹¹⁸ Ersättningen beviljades t.o.m. med högre belopp än den gällande rättshjälpstaxan, under förutsättning att RR:n inte ifrågasatt kostnadsunderlag.¹¹⁹ Vid delvis bifall jämkas ersättningen och den skattskyldiges kostnader ifrågasättes i ännu större utsträckning.¹²⁰ Utgången av målet har således avgörande betydelse.

Av förarbetena framgår att ersättning inte utgår när ärendet eller målet komplicerats på grund av oskicklig processföring från den enskildes sida. Det sägs däremot inte vad som gäller ifall målet blir mer invecklat på grund av oskicklig processföring från det allmännas sida. Vad händer om SKV fattar formellt felaktiga beslut och det krävs en expert för att reda ut dessa? Remstam ställer i detta sammanhang frågan: Hur skall man kunna övertyga myndigheten, som skall fatta ersättningsbeslut om att den visat inkompetens och att grund för ersättning därför bör föreligga?¹²¹

Framgången i målet får inte bero på att den skattskyldige först i processen tillhandahåller erforderligt material eller sådant som han borde ha tillhandahållit tidigare. Å andra sida kan det vara svårt att avgöra i vilket läge det är nödvändigt att konsultera en skattejurist. Det finns skattskyldiga som anlitar biträde först i domstolsprocessen, där ombudet presenterar relevant information i godtagbar form för rätten. Frågan som aktualiseras här är vilka av

117 Maj- Britt Remstam, 2000, Skattenytt nr 4

118 se RÅ 2002 ref. 20, RÅ 2002 ref. 59, RÅ 2002 not. 184, RÅ 2001 not. 98, RÅ 2001 not. 99

119 se RÅ 2001 ref. 10, RÅ 2001 ref. 25

120 se 6.8 nedan

121 Maj- Britt Remstam., 2000, Skattenytt nr 4

ombudets arbetsuppgifter den skattskyldige skall få ersättning för? Den tid det tar för ombudet att diskutera med den skattskyldige om hans problem? Den tid det tar för ombudet att tänka ut de argument som skall anföras? Den tid det tar för ombudet att skriva ner de uttänkta argumenten? Remstam lämnar i sin artikel några råd till företrädare för det allmänna när de ska bedöma ett yrkande om ersättning. Hon föreslår att man bör jämföra hur lång tid det tar att skriva ett motsvarande yttrande (i förhållande till skatterådgivaren) från en företrädare för det allmänna. Ett råd till domstolarna är att begära in tidsspecifikation från SKV som visar hur lång tid deras eget arbete tagit i det aktuella målet för att jämföra detta med kostandsunderlaget från den skattskyldiges ombud. Vidare tror hon att det är rimligt att beakta den tid som behövs för att få synpunkter på yttrandet från någon kollega på myndigheten eller domstolen. Hänsyn bör tas även till att det normalt tar längre tid för skatterådgivaren, p.g.a. att han måste ha löpande kontakter med den skattskyldige och göra en eventuell rättsutredning. Dessutom vid tidpunkten då ett ombud kopplas in är tjänsteman på SKV väl insatt i ärendet och behöver antagligen mindre tid för att skriva ner ett yttrande.¹²²

I det urval av RR:s rättspraxis som vi gjorde hade alla skattskyldiga företrätts av ett ombud. Det är naturligtvis omöjligt att veta om de skattskyldiga kunde vunnit i dessa undersökta fall om de inte hade anlitat sakkunnigt ombud eller biträde. Undersökningen från Karlstads Universitet visar att i ca 25% av alla skattemål har den skattskyldige biträtts av ombud. Den skattskyldige vinner helt eller delvis bifall i betydligt större utsträckning i sådana mål och får dessutom viss ersättning för sina biträdeskostnader.¹²³ Frågeställningen är vilka kostnader den skattskyldige skulle kunna få ersatta ifall han själv gör sitt anspråk gällande i RR:n? Är det rimligt att den enskilde själv för sin talan i RR:n och enligt huvudregeln inte behöver anlita ett ombud i förvaltningsärenden? Det krävs en djup kompetens för att kunna argumentera inför en domstol och i många fall kan det kännas meningslöst för den

¹²² A.A.

skattskyldige att själv föra sin talan i ett överklagande. Följdfrågan blir om inte rättssäkerheten blir lidande på grund av att den enskilde måste bekosta ombudet eller biträdet?

6.4 Prejudikat

Den andra förutsättningen för ersättning avser fall som är av betydelse för rättstillämpningen. Flera rättsfrågor i prejudikatfall är inte lösta på förhand och det går inte att säga att ”domstolen känner rätten”. Lagstiftaren anser att i prejudikatfall och liknande fall bör ersättning utgå oavsett utgången i målet, under förutsättning att målet inte har en sådan enkel karaktär att talan normalt kunnat föras utan juridisk sakkunskap.¹²⁴ I praktiken har de skattskyldiga medgivits ersättning i prejudikatmålen även när de inte vunnit bifall för sin talan. Ersättning utgick också enligt den strängare dåvarande lagstiftningen.¹²⁵ Likväl i dessa fall hade domstolen ett antal gånger påpekat på bristande utformning av kostnadsunderlag.¹²⁶

Enligt officialprincipen behöver parterna inte prestera bevisning i form av rättsutredningar åt domstolen. Denna princip leder ibland till slutsatsen att parterna inte behöver lägga ned något arbete med att precisera innehållet i rättsreglerna i det prövade fallet. Rättens avgörande i målet skall grundas på vad handlingarna innehåller och vad som i övrigt förekommit i målet.¹²⁷ Officialprincipen kan i snäv mening anses avse att rätten skall lägga i målet inkommet material till grund för domen. I vidare mening kan officialprincipen även anses omfatta att domstolen skall införskaffa den utredning som behövs för beslutsunderlag. I skattemål innebär officialprincipen att parterna inte har någon åberopsbörda och att domstolarna har skyldighet att tillse att mål blir utredda så som deras beskaffenhet kräver.¹²⁸ Utvecklingen på skatteprocessområdet har gått från en process där ansvaret för ett måls

123 Leidhammar, Börje, 2002, Rapport 2002: 5

124 Prop. 1993/94:151 s. 135 ff.

125 RÅ 2002 not. 192, RÅ 2000 ref. 66, RÅ 1993 ref. 24

126 se 6.8 nedan

127 se 30 § FPL

utredning och avgörande legat på domstolen till att bli en process där den enskilde eller det allmännas företrädare, har detta huvudansvar. Domstolarna har i praktiken infört en åberopsbörda i skattemål.¹²⁹

Skatteförenklingskommittén konstaterade att skatteprocessen utvecklades mot en tvåpartsprocess, dvs. ett kontradiktoriskt förfarande, vilket gjorde att officialprincipen alltmer kommit i bakgrunden.¹³⁰ Den senaste undersökningen visar att i nästan samtliga fall förs målet av parterna och domstolarna intar en mer passiv roll.¹³¹ Remstam skriver i sin kritik att skattedomstolarna borde ha en aktivare processledning för att kunna effektivisera skatteprocessen och spara kostnader för båda parterna. En lösning som föreslås är muntliga förhandlingar, där skattedomstolarna oftast är aktiva och ställer frågor som kan klargöra frågeställningarna för parterna, och till och med göra att hela processen ”vänder”.¹³² Från rent praktisk synpunkt är det mycket enklare att utöva en materiell processledning i samband med muntliga förhandlingar. Men domstolarna bör även kunna vara aktiva under ett skriftligt förfarande. Senast när målet sätts för avgörande bör den beslutande instansen kontakta parterna och kontrollera oklarheter, och inte bara anta att en omständighet är på det ena eller andra sättet. Ett argument som oftast brukar framföras mot att domaren utövar en materiell processledning är att han därigenom kan bli misstänkt för partiskhet.¹³³ Nästan varje aktivitet från en domares sida medför en risk att han på något sätt hjälper den ena parten. Även en domares passivitet kan hjälpa den ena parten, medan en aktiv domare totalt kan dra på sig fler misstankar om bristande neutralitet. Riskerna får emellertid inte överdrivas.

Regeringens bedömning av hur ersättningslagen skulle utformas och tillämpas har påverkats av uppfattningen att ovanstående principer (officialprincipen och materiell processledning), skulle kvarstå oförändrade. Detta kan ställas emot att

128 se. 2.1.5 ovan

129 Maj- Britt Remstam, 2000, Skattenytt nr 4

130 Ds Fi 1986:20 s 65

131 DV/RSV Rapport 1993:1

132 Remstam, Maj-Britt, 2002, Dagens Industri, 28/02/2002

dessa principer idag inte anses vara särskilt framträdande.¹³⁴ Domstolarna har en skyldighet att tillämpa officialprincipen och att vara aktiva i sin materiella processledning, som inte minst följer av 8§ FPL. Vid klarläggande av tillämpningen av FPL har domstolsutredningen uppmärksammat frågor om materiell processledning. Utredningen kom fram till att de flesta tillfrågade domarna hävdade att den materiella processledningen blir svagare när den enskilde har juridisk hjälp.¹³⁵ Mera allmänt kan sägas att det finns fördelar med en tvåpartsprocess. Att processmaterial blir tydligare och domstolsavgörandet därmed i motsvarande grad blir bättre underbyggt, kan ha stor betydelse för rättsäkerheten, även om det inte alltid uppskattas av den enskilde.

Den omständighet att det är en tvåpartsprocess får till följd att SKV gör invändningar mot den skattskyldiges yrkanden. Om SKV medger kostnadsanspråk bör den begärda ersättningen utgå. SKV kan inte enbart ogilla yrkandet om ersättning, utan måste även iaktta sin utredningsskyldighet som förvaltningsmyndighet. Inom ersättningslagen är objektivitetsprincipen av fundamental betydelse. Det är viktigt att SKV och domstolar intar en saklig och opartisk roll när de ska ta ställning till ersättningsyrkanden. SKV har i ett antal undersökta rättsfall tillstyrkt den skattskyldiges ersättningsanspråk. Inte desto mindre kan man ifrågasätta SKV:s opartiskhet, eftersom det är samma myndighet som bestrider yrkandet vilken sedan utbetalar ersättning. Som förvaltningsmyndighet skall SKV både lyfta fram för- och motargument för den skattskyldiges sak. Argumenten att SKV även skall ta till vara den enskildes rätt och att den enskilde kan få hjälp med sin talan av SKV förlorar i bärkraft, när myndigheten väl har bestämt sig att inte ompröva beslutet till den skattskyldiges fördel.¹³⁶ Det kan vara svårt för en processförare att vara både objektiv och opartisk. Objektivitetsprincipen bör i verkligheten leda till att SKV som har redan fattat ett beslut är villigt att godta andra uppfattningar, som det överklagade beslutet ger uttryck för. Naturligtvis

133 SOU.1991:106 s. 527

134 Maj- Britt Remstam, 2000, Skattentytt nr 4

135 SOU. 1991:106 s. 516

kan också prestigehänsyn komma in i bilden. Myndigheten har att uppträda objektivt när den skall ta ställning till sitt eget beslut.

6.5 Synnerliga skäl

Enligt lagtexten skall ersättning, om förutsättningarna i övrigt är uppfyllda, beviljas med stöd av rekvisit *synnerliga skäl*. Praxis för detta rekvisit har inte skapats. I de fall som vi har undersökt fanns det inte något fall i RR:n som behandlar ovan nämnda rekvisit. Möjligtvis har en skattskyldig fått bifall till sin talan och därmed ersättning på grund av att HD:n beaktade dennes personliga förhållanden. Dock kunde inte detta tydligt utläsas ur uttalandet från domstolen.¹³⁷ För rättstillämpningen är det viktigt att avgörandena i de sista instanserna väl motiveras. Klara och tydliga domskäl leder till att lagtexten blir fullständigt. Även förutsebarhet och likformighet förstärks.

I förarbetena nämns en omständighet som kan berättiga till ersättning enligt rekvisit *synnerliga skäl* nämligen den omständighet, där myndigheten har orsakat den reviderade större kostnader än nödvändigt. Det vore intressant att få praxis i den situationen, där den enskilde åsamkas höga kostnader till följd av en myndighets agerande, exempelvis när en högre domstol återförvisar målet till lägre instans för förnyad handledning.

Vid sakfrågor, som har samband med näringsverksamhet blir ersättning enligt *synnerliga skäl* inte aktuell, eftersom det ställs högre krav på personer, som driver något slag av verksamhet i egen regi. Enligt vår uppfattning finns det skillnad mellan olika näringsidkare. Både en småföretagare, som inte sällan saknar ekonomisk utbildning, och en skattejurist, som driver egen byrå, är näringsidkare i lagens mening. Det är dock uppenbart att de har olika förutsättningar för att klara av den invecklade skattelagstiftningen och försvara sig inför myndigheter. I detta sammanhang ställer vi oss frågan om samma krav bör ställas enligt rekvisit *synnerliga skäl* och den subjektiva omständigheten

136 A. A., s 503

137 NJA 1998 s. 598

”bristande erfarenhet” på alla företagare? SKV:s utredningsskyldighet och kravet på opartiskhet talar för att de personliga förhållanden i varje enskilt fall bör betonas tydligare från de allmänna företrädarna när frågan om ersättning prövas. I de flesta undersökta fallen har SKV antingen bestridit eller tillstyrkt ersättningsframställningen utan att ange varför. Förekomsten av de subjektiva omständigheterna i RR:s praxis kunde vi inte finna.

6.6 Ikraftträdande

Eftersom äldre bestämmelser gäller fortfarande uppkommer det ofta frågor om när ärendet eller målet skall anses vara avslutat, om ett nytt ärende kunde anses anhängiggjort och vilka bestämmelser, som domstolen skall tillämpa. Detta kräver merarbete både för domstolarna och för den skatteskyldige med extra kostnader för ombud som följd.¹³⁸ Detta kan också leda till att ersättningsanspråket prövas i enlighet med den restriktiva grundsyn som präglade ersättningslagen i dess lydelse före 1 juli, 1994. Ersättningen beviljades då i huvudsak i de fall där någon anmärkning kunde riktas mot ärendets handläggning hos myndigheterna, dock utan att skadeståndslagen var tillämplig. Vidare uppmärksammades den skattskyldiges personliga förhållanden t.ex. i form av taxeringsbar inkomst, vilket ledde till ringa ersättningsmöjligheter för näringsidkare.¹³⁹ Dessutom beaktades minimigränsen. Domstolsutredningen som gjordes år 1991 redovisade ca 20 fall från LR:n och KR:n. Utredningen fann att ersättningen medgetts endast i två fall, varvid domstolen även dragit av 5 000 kr från de yrkade kostnaderna.¹⁴⁰ Som redan nämnts kunde ersättning inte medges om godtagna transaktioner huvudsakligen haft syfte att minimera skatt.

6.7 Kostnader som inte får ersättas

Den enskilde förutsätts medverka i förfarandet på egen bekostnad som medborgerlig skyldighet. Det kommer därför inte i fråga att det allmänna skall ge ersättning för kostnader i samband med det vanliga deklarationsbestyret och

138 RÅ 2000 not. 206

139 RÅ 1992 ref. 49

140 SOU 1991:106 del A s 627 ff

vad som direkt sammanhänger därmed. Detsamma gäller kostnader som härrör från skyldigheten att föra räkenskaper, anteckningar eller annat material. Upplysningar som den skattskyldige bör lämna som komplettering till sin deklaration tillhör samma kategori.

Situationen där SKV genom olika kontrollåtgärder undersöker t.ex. uppgiftsskyldigheten rörande mervärdeskatten i vissa branscher eller förekomsten av s.k. skattefusk, leder ibland till att talan mot den skattskyldige väcks för fel eller brister som SKV:s utredning har visat. Den skattskyldige måste då ta fram och presentera underlaget för bokföringen och deklarationen från flera år bakåt i tiden. Detta innebär ett krävande arbete för den enskilde som anses innefattas i och ses som en konsekvens av medlemskapet i samhället, och ersätts därmed inte enligt ersättningslagen.

Först efter beslut från domstol, ifall någon av förutsättningarna i lagen är uppfyllda, kan den skattskyldige vara berättigad till ersättning. Med skattskyldig likställs ställföreträdare för denne och de som är anställda hos honom. På motsvarande sätt anses boutredningsmannen vara dödsboets ställföreträdare och därmed omfattas av undantaget för kostnader som uppkommit genom den skattskyldiges eget arbete.¹⁴¹ I praktiken innebär detta att den skattskyldige inte får någon ersättning för det arbete som han eller den som är anställd hos honom har gjort, eftersom ersättning för eget arbete inte utgår.¹⁴² RR:n har emellertid beviljat ersättning för ombudskostnader där det förelåg ett koncernliknande förhållande mellan två bolag. RR:n fastslog att det i lagen saknades stöd för att göra åtskillnad mellan kostnader för ombud, som var verksamt i helt extern verksamhet, och kostnader för ombud som var verksamt inom bolag eller annan juridisk person i intressegemenskap med den skattskyldige.¹⁴³

¹⁴¹ RÅ 1992 ref. 39, NJA 2000 s. 124

¹⁴² se 4.3

¹⁴³ RÅ. 2001, not. 17

Enligt den 4§ ErsL utgår inte ersättning för den skattskyldiges tidspillan. Med tidspillan avses i allmänhet sådan tid då produktiv arbete med något uppdrag inte utförs, trots att biträdets arbetstid tas i anspråk. Restid och väntetid utgör den vanligaste formen av tidspillan. Då ett ombud fakturerar sin huvudman ingår potentiella utgifter för tidspillan i ombudets kostnad per timme. Enligt 27§ 1st. RHL har biträde rätt till skälig ersättning för arbete, tidspillan och utlägg som uppdraget har krävt. Rättshjälptaxan bör rimligtvis inkludera utgifter för tidspillan. Detta ger visst belägg för att anta att tidspillan ersätts i viss mån enligt ersättningslagen då ombudets kostnader bestäms utifrån den av Domstolsverket fastställda taxan.

6.8 Ersättningens storlek

Skälighetsbedömningen avseende rätten till ersättning innefattar kostnadernas storlek. Den skattskyldige beviljas ersättning för kostnader som anses vara skäligen påkallade.

Enligt 5§ första stycket ErsL skall ersättningen minskas med annan ersättning som den skattskyldige har fått eller kan antas komma att få för samma kostnader enligt annan författning eller annat avtal. Lagen är subsidiär i förhållande till rättshjälpslagen och till rättskydds försäkringarna.

Rättshjälpslagstiftningen är utformad som sociallagstiftning vars syfte är att vara till hjälp för den som inte kan få ett rättsligt bistånd på annat sätt. Generellt sett finns det inte behov av allmän rättshjälp i skattemål. Hur ersättningslagen står i förhållande till rättshjälpslagen är inte klarlagt. I det senaste rättsfallet har en näringsidkare blivit vägrad rättshjälp i skattemål.¹⁴⁴ Näringsidkare som part i målet förekommer i övervägande delen av målen på ersättningslagens område. Enligt rättshjälpslagen får i regel inte den som är eller har varit näringsidkare beviljas rättshjälp. Dessutom skall den, som har fått rättshjälp beviljad, betala en rättshjälpsavgift.

¹⁴⁴ RA 2003 ref. 56

Med avtal menas i förarbetena försäkringsavtal som täcker den enskildes kostnader för ombud eller biträde. I praxis har domstolen inte accepterat en annan tolkning av detta uttryck.¹⁴⁵ Regeringsrättens budskap är att förarbetena skall följas, och detta kallas lojalitetsprincipen mot lagstiftaren. I skatterätt tolkas en skatteregel oftast med stöd av den lösning som föreslås i förarbetena under förutsättning att denna inte står i strid med regelns ordalydelse. Det bör dock noteras att rättskydds försäkringar som gäller i skattemål kan tecknas enbart av näringsidkare.

Vad gäller bestämmande av kostnadernas storlek hämtas viss ledning från vad som gäller i fråga om ersättning till biträde enligt rättshjälpslagen. Vid bedömning av ersättningsbart arvode skall ärendets svårighetsgrad, ombudets skicklighet och vad det normalt sett kostar att anlita ett sådant ombud som ärendets beskaffenhet kräver, tas i beaktande. De timarvoden som idag debiteras av skatterådgivare täcks inte av ersättningsnivån, vilken beräknas utifrån rättshjälpstaxan. För många rådgivare skulle det upplevas alltför förmätet att hävda att deras skicklighet utgör grund för högre ersättning.¹⁴⁶ Konsekvensen blir att den skattskyldige får stå för större delen av den totala kostnaden själv.

I enlighet med andra stycket får ersättningen jämkas när den skattskyldige vinner bifall för endast en del av sina yrkanden. Jämkning skall inte ske om den tappade delen är av ringa betydelse, med detta avses beloppens storleksmässiga förhållande. I de fall, där bolaget fick delvis och även helt bifall hade ersättningen jämkats på grund av bristande kostnadsunderlag.¹⁴⁷

Enligt propositionen skal inte jämkning komma i fråga när ersättning medges med stöd av 3§ 1 st. p. 2, 3 ErsL. I RÅ 2000 ref. 66 hade taxeringsfrågan inte berättigat till ersättning. Däremot hade målet till en viss del rört en fråga, som var av betydelse för rättstillämpningen, vilket ledde till att ersättningen

¹⁴⁵ se 6.2

¹⁴⁶ Maj- Britt Remstam, 2000, Skattentytt nr 4

¹⁴⁷ RÅ 2002 ref. 56, RÅ 2001 ref. 111, RÅ 2000 ref. 41

medgavs. Ersättningen hade dock jämkats betydligt. Enligt vår uppfattning bör en fråga som har beviljats prövningstillstånd vara en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen. Ersättningen bör därför inte jämkas.

Enligt 5§ tredje stycket ErsL kan ersättningen också komma att jämkas om den skattskyldige eller hans ombud gjort processen mer omfattande än nödvändigt eller om de varit försumliga. Att den skattskyldige har varit försumlig kan utgöra ett skäl att jämka ersättningen till noll kronor.¹⁴⁸ Fel eller försummelser från myndigheternas sida kan berättiga till skadestånd, enligt skadeståndslagen.¹⁴⁹

6.8.1 Kostnadsunderlag

En kritik som har riktats mot ersättningslagen har varit missbruk mot lagens 5§ angående jämkning. Det verkar som att oberoende av vilka omständigheter som gäller för målet finns det från domstolar och SKV en på förhand bestämd uppfattning att antalet nedlagda timmar är alldeles för många och att kostnaderna är upptagna till för höga belopp. Därmed anses av många kritiker att det bara är skattskyldiga med god ekonomi, vilka kan driva sina frågor med hjälp av de skatteexperter de anses behöva.¹⁵⁰ Enligt likabehandlingsprincipen skall ”lika fall behandlas lika”. Som framgått av diskussionen i de tidigare kapitlen är det svårt att finna gemensamma element eller rekvisit i olika fall.¹⁵¹ Jämkning sker i de flesta fall.

Varken lagtexten eller förarbetena i ersättningslagen berör frågan om yrkandets utformning. Enligt Regeringsrätten vägledning skall den fria bevisprövningen innebära att den skattskyldige skall ha möjlighet att förete all sådan bevisning som kan vara relevant och att SKV skall värdera bevisningen fritt. Regeringsrättens praxis inom ersättningslagen visar att ju mer specificerat ett kostnadsunderlag är, desto större är chansen att få full ersättning för

148 se NJA 1998 s. 598

149 se 3.4

150 Remstam, Maj- Britt, 2002, Dagens Industri, 28/02/2002

151 se 2.1.4

kostnaderna. Problemet ligger snarare i att Regeringsrätten sällan motiverar sina domslut och domskälen är oftast magra, vilket leder till ringa praxis avseende bevisfrågor. Detta faktum hindrar förutsebarhet, eftersom den enskilde oftast saknar kännedom om vilka beviskrav som råder och hur framförd bevisning värderas. Myndigheter och domstolar bortser oftast från en omständighets specifika bevisvärde som ombudets speciella kunskap inom ett visst område och nöjer sig med att uppskatta det normala bevisvärdet dvs. ersättningens storlek värderas efter rättshjälptaxan.¹⁵²

Svårigheten med skälighetsbedömning är att den görs utifrån vad som faktiskt skrivs i överklaganden och yrkanden. När den skattskyldige inte specificerar sitt yrkande åligger det domstolen att uppskatta den verkliga kostnaden som kan anses vara skälig.

Från SKV:s sida har det många gånger anförts att arbete redan har gjorts i de lägre instanserna; eller att ombudet redan var insatt i materialet och de skattefrågor som processen omfattar; och att utredningen eller den nya rättsliga argumenteringen, som har gjorts inte tillfört målet något nytt.¹⁵³ Detta är till synes en vanlig företeelse att RR:n är otillfredsställd med kostnadsunderlaget utförande. I ett antal fall som vi undersökt påpekar RR:n brister i yrkanden.¹⁵⁴ Förvisso är det långt ifrån alltid man kan utläsa varför RR:n medgav ersättning som var lägre än den yrkande. Närmare motiveringar saknas.¹⁵⁵ Detta kan eventuellt förklaras av det faktum att ersättningsfråga nästan alltid behandlas i anslutning till sakfråga i målet. Enligt vår mening bör RR:n motivera sina avgöranden utförligare eftersom prejudikatsbildningen är begränsad. En kritik som har riktats mot domstolens domskäl är att det inte är lätt att utläsa principer som kan ge ytterligare vägledning om ersättningslagens tillämpning utöver dem som redan finns i förarbetena.¹⁵⁶

¹⁵² Mayer, Andrea, 2001, Skattenytt, s 427-434

¹⁵³ RÅ 2002 ref.56

¹⁵⁴ RÅ 2002 not. 111

¹⁵⁵ RÅ 2000 ref. 41

¹⁵⁶ Remstam, Maj-Britt, 2002, Dagens Industri, 28/02/ 2002

Andra grunder för jämkning utgör t.ex. det faktum att ombudet eller biträdet har lagt ner betydligt mindre tid än vad som redovisats, eller att en skattskyldig använt samma ombud både i LR:n och i KR:n eller att det i yrkandet finns upprepningar som inte borde ha skrivits. I RÅ 2000 not.132 har RR:n accepterat att en skattskyldig har nyttjat ett och samma ombud i olika instanser. RR:n har bifallit yrkandet om ersättning för den tid som ombudet haft för att sätta sig in i ärendet på nytt. Remstam hävdar att upprepningar av argumentationen kan bero på att ombudets avsikt har varit att vidhålla och samtidigt understryka tidigare talan. Eller att ytterligare tydliggöra den aktuella frågeställningen speciellt i komplicerade mål.¹⁵⁷

Enligt propositionen har den skattskyldige ett omfattande ansvar vid utredning av bevisunderlaget. Är yrkandet specificerat enligt rättshjälptaxan och formulerat enligt gällande rättshjälpslagstiftning med ledning av bl.a. 20§ RHF har SKV svårt att invända mot ersättningsanspråk. En slutsats av domen i RÅ 2002 ref. 56 att ombudets kostnadsräkningar och arbetsredogörelser bör innehålla uppgifter om de kostnader deras närvaro i respektive instans medfört. Förutsättningarna ökar därigenom för beslutinstansen att göra en mer trovärdig uppskattning av yrkandena. En annan logisk följd är att skälig ersättning kan utgå med ett relativt högt belopp där behovet av biträde varit påkallat p.g.a. att den skatterättsliga frågan var komplicerad, tvisten rört stora belopp eller om skriftväxlingen varit omfattande.¹⁵⁸ De rekvisit som ställs upp (objektiva och subjektiva) för att ersättningslagen skall kunna tillämpas blir ett område för den skattskyldige att rikta sin bevisning på. En fråga som Remstam ställer i detta sammanhang är varför domstolarna i princip aldrig begär en specifikation av ett ersättningsyrkande när domstolen anser att grund för jämkning av ersättningsyrkandet föreligger just på grund av att det inte är specificerat.¹⁵⁹

157 Remstam, Maj- Britt, 2001,Skattenytt, s. 711

158 Almgren/Leidhammar, Skatteförfarande, Supplement 9; 3:8 ErsL

159 Maj- Britt Remstam, 2000., Skattenytt nr 4

7 Uttalade åsikter

Kapitlet ger en resumé de genomförda intervjuerna, vilka har hjälpt oss att komma fram till rimliga slutsatser och finna tänkbara förslag. Intervjuerna genomfördes med representanter från skatteverket, skattejurister, samt en notarie på Länsrätten i Kristianstad som jobbar med ersättningslagen. Här berörs även ett seminarium som ägde rum den 20 april 2004, där 10 skattejurister och advokater från olika byråer deltog.

7.1 Jämknings problematik

✓ *Vad är orsaken bakom jämkning? Hur väl motiveras jämkningsgrunder?*
Skattejuristernas gemensamma uppfattning var att problemet är att domstolar aldrig kommer med motiveringar varför de jämkar. Remstam säger att samma argumentation och därmed antalet nedlagda timmar är de vanligaste jämkningsgrunderna. Antalet timmar jämkas regelmässigt ca 50%. Det har förekommit att man har sagt att det inte finns skäl att frångå rättshjälptaxan. Men det finns en tendens att inte motivera utan bara sänka beloppet och skriva skälig nedsättning till x kronor. Leidhammar instämmer och tillägger att bristande erfarenhet och kunskap hos ledamöterna i domstolen är orsaken till mindre rättvis och rimlig bedömning av vad som krävs av en skattejurist som utför det arbete som behövs.

Representanter från SKV tror att delvis bifall och dåligt specificerade kostnader är orsakerna bakom jämkning. Man ersätter enbart de kostnader som skäligen behövts för den enskilde att ta vara på sin rätt. Detta står i lagen. De använder sig vid tolkningen främst av lagen men också av förarbetena till lagen.

Notarien i LR:n anser att det är mycket viktigt att man kan styrka sina kostnader. Det är lätt att uppge att man har haft en kostnad, men detta kanske inte stämmer. Det måste finnas en standard på ombudet. Han måste vara skicklig. Många gånger får de enskild ersättning i enlighet med det de yrkar. Det är inget självändamål att spara pengar åt staten.

✓ *Timkostnaden enligt rättshjälptaxan för år 2004 är fastställd till 1 250 kr inkl. moms. Är det skäligt att ersättningens storlek bestäms utifrån rättshjälptaxan?*

Alla skattejurister delar åsikten att kostnaderna för att anlita ett biträde är mycket högre i verkligheten. Enligt Leidhammar har många biträden blivit för låsta vid domstolsverkets taxa. Numera är det allt vanligare att man yrkar ersättning för den faktiska kostnaden. Remstam anför att rättshjälptaxan bara är till ledning för den ersättning som skall betalas ut. Man skall också ta hänsyn till ort och behov. Detta har inte setts så mycket i verkligheten, utan domstolarna håller sig ofta till rättshjälptaxan. Rickard Faleberg tillägger att det bör betalas för ombudets kompetens.

SKV brukar utgå från rättshjälptaxan. I vissa fall medges ersättning utöver den gällande taxan och ibland under. Det beror på vad som anses vara skäligt i varje enskilt fall. Eftersom taxan är utarbetad tillsammans med Advokatsamfundet anser SKV den ganska skälig.

Enligt den intervjuade notarien vill SKV gärna hålla fast vid att ersättningen bestäms enligt rättshjälptaxan. Det finns inga regler som säger att det ska vara så, utan det ska vara enligt skäliga kostnader. Rättshjälptaxan är inte alltid lika med skäliga kostnader. Ersättningens storlek bör kunna skifta beroende på anbudets kompetens.

- ✓ *I prop. 1993/94 s.137 ff. skall jämkning normalt inte ske när ersättning beviljas med stöd av 3§ punkt 2 , prejudikatfall. Varför jämkas det ändå?*

Enligt de tillfrågade skattejuristerna sker jämkning generellt sett rakt över hela linjen. Remstam tillägger att domstolen alltid kan göra gällande att det är för många nedlagda timmar eller att timkostnaden är för hög. Hennes erfarenhet är att domstolar är mycket restriktiva. I det fall där målet har nått upp till RR:n, dvs. blivit beviljat prövningstillstånd, är målet egentligen prejudikatsfråga av interesse för rättstillämpningen. Ersättningslagens 3§ punkt 2 bör vara tillämplig. Man bör inte nöja sig med enbart ett skäligt belopp. Det händer att SKV felaktigt skickar utbetalningskortet till ombuden, eftersom de inte har förstått att det är den enskilde som skall ha ersättning. Leidhammar uttrycker att lagen är alldeles för restriktiv i tillämpningen när det gäller jämkning och att LR:n och SKV brukar alldeles för ofta tolka lagen efter dess ordalydelse.

Riktigt varför det ändå jämkades kunde inte SKV:s jurister svara på. De anser att rättsläget är sådant. Ersättningslagen är en sådan lag där en person bara kan få skäligen ersättning.

Notarien på LR:n finner att jämkning kan bero på att den enskilde i målet har haft samma ombud som hos SKV. Arbetet som har lagts ner hos LR:n är nästan detsamma som hos SKV och därför kan det bli aktuellt med jämkning.

✓ *Vilka krav ställer domstolen på bevisningen? Vad krävs (bör krävas) för att den skattskyldige skall anses ha fullgjort beviskyldigheten?*

Skattejuristerna är eniga om att kravet på bevisning varierar efter omständigheterna. Det bör fordras uppgifter om vilka kontakter skattejuristen har haft med sin klient, såsom personliga sammanträffanden, telefonkontakter, rättsutredningar i olika frågor och vilken tid arbetet sammanlagt tagit. Domstolarna anses inte vara särskilt aktiva på att förelägga de skattskyldiga att komma in med ett fullständigt kostnadsunderlag. Det är då lättare för LR:n att jämka eller avslå yrkandet om det är dåligt motiverat. Remstam tror inte att det handlar om hur yrkandet är utformat. Även om skattejuristerna skulle specificera sina kostnader, skulle domstolarna ändå jämka ersättningen.

Skatteverket menar att inte finns något absolut facit eller någon regel. Korrekt och helt ifylld blankett från SKV bör vara tillräckligt bevis för kostnadsunderlag.¹⁶⁰

Notarien på LR:n anser att beloppet självklart måste anges och vilken tid arbetet hänför sig till. Det kan finnas skäl för mer specifika frågor. Om till exempel ett mål som avser tre olika rättsfrågor bifalls endast i en rättsfråga, kan man inte åberopa ersättningen för de avslagna delarna. Då det kan finnas skäl att i fakturan specifikt ange vad kostnaden avser. Bevis ska vara styrkt genom faktura.

7.2 Övriga frågor

¹⁶⁰ SKV 6892, se bilaga

- ✓ *Har synnerliga skäl åberopats någon gång? Ställs det enhetliga krav på alla näringsidkare?*

Inte någon av respondenterna har någon erfarenhet av att synnerliga skäl har tillämpats i praktiken.

Enligt Remstam och Leidhammar ställs det högre krav på stora bolag. Men hänsyn måste tas till samtliga omständigheter i varje enskilt fall. Det kan tänkas att om det finns kompetens inom bolaget finns inte behov av att köpa hjälp utifrån. Faleberg anser däremot att det ställs lika krav på alla företag oavsett kompetens och storlek, vilket är mycket orättvist.

Representanter från de allmänna behandlar alla näringsidkare lika.

Notarien förklarade att det första eller andra året ett enskilt bolag startats kan det finnas bristande erfarenhet, som kan falla in under rekvisit synnerliga skäl.

- ✓ *I SOU 1993:62 föreslog Rättssäkerhetskommittén att ersättning skulle kunna utgå om ärendet eller målet var svårtbedömt. Om Regeringen hade antagit förslaget skulle det bidra till större möjligheter för den enskilde att få ersättning?*

Remstam tycker att ”svårtbedömt” finns under 3§ punkt 2 och 3. Man kan inte säga att en svårtbedömd fråga inte finns utan den bakas in i det hela. Faleberg ger ett exempel på ett mål där skattetillägg utdömdes trots att det var en svår skatterättslig fråga. Man kan säga att det inte blir lättare att få ersättning om man jämför det med RR:s dom vad gäller det här målet. Leidhammar tycker att det sannolikt skulle varit lättare att få ersättning, eftersom det är en mer generös skrivning.

SKV tror att det skulle vara fler som fick i så fall ersättning. Förmodligen finns det fler svårtbedömda fall än vad det finns prejudikatfall. Prejudikat är lättare att avgränsa vilket kan vara svårare med svårtbedömda. Det skulle finnas olika åsikter om fallet är svårtbedömt.

Den intervjuade notarien delar SKV:s åsikt.

- ✓ *Har du några förslag på vilka åtgärder kan vidtas för att i ökad uträckning ge ersättning till den skatteskyldige?*

Remstam tycker att förarbetena är klara och ger utrymme för mindre restriktivt tillämpning. Det handlar om hur lagen tillämpas hos myndigheterna, vilka måste få en annan insikt om vad det handlar om. På seminariet diskuterades två förslag. Det ena förslaget var att man avskaffar lagen och medger inkomstskatterättsligt avdrag istället. Detta skulle innebära att man i alla fall får 28% av kostnaderna i avdrag. Det blir ungefär lika mycket eller kanske till och med mer än vad man får nu när man gör en skälig jämkning av framställt yrkande. Ersättningslagen fungerar egentligen inte som den ursprungligen är tänkt. I varje fall fungerar den inte så att den kommer den skatteskyldige till godo på det sätt som ombud tycker att den bör göra. Det händer att ombuden skär antalet timmar istället för att tar upp den tid de verkligen har lagt ner. Ombuden tror att man kommer att få mer framgång med yrkade antal timmar då stora kända bolag är mindre benägna att yrka ersättning enligt ersättningslagen. De tror att de får större framgång i målet då. Den andra förslaget var att man har en hearing eller möte med företrädare för SKV, domstolar och ombud, där man diskuterar olika frågeställningar. Informationen om vad skattejuristernas arbete kräver skulle bidra till ökad förståelse. Detta stämmer överens med vad Faleberg föreslår. Enligt Leidhammar bör man kunna få ersättning för sina kostnader i större utsträckning om man tog bort första punkten i 3§ ErsL. Istället kunde man formulera förarbetena så att ersättning utgår även när man inte har fått bifall. Det skulle mer vara bedömning av svårighetsgraden.

På SKV tycker man att tjänstemän skall tillämpa gällande rätt och titta på RR:s praxis. Lagen är en spegling av det lagstiftaren har gjort eller inte gjort. Om Riksdagen skulle göra fler undantag skulle fler omfattas av lagen. Lagen är idag tillämpad såsom den är skriven. Om generösare ändringar för att öka tillämpning av lagen görs då skulle fler få ersättning. Den enskilde kan inte få ersättning om gällande rätt inte berör eller passar in på just det specifika fallet.

På LR:n anser man att domstolen aldrig skall ta politiska hänsyn, utan enbart tillämpa lagen. Specifikation av kostnadsunderlag i lämnad faktura är eftersträvansvärd.

8 Slutdiskussion

I detta kapitel redovisas våra slutsatser vad avser tillämpningen av ersättningslagen och ytterligare frågeställningar som uppstått under tiden uppsatsen skrivits. Mot bakgrund av vad som sagts i föregående kapitel vill vi här diskutera de områden där eventuella brister har framkommit vid ersättningslagens tillämpning och bedöma om rättssäkerheten blir lidande på grund av förekommande brister.

8.1 Om jämkning

Trots förbättringar som gjordes 1994 är det fortfarande svårt att erhålla ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt. Regeln är att ju krångligare och oklarare rättsordningen är, desto generösare ges ersättning. Vidare bör möjligheten till ersättning vara bättre ju större framgången i målet är. RR:n är en prejudikatsinstans. Enbart mål som är av allmänt intresse medges prövningstillstånd i RR:n. Även om ersättning tillerkänns så skärs den. Detta visar hur restriktiv lagens tillämpning är.

Det är allmänt känt bland skattejurister att domstolarna som regel jämkar det begärda ersättningsbeloppet. Ett argument är att kostnaderna inte alltid anses vara styrkta. Enligt SKV:s mening bör ifyllnad av SKV 6892 "Ansökan om kostnadsersättning" fungera som tillräckligt underlag för bevisning. Ansökan innehåller inte någon mer detaljerad arbetsredogörelse som vi tycker behövs. Både RR:s praxis och vår intervju med LR:n bekräftar att i praktiken brukar det jämkas mindre om kostnaderna specificeras mer ingående. Den allmänna uppfattningen bland de intervjuade skattejuristerna var att enbart mer specificerade kostnader inte skulle kunna lösa problemet.

Utifrån praxis och intervjuer med SKV och LR:n kan man dra slutsatsen att skattejurister brukar lämna ett mer översiktligt kostnadsunderlag än vad advokater gör i allmänna domstolar. Kraven bör skifta och istället bero av ärendets karaktär. I enkla och mindre tidskrävande ärenden bör det räcka med en redogörelse för olika arbetsmoment. Högre krav borde ställas om ärenden är

mer omfattande och det begärda arvodet högre än rättshjälptaxan. Vi tror att skattejurister i allmänhet bör argumentera mer utifrån sin kompetens och de timmar ärendet har tagit. Vid ett övervägande av precisering av ersättningsreglerna bör ledning kunna hämtas från Rättshjälpslagstiftningen. I 20§ RHL framgår det hur kostnadsredogörelse skall presenteras. Det framkommer bl.a. att redogörelsen skall vara så utförlig att ersättningsanspråkets skälighet kan bedömas. En mer specificerad arbetsredogörelse ökar förutsättningar att få den begärda ersättningen.

En annan anledning för jämkning är att domstolar och SKV oftast utgår från rättshjälptaxan istället för från den verkliga timkostnaden. Någon strikt bundenhet till taxan är inte avsedd. I verkligheten tas det inte speciellt mycket hänsyn till förarbetena, som ger utrymme att kunna frånga rättshjälptaxan om ärendet är svårt eller ombudet är speciellt skickligt. En skattejurist kostar, som regel, mer än en advokat, eftersom skattejurister är specialiserade. Särskild kunskap om detta verkar ändå saknas hos myndigheter som utdömer ersättningen efter rättshjälptaxan. Ombudskostnader varierar från ort till ort. SKV tycker att det trots allt är skäligt att rätta sig efter taxan. Vi tror att en ökad kunskap hos SKV om vilka verkliga timkostnader som gäller och hur dessa varierar kan ge en öppning till att frånga rättshjälptaxan.

8.2 Till de allmänna

Problemet med att finna orsakerna bakom varför man jämkar kostnaderna har varit att domstolar mycket sällan motiverar domskälen. En fundamental rättssäkerhetsaspekt i all juridisk verksamhet är att de rättsliga avgörandena ges en tillfredsställande motivering. För parterna är det viktigt att veta vilka omständigheter i målet som beaktas och hur dessa bedöms. Man kan därmed kontrollera hur domstolen har ställt sig till de bevisrättsliga frågorna. Lagen påbjuder dock inte bättre motiveringar. Det finns emellertid krav i 30§ FPL som sällan uppfylls av domstolarna. Den mest förekommande motiveringen har varit att ”ersättning medges med *skäliga* x kronor”. Vad som anses med *skäligt* anges oftast inte i domskälet. Domstolarna och SKV bör lämna

tillfredsställande motiveringar i varje enskilt fall varför en *skälig* nedsättning till x kronor görs. Utifrån legitimitet och effektivitet är det viktigt att domstolarnas avgöranden är väl motiverade. Att sådana brister på förutsebarhet finns gör det till ett rättssäkerhetsproblem.

Domstolar och SKV bör i sin tur utöva officialprincipen i större utsträckning och vara aktiva med att begära kostnadsunderlag. Av intervjuerna framkommer att det sällan är domstolarna som begär underliggande faktura. Det verkar som att domstolar vanligtvis dömer efter det material som presenteras utan att ställa frågor och kontrollera oklarheter som kan öka den enskildes möjligheter att få ersättning. Det krävs därför att både domstolar och SKV intar ett mera aktivt förfaringsätt. Detta är inte bara en rättvisefråga utan också en rättssäkerhetsfråga.

När det gäller bevis i ersättningslagen skulle ett möte kunna ingå i handledningen beträffande en viss bevisfråga. Skattemål som rör komplicerade frågor och för med sig betydande ekonomiska konsekvenser för den enskilde, bör kunna motivera att ha en muntlig förhandling som ett komplement. Lämnat kostnadsunderlag kan omedelbart bemötas eller belysas och frågeställningar om dubbelarbete kan då kompletteras med frågor direkt till parterna. Även om den enskilde har rätt att begära muntlig förhandling förekommer detta, enligt LR, sällan i praktiken. Muntlig förhandling borde i många fall ge ett bredare och djupare beslutsunderlag.

Även om domstolarnas avgöranden måste grundas på lagen bör vägledning kunna hämtas från förarbetena. De regelmässigt förekommande jämkningarna är till viss del ett resultat av den strikta lagtolkningen. Det finns ingen anledning att upprätthålla lagtexten som den till varje pris viktigaste rättskällan eller försöka utvinna svaret enbart ur lagtexten. Ett tydligt exempel är att jämkning enligt proposition 1993/94 s.137 normalt inte skall ske när ersättning beviljas med stöd av 3§ punkt 2 ErsL. Så är inte fallet i praktiken. Ett annat exempel är 3§ punkt 3 ErsL så gott som aldrig tillämpas. Den snabba

lagstiftningstakten gör att det är svårt att hinna med att skriva kommentarer och läroböcker. Därför bör förarbetena vid tolkning fylla en viktig funktion som komplement till lagtexten.

I SOU 1993:62 föreslogs att ersättning även kunde utgå om ärendet eller målet var svårtbedömt. Om en sådan punkt hade funnits skulle det enligt de flesta intervjuade vara lättare att erhålla ersättning. Men vi tvivlar på att detta skulle kunna fungera i praktiken eftersom en sådan skälighetsbedömning redan görs när det gäller behov av ombud eller biträde.

Enligt RF skall förvaltningsmyndigheter betrakta saklighet och opartiskhet. Hur kan detta uppnås om SKV både är partföreträdare i processen och den som betalar ut ersättningen? Enligt vår mening är det en övermäktig uppgift att åstadkomma. I de fall SKV för processen kan det hända att de redan har låst sig vid en uppfattning, och inte kan ta ställning i frågan på ett objektiv sätt. En lösning kunde vara att ersättning utbetalas av en opartisk och objektiv myndighet. Dock är vi tveksamma till att enbart en sådan åtgärd skulle kunna lösa problemet utan att tillföra nya.

Den senaste tiden har det i debatten framkommit att få advokater ägnar sig åt skatterätt. En av anledningarna bakom detta sägs vara att det oftast rör sig om svärgenomträngligt material. En annan orsak påstås vara svårigheterna med att få betalt. När ersättningslagen infördes gjordes det med rättssäkerhet som utgångspunkt, för att den enskilde som skulle behöva hjälp inte skulle ruineras under tiden. Att kunna försvara sig i praktiken har blivit en klassfråga. Det framkom av intervjuerna att SKV i flera fall har skickat ersättningen till ombudet. Detta kan bero på att SKV inte har förstått vem skall erhålla ersättningen. Det är den skatteskyldige, som skall få hjälp, vilken bär hela kostnaden. Det bör inte uppstå sådana felaktigheter. Det allmänna bör veta vad som gäller. Information om vem det är skattejurister företräder och vem som bär kostnaden bör ge bättre helhetssyn på hur lagen skall tillämpas.

Ett förslag som har kommit fram genom våra intervjuer är att lagen bör ge utrymme att i vissa fall medge ersättning även om den enskilde inte helt eller delvis vinner bifall, inte enbart i prejudikatfallet. Istället skulle en bedömning av svårighetsgraden kunna vara det avgörande. Detta tycker vi skulle kunna ge en mer nyanserad lagstiftning, med mer individuella bedömningar.

8.3 Näringsidkare. Lika men ändå olika.

De senaste åren har skattereglerna nått en sådan komplexitetsnivå att till och med experter ibland har problem att tillgodogöra sig innehållet i reglerna. Det ställs högre krav på näringsidkare. I praktiken anlitar stora bolag skattejurister lika ofta som små. Om vi utgår ifrån RR:s praxis så görs det inte någon märkbar skillnad mellan näringsidkare.

En liten företagare har sällan råd att anlita en skattejurist. Det gör att bara företag med god ekonomi kan driva skattemål på ett acceptabelt sätt. Förarbetena och 3§ punkt 3 ErsL ger möjlighet att tillämpa de objektiva och subjektiva omständigheterna som kan vara aktuella hos småföretagare och vanliga skatteskyldiga. Någon praxis på detta område finns inte. Vi anser att *synnerliga skäl* skulle kunna åberopas oftare. En enskild som har haft t.ex. inkomst av tjänst och fått skattetillägg har förmodligen ingen aning om skattelagstiftningen. Den skattskyldiges ålder, bristande erfarenhet, otillräckliga språkkunskaper, sjukdom eller dylikt skulle kunna uppfylla ovanstående rekvisit. Vår åsikt är att domstolarna genom sin materiella processledning skulle kunna iaktta ovanstående omständigheter och vara mer välvilliga att utbetala ersättning.

8.4 Avslutande kommentar

På det ovan nämnda seminariet och i intervjun framgick det att flera advokater och skattejurister brukar skära ner antalet timmar innan de framställer yrkandet till domstolen. Andra skattejurister begär ersättning utifrån rättshjälpstaxan istället för sina verkliga kostnader. Stora företag är mindre villiga att yrka ersättning. Att systemet upplevs som orättvis av så många gör att det riskerar att tappa förtroende (legitimitet) och till slut upphör att fungera.

8.5 Försatt forskning

11§ RHL infördes 1994 i samband med tillkomsten av ändringar i ersättningslagen. Avsikten var att klarlägga förhållandet mellan den praxis som utbildats vid beviljande av allmän rättshjälp och reglerna i ersättningslagen. Det vore intressant att undersöka hur praxis utvecklats och vilket samband som finns mellan rättshjälpslagen och ersättningslagen.

Vårt arbete behandlar huvudsakligen kostnader uppkomna i förvaltningsdomstol och annan lagstiftning berörs endast i sammanhang. Ett annat förslag för forskning är att undersöka: Hur ärenden bedöms på SKV nivå där kraven på opartiskhet och objektivitet är mycket betydelsefulla? Hur uppfyller processförare dessa krav? Hur påverkar t.ex. EU:s regelverk den svenska lagstiftningen, som skall tolkas i enlighet med EU direktiv?

Litteraturförteckning:

Litteratur

Almgren, Karin & Leidhammar, Börje. (2002), *Skatteförfarandet*, supplement 7, 8, 9, del 2, Stockholm: Norstedts Juridik.

Alhagen, Eleonor, (2003), *Rättskraft i skatteprocessen*, 1:a uppl., Stockholm: Norstedts Juridik.

Bengtsson, Bertil, (1994), *Skadeståndsrätt*, 1:a uppl. Stockholm: Norstedts Juridik

Diesen, Christian; Cassne, Hedvig; Hammarström, Fredrik & Schauman, Johan. (1999), *Prövning av skattemål*. Stockholm: Norstedts Juridik

Kellgren, Jan, (1997), *Mål och metoder vid tolkning av skattelag*, Uppsala: Iustus förlag.

Lodin, Sven- Olof; Lindencrona, Peter Melz; Silfverberg, Christer, (2002), *Inkomstskatt-en läro-och handbok i skatterätt*, Del 2, 8:e uppl, Lund: Studentlitteratur.

Peczenik, Alexander. (1995), *Juridikens teori och metod*, 1:a uppl., Göteborg: Norstedts Juridik.

Påhlsson, Robert, (1998), *Inledning till skatterätten*, Uppsala: Iustus förlag.

Strömberg, Håkan., (2002), *Allmän förvaltningsrätt*, 21:a uppl., Malmö: Liber Ekonomi

Artiklar och rapporter

Mayer, Andreas, (2001), *Skattedomstolarnas bevisprövning*. Skattenytt, sid. 427-434.

Remstam, Maj-Britt, (2000) , *Ersättningslagen – sedd ur en skatterådgivares perspektiv*. Skattenytt, sid. 187-199

Remstam, Maj-Britt, (2001), *Ersättningslagen - vad är det som skall ersättas?* Skattenytt, sid. 710-711.

Remstam, Maj-Britt, (2002), *Dyra skatteprocesser hotar rättssäkerheten*.
Dagens Industri, 28/02/2002.

DV/RSV ,(1993), *Skattemålen i länsrätt: en statistisk undersökning vid fyra länsrätter*, Rapport 1993:1, Jönköping: Domstolsverket, Solna: Riksskatteverket

Leidhammar, Börje, (2002), *Skatteprocessen - tillämpningen av taxeringslagen (1990:324)*, Rapport 2002:5, Karlstad University Studies

Leidhammar, Börje & Fast Karina. (2003), *Rättssäkerhet och effektivitet - en omöjlig kombination i den svenska skatteprocessen*, Rapport 2003:24, Svensk Näringsliv, Karlstad University Studies

Offentligt tryck

Ds Fi 1986:20 Skatteförenklingskommitténs betänkande.

Prop. 1972:5 Skadeståndslag,m.m.

Prop. 1988/89:126 Förslag till lag om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt

Prop. 1993/94:151 Förslag till lag om ändring i lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.

Prop.1996/97:9 Ny Rättshjälpslag

Prop.2002/03:128 Företrädaransvar m.m.

RSV: s information 1994-08-30, dnr. 4175-94/900.

SOU 1991:106 Domstolsutredningens betänkande – Domstolarna inför 2000-talet.

SOU 1993:62 Rättssäkerheten vid beskattningen.

Rättsfallsförteckning

RÅ 1992 ref.39

RÅ 1992 ref. 49

RÅ 1993 ref. 24

RÅ 1996 ref. 97

RÅ 2001 ref. 10

RÅ 2001 ref 25

RÅ 2000 ref. 41
RÅ 2000 ref. 66
RÅ 2002 ref. 20
RÅ 2002 ref. 56
RÅ 2002 ref. 95
RÅ 2000 not. 132
RÅ 2000 not. 206
RÅ 2001 not. 17
RÅ 2001 not.98
RÅ 2001 not.99
RÅ 2002 not.59
RÅ 2002 not. 111
RÅ 2002 not. 184
RÅ 2002 not. 192

NJA 1998 s. 598
NJA 2000 s. 124

Internet

Domstolsverket, www.dom.se, 2004-01-28 och 2004-02-15-15.

Konsumenternas försäkringsbyrå, www.konsummenternasforsakringsbyra.se

Bilaga