

Handledning för hand- läggning av ärenden enligt ersättningslagen

Förord

I denna handledning behandlas lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m., den s.k. ersättningslagen. Förutom att bestämmelserna i lagen kommenteras finns också information om praktisk hantering av ersättningsärenden hos Skatteverket.

Denna handledning utgår från bestämmelserna i ersättningslagen i dess lydelse den 1 juni 2006. Regeringsrättens avgöranden före nämnda datum har beaktats i görligaste mån.

Handledningen är i första hand avsedd att användas inom Skatteverket. Handledningen kan dock även vara av intresse för andra som i sitt arbete behöver information om ersättningslagen.

Solna i juni 2006

Vilhelm Andersson

Innehåll

Förord.....	3
Förkortningslista	9
1 Inledning	11
1.1 Allmänt.....	11
2 Ersättningslagens tillämpningsområde.....	13
2.1 Allmänt.....	13
2.2 Begreppet ”skattskyldig”	14
2.3 Ärendebegreppet	14
2.4 Begreppen ”skatt” och ”avgift”	16
2.5 ”mål om skatt”	17
2.6 Förhandsbesked.....	18
2.7 Övrigt	20
3 Förutsättningar för ersättning.....	21
3.1 Allmänt.....	21
3.2 Bifall helt eller delvis.....	21
3.3 Prejudikatmål eller liknande.....	24
3.4 Synnerliga skäl	25
3.5 ”haft kostnader”	26
3.6 ”ombud eller biträde”	26
3.7 ”eller annat”	27
3.8 ”skäligen behövts”	27
3.9 Inklusive eller exklusive mervärdesskatt	37

4	Inte ersättningsgilla kostnader.....	41
4.1	Allmänt.....	41
4.2	Den skattskyldiges skyldigheter	41
4.3	Eget arbete m.m.	42
4.4	Åtgärder av skatteplaneringskaraktär.....	43
5	Jämningsregler	45
5.1	Allmänt.....	45
5.2	Rättshjälp.....	45
5.3	Försäkringsskydd	48
5.4	Situationer då säkert beslutsunderlag inte finns	49
5.5	Delvis bifall	49
5.6	Den skattskyldiges försumlighet	50
6	Rättegångsbiträde enligt Europakonventionen.....	53
6.1	Allmänt.....	53
7	Framställning om ersättning	55
7.1	Allmänt.....	55
7.2	Framställning.....	55
7.3	Vad bör en framställning innehålla?	58
7.4	Vilka krav kan Skatteverket ställa angående underlag för ett ersättningsyrkande.....	59
7.5	Var ska framställning göras?	61
7.6	När ska framställning göras?	62
8	Ursäktligt misstag.....	63
8.1	Allmänt.....	63
9	För sen framställning	65
9.1	Allmänt.....	65
10	Diarieföring och akthantering	67
10.1	Diarieföring.....	67
10.2	Akthantering.....	70

11	Beslutsbehörighet	73
11.1	Allmänt.....	73
12	Det allmännas talan.....	75
12.1	Allmänt.....	75
13	Beslut i ersättningsärende	77
13.1	Allmänt.....	77
13.2	Ersättning begärs men inte i samband med överklagande av beskattningsärende	78
13.3	Ersättning begärs i samband med överklagande av beskattningsärende	78
13.4	Ersättning begärs för sent eller framställningen återkallas	79
13.5	Avgörande.....	80
13.6	Motivering.....	80
13.7	Överklagandehänvisning	81
13.8	Upplysningar	82
13.9	Delgivning	82
14	Omprövning.....	83
14.1	Allmänt.....	83
15	Överklagande.....	85
15.1	Allmänt.....	85
15.2	Vem får överklaga ersättningsbeslut?	85
15.3	Var förvaltningsmyndighets beslut om ersättning överklagas.....	86
15.4	Var länsrätts och kammarrätts beslut om ersättning överklagas.....	87
15.5	Prövningstillstånd i kammarrätt?	88
15.6	Tid för överklagande.....	89
15.7	Anslutningsvis överklagande?.....	91
15.8	Rättidsprövning.....	92
15.9	Avvisning.....	93
16	Skatteverkets yttrande i en ersättningsfråga.....	95
16.1	Allmänt.....	95

17	Kvittning	97
17.1	Allmänt.....	97
17.2	Hur går en kvittning till, rent praktiskt?	98
18	Utbetalning av ersättning	99
18.1	Allmänt.....	99
18.2	Vem ansvarar för utbetalning?	99
18.3	Laga kraft mot det allmänna.....	99
18.4	Om den skattskyldige överklagar ersättningsbeslutet?	101
18.5	Lagakraftbevis.....	102
18.6	Till vem ska utbetalning ske?	102
18.7	Om betalningsmottagaren är ett upplöst bolag	102
18.8	Kan fordran på ersättning överlåtas?	103
18.9	Ränta	103
18.10	Praktisk hantering	104
19	Utmätning	107
19.1	Allmänt.....	107
20	Sekretess.....	109
20.1	Allmänt.....	109
	Rättsfallsregister	111
	Sakregister	113

Förkortningslista

Els	Skatteverkets ekonomi- och lönesektion i Gävle
ErsL, Ersättningslagen	Lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.
Europakonventionen	den europeiska konventionen d. 4 nov. 1950 om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna
FL	Förvaltningslagen (1986:223)
FPL	Förvaltningsprocesslagen (1971:291)
Handledning för taxeringsförfarandet	Riksskatteverkets publikation Handledning för taxeringsförfarandet, 1996
JK	justitiekanslern
JO	justitieombudsmannen
KRNG	Kammarrätten i Göteborg
KRNJ	Kammarrätten i Jönköping
KRNS	Kammarrätten i Stockholm
KRSU	Kammarrätten i Sundsvall
not.	notis
prop. 1988/89:126	Prop. 1988/89:126 om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.
prop. 1993/94:151	Prop. 1993/94:151, Rättssäkerhet vid beskattningen
prop. 1996/97:9	Prop. 1996/97:9, Ny rättshjälpslag
prop. 2002/03:99	Prop. 2002/03:99, Det nya Skatteverket
prop. 2002/03:128	Prop. 2002/03:128, Företrädaransvar m.m.
prop. 2004/05:41	Prop. 2004/05:41, Förbättrad kontroll av rättsliga biträdens ersättningsanspråk, m.m.
ref.	referat
RSV	Riksskatteverket
RR	Regeringsrätten
RÅ	Regeringsrättens årsbok

10 *Förkortningslista*

Rätt handlagt	Skatteverkets publikation Rätt handlagt, 2004
RättshjälpsF	Rättshjälpsförordningen (1997:404)
Rättshjälpslagen	Rättshjälpslagen (1996:1619)
SBL	Skattebetalningslagen (1997:483)
SFS	Svensk författningssamling
SKM	skattemyndighet
TL	Taxeringslagen (1990:324)

1 Inledning

1.1 Allmänt

Historik

”Det är sedan länge en vedertagen ordning inom förvaltningsrätten att den enskilde medborgaren har att i princip själv stå för de kostnader han ådrar sig i olika förvaltningsärenden”, prop. 1988/89:126 om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m., s. 7.

Avsaknaden av möjligheter att i skattetvister kunna få ersättning för kostnader kom under slutet av 1980-talet att anses som alltmer otillfredsställande. En starkt bidragande orsak till att enskildas kostnader i vissa skatteärenden tenderade att stiga var den tilltagande komplexiteten i skattelagstiftningen som föranledde skattskyldiga att i ökad omfattning anlita advokater, revisorer och annan expertis för att ta till vara sin rätt.

Den 1 juli 1989 infördes en möjlighet för skattskyldiga att i vissa undantagsfall få ersättning för ombudskostnader m.m. enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. (ersättningslagen, ErsL). Då lagen ganska snart ansågs ge alltför begränsade möjligheter till ersättning genomfördes en del förändringar i lagen 1994 i syfte att ge bättre möjligheter till ersättning.

I samband med ändringar i ersättningslagen 1994 uttalade Regeringen att det från rättssäkerhetssynpunkt är av fundamental betydelse att den enskilde kan få sin taxering prövad av domstol. En viktig del av möjligheten till en sådan prövning är att den enskilde kan ta till vara sin rätt på ett effektivt sätt. Utgångspunkten är att enskilda inte ska behöva anlita juridiskt biträde eller ombud i förvaltningsprocessen. Likväl finns det fall där sådan hjälp behövs. Från rättssäkerhetssynpunkt är det inte acceptabelt att den skattskyldige inte har tillgång till juridisk sakkunskap om sådan är nödvändig för att tillvarata hans rätt.

De nya reglerna trädde i kraft den 1 juli 1994.

Enligt övergångsbestämmelserna gäller de äldre reglerna fortfarande beträffande kostnader i ärenden och mål som anhängiggjorts i den senaste instansen före den 1 juli 1994. Då det numera inte annat än undantagsvis torde förekomma ärenden eller mål där den äldre lydelsen är tillämplig behandlar denna handledning uteslutande lagen i dess lydelse från och med den 1 juli 1994.

Terminologi m.m.

I denna handledning används termen ”skattskyldig” genomgående för den som kan göra anspråk på ersättning enligt ersättningslagen och således även för den som egentligen borde betecknas på annat sätt – exempelvis avgiftsskyldig eller med skattskyldig jämställd.

Med ”beskattningsfråga” avses fråga om skatt eller avgift. Med ”beskattningsbeslut” avses såväl beslut om skatt som beslut om avgift.

2 Ersättningslagens tillämpningsområde

2.1 Allmänt

1 § ErsL

Denna lag 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. Lagen tillämpas även i mål enligt lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter samt i mål enligt 12 kap. 6 eller 6 a § skattebetalningslagen (1997:483). I ärenden om förhandsbesked enligt lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor är denna lag dock tillämplig endast om det allmänna ombudet hos Skatteverket ansökt om förhandsbesked.

Med avgifter avses i denna lag sådana avgifter som omfattas av lagen om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter. Med skattskyldig avses den vars skyldighet att betala skatt, tull eller avgift har varit föremål för prövning, liksom den som är ägare till fastighet eller som enligt 1 kap. 5 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152) skall anses som ägare. (SFS 2003:746)

Ersättningslagen gäller för en skattskyldigs kostnader hos domstolar och andra myndigheter i ärenden och mål om skatter, tullar och avgifter. Vidare gäller lagen när fråga är om fastighetstaxering samt i mål om betalningssäkring. Under perioden 1 juli 1998–31 december 2003 gällde lagen i ärenden om förhandsbesked om Riksskatteverket ansökt om förhandsbesked. Från och med den 1 januari 2004 gäller lagen i ärenden om förhandsbesked om allmänna ombudet hos Skatteverket är sökande.

Ett ärende eller mål om företrädaransvar enligt 12 kap. 6, 6 a eller 7 c § skattebetalningslagen (1997:483), SBL, är inte ett ärende eller mål om skatt. Företrädaransvarsmål gäller betalningsskyldighet för skatt. Numera (från och med den 1 januari 2004) är dock ersättningslagen tillämplig i mål om betalningsskyldighet enligt 12 kap. 6 eller 6 a § SBL (se Svensk författningssamling, SFS, 2003:746). Genom lagändringen har företrädare för juridisk person möjlighet att få kostnadsersättning i mål om betalningsskyldighet enligt 12 kap. 6 eller

6 a § SBL. Det innebär att en företrädare för en juridisk person som, exempelvis, görs ansvarig för den juridiska personens mervärdesskatt kan erhålla ersättning för sina kostnader i anledning av kravet mot honom trots att han inte är ”skattskyldig”. Eftersom ersättningslagen är tillämplig i mål enligt nämnda paragrafer kan ersättning inte komma i fråga om ett ärende om företrädaransvar avslutas genom en överenskommelse enligt 12 kap. 7 c § SBL (prop. 2002/03:128, Företrädaransvar m.m.).

Av övergångsbestämmelserna till SFS 2003:746 framgår att om talan om att ålägga en företrädare för en juridisk person betalningsskyldighet enligt 12 kap. 6 § SBL har väckts vid allmän domstol före ikraftträdandet gäller äldre föreskrifter i 1 §, innebärande att rättegångsbalkens bestämmelser om ersättning för rättegångskostnader är tillämpliga.

2.2 Begreppet ”skattskyldig”

Med ”skattskyldig” avses den vars skyldighet att betala exempelvis avgift har varit föremål för prövning. Även ägare av fastighet liksom den som enligt 1 kap. 5 § fastighets-taxeringslagen (1979:1152) ska anses som fastighetsägare är skattskyldig och omfattas av ersättningslagens regler. I mål om företrädaransvar är företrädare att likställa med skattskyldig.

2.3 Ärendebegreppet

För att ersättningslagen ska vara tillämplig är det tillräckligt att ett ärende under någon period har varit föremål för handläggning. Det kan till exempel ske genom att Skatteverket inlett en skriftväxling med den skattskyldige om en taxeringsändring, oavsett vilket resultat denna skriftväxling leder till. Även om verket efter viss utredning finner att förutsättningar för en taxeringsändring inte föreligger så är lagen tillämplig i det ärende där skriftväxlingen ägde rum. Skulle Skatteverket efter exempelvis en revision komma fram till att det inte föreligger förutsättningar för någon taxeringshöjning är ersättningslagen tillämplig eftersom revisionsärendet är ett ärende om skatt.

RÅ 2001 ref. 19

Regeringsrättens årsbok, RÅ, 2001 referat 19 belyser ärendebegreppet. Av domen framgår bland annat följande.

”En skattemyndighets taxeringsbeslut i en fråga som kan ha betydelse för beskattningen eller annat ekonomiskt mellanhavande med det allmänna får enligt 6 kap. 1 § TL överklagas hos länsrätten. Varje omprövningsbeslut utgör således i sig ett

överklagbart beslut. Enligt Regeringsrättens mening bör då också varje omprövningsbeslut som fattas med stöd av bestämmelserna i 4 kap. TL ses som beslut varigenom ett ärende hos skattemyndigheten avslutas. En motsatt ordning – dvs. där all handläggning hos skattemyndigheten av en viss taxeringsfråga betraktas som ett och samma ärende – skulle som RSV påpekat leda till att en skattskyldig som fått bifall till sitt yrkande i taxeringsfrågan men som glömt att yrka ersättning skulle kunna få ersättningsanspråket prövat genom att begära omprövning av taxeringsfrågan, vilket i sin tur skulle innebära att ursäktlighetskravet i 9 § ersättningslagen sattes ur spel. I sammanhanget bör också beaktas att ersättningsbeslut som fattas i samband med ett omprövningsbeslut kan överklagas för sig och utan hinder av att taxeringsfrågan fortsatt hanteras av skattemyndigheten (omprövning av ersättningsbeslutet kan i speciella fall ske enligt de särskilda reglerna i 27 § FL). Även dessa förhållanden talar för att varje omprövning bör ses som ett särskilt ärende enligt ersättningslagen.

Vad nu sagts rörande ersättningslagens ärendebegrepp får anses gälla även när skattemyndigheten efter överklagande fattar ett obligatoriskt omprövningsbeslut enligt 6 kap. 6 § TL och den skattskyldige i den fråga som är föremål för prövning får ett taxeringsbeslut ändrat såsom han begär. För det fall att en obligatorisk omprövning leder till att den skattskyldige inte alls eller endast till viss del får ett taxeringsbeslut i en viss fråga ändrat på sätt som han begär kommer emellertid ett mål att anhängiggöras hos länsrätten. Ett omprövningsbeslut får i sådant fall närmast karaktären av skattemyndighetens yttrande i det vid länsrätten anhängiggjorda målet (jfr prop. 1989/90:74 s. 320). Kostnader som i denna situation uppkommit i anledning av överklagandet och rör en fråga som länsrätten har att pröva bör då anses uppkomna i målet i länsrätten och skall således inte hänföras till handläggningen hos skattemyndigheten (jfr RÅ 2000 ref. 66).

Som framgår av vad som tidigare sagts har skattemyndighetens handläggning av bolagets avdragsyrkande kommit att bilda två omprövningsärenden enligt 4 kap. TL. Bolagets framställning om ersättning i vad den avser kostnader i det första ärendet har gjorts efter den tidpunkt då den enligt 7 § ersättningslagen senast skulle ha kommit in till skattemyndigheten. Av den anledningen och då utredningen i målet inte ger vid handen att förseningen skulle ha berott på något ursäktligt misstag, kan ersättning inte beviljas för kostnader hänförliga till det ärendet. ...”

Av domen följer således att varje omprövningsbeslut rörande en viss skattefråga, som Skatteverket fattar med stöd av bestämmelserna i 4 kap. taxeringslagen (1990:324), TL, ska ses som beslut varigenom ett ärende hos verket avslutas. Motsvarande bör gälla i fråga om omprövningsbeslut enligt skattebetalningslagen.

RÅ 2000 ref. 66 I

Av RÅ 2000 ref. 66 I framgår bland annat följande.

- Kostnader som uppkommer med anledning av att ett beslut överklagas får i princip anses hänförliga till målet hos den instans som ska pröva överklagandet. När Skatteverket med anledning av ett överklagande ändrar sitt beslut så som klaganden begär och överklagandet därmed förfaller så får kostnaderna med anledning av överklagandet i sin helhet anses ha uppkommit i ett ärende hos Skatteverket.
- Om Skatteverket inte till någon del ändrar det överklagade beslutet kommer ett mål att anhängiggöras hos länsrätt. I sådant fall bör alla kostnader som uppkommit med anledning av överklagandet anses hänförliga till målet i länsrätten.
- I de fall då det överklagade beslutet endast delvis ändras i enlighet med klagandens yrkande får ersättningsanspråk hänförliga till frågor som länsrätten har att pröva med anledning av överklagandet anses ha uppkommit i ett hos länsrätten anhängiggjort mål.

I sistnämnda fall har Skatteverket att pröva den del av ersättningsyrkandet som kan anses svara mot den eller de beskattningsfrågor som verket bifallit. Övrig del av ersättningsyrkandet ska ju prövas av länsrätten och överlämnas därför av Skatteverket till länsrätten för prövning.

2.4 Begreppen ”skatt” och ”avgift”

Termerna ”skatt” och ”avgift” står för sådan skatt eller avgift som avses i lagen om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter. Det innebär att ärenden och mål om exempelvis statlig och kommunal inkomstskatt, statlig förmögenhetsskatt, mervärdesskatt, punktskatter, tull och statlig fastighetsskatt omfattas av ersättningslagen. Även socialavgifter, skattetillägg och förseningsavgift samt avgifter som utgår i samband med uppbörd eller indrivning av skatte- och avgiftsfordringar omfattas av lagen.

Företrädaransvarsmål avser enligt prop. 2002/03:128 en fordran som är likställd med skatt.

RÅ 2002 ref. 108

Regeringsrätten fann i RÅ 2002 ref. 108 att ersättning enligt ersättningslagen inte kunde utgå i mål om uttagande av ansöknings- och tillsynsavgifter enligt alkohollagen då i målet aktuella avgifter inte omfattades av lagen om betalningssäkring.

2.5 ”mål om skatt”

- RÅ 1996 ref. 97** I RÅ 1996 ref. 97 behandlas frågan om förutsättningar för att tillåta eftersökning och omhändertagande av handlingar dels i verksamhetslokaler, dels i ställföreträdarens bostad. Målet ansågs vara ett mål om skatt i ersättningslagens mening.
- RÅ 2000 ref. 41** RÅ 2000 ref. 41 avsåg i sak huruvida ett bolag, vars konkurs avslutats utan överskott under pågående process i länsrätt, skulle tillerkännas partshabilitet med hänsyn till den betydelse utgången i skatteprocessen kunde antas ha för bolagets tidigare styrelseledamöter. Regeringsrätten fann att målet fick anses vara ett mål om skatt i ersättningslagens mening.
- RÅ 2001 ref. 67** RÅ 2001 ref. 67 gällde en framställning om att uppgift skulle undantas från ett föreläggande för en advokatbyrå att, såsom tredje man, avge kontrolluppgift enligt lag om självdeklaration och kontrolluppgifter. Regeringsrätten fann att denna typ av mål inte omfattas av ersättningslagen.
- RÅ 2003 not. 152** Av RÅ 2003 notis 152 följer att ett mål om prövningstillstånd i mål om anstånd med inbetalning av skatt, för vilken företrädare för juridisk person är betalningsskyldig, anses vara ett mål om skatt.
- RÅ 2004 ref. 25** Regeringsrätten har i RÅ 2004 ref. 25 prövat om ett mål om återkallelse av F-skattsedel är ett mål om skatt i ersättningslagens mening. Av domen framgår, bland annat, att uttalanden som gjorts i lagstiftningsärendet visserligen ger vid handen att syftet i första hand varit att ge möjligheter till ersättning för biträdeskostnader i taxeringsmål och liknande mål som gäller en enskilds betalningsskyldighet för vissa skatter och avgifter. Någon avsiktlig begränsning till sådana fall kan dock inte utläsas av vare sig lagen eller av dess förarbeten och därför saknas, enligt Regeringsrätten, anledning att inte anse ersättningslagen tillämplig även i mål om skattens betalning om saken är av så komplicerad natur att skäl för ersättning föreligger.
- Vidare framhöll Regeringsrätten att ”[å]terkallelse av en F-skattsedel kan vara en mycket ingripande åtgärd som kan ha betydande skadeverkningar för en näringsidkare. En näringsidkare som anser sig på felaktiga grunder ha fått sin F-skattsedel återkallad bör därför oberoende av egna förutsättningar ha möjlighet att ta till vara sin rätt. Regeringsrätten finner sålunda att ersättning enligt ersättningslagen i princip kan utgå i mål om återkallelse av F-skattsedel”.

	Ersättning enligt ersättningslagen kan sålunda utgå i mål om återkallelse av F-skattsedel.
RÅ 2002 ref. 95 och RÅ 1993 ref. 24	Ett mål som endast gäller fråga om rätt till ersättning enligt ersättningslagen utgör inte ett mål om skatt med mera i ersättningslagens mening. I RÅ 2002 ref. 95 har Regeringsrätten fastslagit att sådana mål faller utanför lagens tillämpningsområde. Regeringsrätten intog motsvarande ståndpunkt avseende ersättningslagen i dess äldre lydelse i RÅ 1993 ref. 24.
KRNG mål nr 1737-05	Kammarrätten i Göteborg har den 13 januari 2006, mål nummer 1737-05, funnit att laglig möjlighet inte finns att tillerkänna ersättning enligt ersättningslagen i ett mål om betalningsansvar enligt 12 kap. 8 a § SBL. Målet avsåg betalningsansvar för delägare i kommanditbolag. Även om det sakligt sett kan finnas anledning att ifrågasätta varför mål om betalningsansvar enligt 12 kap. 8 a § SBL ur ersättningssynpunkt inte behandlas på samma sätt som mål enligt 12 kap. 6 eller 6 a § SBL så måste, enligt verket, lagtextens lydelse, såsom kammarrätten funnit, innebära att mål enligt 12 kap. 8 a § SBL ligger utanför ersättningslagens tillämpningsområde. Den skattskyldige har överklagat kammarrättens dom.
KRNG mål nr 5922-05	Kammarrätten i Göteborg har den 24 maj 2006, mål nummer 5922-05, avslagit Skatteverkets ansökan om utdömande av vite och beviljat ersättning för kostnader. Av domskälen framgår följande. ”Det i målet aktuella vitesföreläggandet har uppenbarligen utfärdats som ett led i en påbörjad skatteutredning mot I konsekvens härmed får fråga anses vara om ett mål om skatt i den mening som avses i 1 § lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. (jfr prop. 1988/89:126). ... har vunnit bifall till sitt yrkande och är därför berättigad till ersättning enligt angiven lag för ombudskostnader som skäligen behövts för att ta till vara hans rätt i länsrätten och kammarrätten. ...”

2.6 Förhandsbesked

Enligt lagtexten är ersättningslagen tillämplig i ärenden om förhandsbesked om allmänna ombudet hos Skatteverket (tidigare Riksskatteverket, RSV) är sökande.

- RÅ 2003 ref. 68** Av RÅ 2003 ref. 68 framgår att ersättningslagen inte är tillämplig när enskild part ansökt om förhandsbesked.
- RÅ 2002 not. 210** RÅ 2002 not. 210 gäller ett överklagat förhandsbesked. De skattskyldiga, som ansökt om förhandsbesked, överklagade förhandsbeskedet och yrkade ersättning för kostnader. Regeringsrätten, som framhöll att ersättningslagen i ärenden om förhandsbesked är tillämplig endast om RSV är sökande, fann att så inte var fallet och att ersättningsyrkandet därför inte kunde bifallas.
- Avgörandet synes, utifrån Regeringsrättens formulering, kunna leda till slutsatsen att ett överklagat förhandsbesked likställs med ett ärende om förhandsbesked – inte med ett mål om skatt. Vad skulle då gälla om förhandsbeskedet i stället överklagats av det allmänna? Hade ersättningslagen varit tillämplig i så fall? Svaret på dessa frågor finns i RÅ 2000 not. 11 nedan.
- RÅ 2000 not. 11** På ansökan av ett bolag meddelades förhandsbesked. RSV överklagade förhandsbeskedet. Bolaget yrkade i Regeringsrätten ersättning för kostnader. I RÅ 2000 not. 11 fann Regeringsrätten att ersättningslagen är tillämplig i ärenden om förhandsbesked om RSV ansökt om förhandsbesked. ”Det får anses att denna begränsningsregel ... tar sikte inte endast på de ärenden hos Skatterättsnämnden som initierats genom ansökan av den enskilde utan också på de mål hos Regeringsrätten som gäller överklagande av ett förhandsbesked i ett sådant ärende.” Eftersom förhandsbeskedet lämnats på ansökan av bolaget avslogs bolagets yrkande om ersättning.
- RÅ 2005 ref. 19** Motsvarande utgång som i RÅ 2000 not. 11 återfinns i RÅ 2005 ref. 19 med motivering att ersättning kan komma i fråga endast om ansökan om förhandsbesked har gjorts av Skatteverket.
- RÅ 2001 ref. 25** RÅ 2001 ref. 25 (se härom även avsnitt 3.8) är ett exempel på att ersättning enligt ersättningslagen kan beviljas i mål som följer på ett ärende om förhandsbesked. RSV ansökte om förhandsbesked och överklagade också detta. Den skattskyldige beviljades ersättning för sina kostnader i Regeringsrätten.
- Sammanfattning** Sammanfattningsvis kan således konstateras att det saknas förutsättningar för ersättning enligt ersättningslagen om det är den skattskyldige som ansökt om förhandsbesked. Om ett förhandsbesked som den skattskyldige ansökt om överklagas spelar det för ersättningsfrågan inte någon roll huruvida det är den skattskyldige eller det allmänna som överklagat förhands-

beskedet – förutsättningar för ersättning enligt ersättningslagen saknas om det är den skattskyldige som ansökt om förhandsbesked.

2.7 Övrigt

Säkerhet – skalbolags- deklaration

Enligt 11 kap. 12 § 2 st. SBL ska skälig kostnad för ställd säkerhet ersättas av staten om säkerhet, som ställts i anledning av skalbolagsdeklaration, inte tas i anspråk. Bestämmelserna i 6–11 §§ ErsL ska då tillämpas.

Säkerhet – betalningsanstånd

17 kap. 3 § SBL handlar om säkerhet vid anstånd med inbetalning av skatt i samband med omprövning eller överklagande. Enligt paragrafens tredje stycke ska kostnad för ställd säkerhet i vissa fall ersättas av staten. Av lagrummet framgår att ersättningen ska minskas om endast en del av yrkandet bifalls eller om det annars skulle vara oskäligt att ersättning lämnas. I övrigt ska reglerna i 6–11 §§ ErsL tillämpas.

Det innebär att ersättningslagens regler om bland annat utbetalning, tid för framställning m.m. och överklagande ska tillämpas i dessa fall.

3 Förutsättningar för ersättning

3.1 Allmänt

3 § ErsL

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

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. (SFS 1994:470)

En skattskyldig som haft kostnader för ombud eller biträde, utredning eller annat som skäligen behövts för att han ska kunna ta till vara sin rätt ska beviljas ersättning för kostnaderna om någon av de förutsättningar som anges i paragrafens tre punkter är uppfyllda och reglerna i 4 § ErsL inte utgör hinder för ersättning.

3.2 Bifall helt eller delvis

Har den skattskyldiges yrkanden helt eller delvis bifallits föreligger enligt första punkten i princip en rätt till ersättning om kostnaderna skäligen behövts och det inte är fråga om kostnader som inte är ersättningsgilla (4 § ErsL) – se härom avsnitt 4 – eller det finns grund för jämkning (5 § ErsL) – se härom avsnitt 5.

I förarbetena (prop. 1993/94:151, Rättssäkerhet vid beskattningen, s. 135) anges bland annat att det kan finnas flera anledningar till att den skattskyldige vinner bifall till sitt yrkande. Ett ärende kan ha handlagts felaktigt av myndigheten. Det förekommer även att den skattskyldige vinner ett mål därför att myndigheten intagit en alltför fiskal hållning, utan att för den skull ha förfarit felaktigt. Vidare kan ny utredning eller ändrad praxis medföra att saken ställs i ett annat läge än tidigare. Om deklarationsskyldigheten fullgjorts på ett riktigt

sätt och myndigheten avviker från deklarationen, men avvikelserna sedermera ändras av myndigheten eller av domstol, får det anses rimligt från rättssäkerhetssynpunkt att ersätta den skattskyldige för en process som leder till att han blir taxerad i enlighet med sin deklaration. Var och ens allmänna skyldighet sträcker sig endast till att deklarerat, inte till att driva process mot myndigheten om deklarationens riktighet.

Av förarbetena framgår vidare att frågan om rätt till ersättning ska avgöras efter vad saken får för utgång i den högre instansen i det fallet att den skattskyldige inte får bifall till sitt yrkande i sak och överklagar såväl det beslutet som beslutet om kostnadsersättning.

Motsvarande bör gälla då Skatteverket är klagande.

I prop. 1993/94:151, s. 174, framhålls att "[b]estämmelsen omfattar även fråga om ersättning i mål om betalningssäkring, där beslut om betalningssäkring meddelats för en fordran som inte är fastställd och fordringen senare inte blir slutgiltigt fastställd eller fastställs slutligt till ett väsentligt lägre belopp än det som har betalningssäkrats".

RÅ 1999 not. 245

Sedan kammarrätt inte bifallit skattemyndighetens, SKM:s, överklagande i en beskattningsfråga överklagade RSV avgörandet. Bolaget, som bestred bifall till RSV:s talan, yrkade ersättning för sina kostnader i Regeringsrätten, RÅ 1999 not. 245. Regeringsrätten gjorde i beskattningsfrågan samma bedömning som kammarrätten och fann att bolaget "vid denna utgång" var berättigat till ersättning.

Bolagets inställning i beskattningsfrågan innebar en begäran om att kammarrättens dom inte skulle ändras. Då Regeringsrätten delade kammarrättens uppfattning innebar det att bolaget vunnit gehör för sin inställning.

RÅ 2002 not. 170

I RÅ 2002 not. 170 hade SKM:s beslut att inte bevilja ersättning överklagats liksom den taxeringsfråga som ersättningen avsåg. Skatte- respektive ersättningsmålen handlades vid olika länsrätter och dom i ersättningsmålet meddelades nästan tre år före det att dom i taxeringsmålet meddelades. Regeringsrätten återförvisade ersättningsfrågan till kammarrätten. "Den slutliga utgången i taxeringsfrågan har varit av avgörande betydelse för ... rätt till ersättning för kostnader i ärendet hos skattemyndigheten. Genom att ersättningsfrågan kommit att handläggas skild från och före taxeringsfrågan har denna utgång inte blivit beaktad. Kammarrätten bör därför

göra en ny bedömning av ersättningsfrågan mot bakgrund av att ... numera vunnit bifall till sina yrkanden i taxeringsfrågan.”

Av rättsfallet framgår således att om en ersättningsfråga hålls öppen genom överklagande så ska rätten till ersättning bedömas utifrån den slutliga utgången i beskattningsfrågan.

**KRNG mål nr
6493-1999**

När en skattskyldig fått bifall till sin talan men på annan grund än den hon åberopat har Kammarrätten i Göteborg den 1 november 2001, mål nummer 6493-1999, avslagit yrkande om ersättning.

**KRNS mål nr
368-369-05**

Kammarrätten i Stockholm har i dom den 6 december 2005, mål nummer 368-369-05, gjort en tolkning av ”bifall i ersättningslagens mening”. Omständigheterna var följande. Den skattskyldige hade för sent gett in en begäran om omprövning och i samband därmed även yrkat ersättning. SKM avvisade begäran om omprövning då den kommit in för sent och beviljade inte någon ersättning. Sedan den skattskyldige överklagat myndighetens beslut och yrkat ersättning för kostnader i samband med överklagandet vidhöll myndigheten sin inställning. Länsrätten avslog överklagandet och yrkandet om ersättning. Efter det att den skattskyldige fullföljt sin talan och yrkat ersättning för kostnader i kammarrätten återkallades överklagandet till den del det avsåg beslutet om avvisning av begäran om omprövning eftersom Skatteverket beslutat att återbetala den aktuella skatten. Ersättningsyrkandena, som kammarrätten hade att ta ställning till, uppgick till 15 000 kr (6 timmar à 2 500 kr) för kostnader hos SKM, 5 000 kr (2 timmar à 2 500 kr) för kostnader hos länsrätten och 7 500 kr för kostnader hos kammarrätten. Beträffande kostnaderna hos SKM fann kammarrätten att ”[o]aktat att bolaget inte kunnat begära en sådan omprövning av Skatteverket får bolaget genom beslutet om återbetalning anses ha vunnit bifall till sitt yrkande i ärendet hos verket i den mening som avses i 3 § ersättningslagen” och beviljade ersättning med ”skäliga 6 000 kr”. Ersättning för kostnader i länsrätt vägrades med motivering att bolaget inte kunde anses ha vunnit bifall till sitt yrkande hos länsrätten och att annan grund för ersättning inte förelåg. I fråga om ersättning för kostnader i kammarrätt fann kammarrätten att målet där endast avsåg ersättningsfrågan och därmed inte utgjorde ett mål om skatt (se avsnitt 2.5) – en länsrätts beslut om att avslå ett överklagande av ett beslut att avvisa begäran om omprövning som för sent inkommen får nämligen inte överklagas.

Kammarrättens tolkning kan diskuteras. Det är ostridigt att bolagets begäran om omprövning kommit in för sent. Därför saknas skäl att ifrågasätta avvisningsbeslutet – verket ska inte pröva en för sent inkommen begäran om omprövning. Skatteverket har på eget initiativ med stöd av 35 § 2 st. lagen (1968:430) om mervärdesskatt beslutat återbetala aktuell mervärdesskatt. Den skattskyldiges agerande har uppenbarligen medfört att verket funnit skäl att ompröva sitt beslut. Kammarrättens avgörande är inte helt jämförbart med ovan nämnda kammarrättsdom där ersättning vägrades med hänsyn till att den skattskyldige fått bifall på annan grund än den hon åberopat. En grund för den skattskyldiges talan hos Kammarrätten i Stockholm var att någon form av begäran om omprövning skulle anses ha skett på sådant sätt att det i rätt tid måste ha stått klart för SKM att omprövning önskades, vilket får antas innebära ett påstående om att begäran kommit in i rätt tid.

3.3 Prejudikatmål eller liknande

I 3 § 2 p. ErsL finns rekvisitet ”av betydelse för rättstillämpningen”. Det syftar främst på prejudikatmål eller liknande ärenden och mål. I det senare fallet kan det vara fråga om s.k. pilotmål som prövats av domstol men som av olika skäl inte drivits ända upp till högsta instans. I sådana fall kan det ändå vara befogat att lämna ersättning för gjorda rättsutredningar eller dylikt i den mån kostnaderna är hänförliga till prejudikatfrågan (prop. 1993/94:151, s. 174).

Vad som avses med prejudikatmål framgår av 36 § 1 st. 1 p. förvaltningsprocesslagen (1971:291), FPL. Prejudikatmål innehåller en fråga av principiellt intresse. Genom ett vägledande avgörande bringas klarhet i en rättsfråga som dittills varit oklar eller, i vart fall, tveksam.

RÅ 2001 ref. 50 m.fl.

När Regeringsrätten beviljar prövningstillstånd får regelmässigt den genom prövningstillståndet uppläppta frågan anses vara av betydelse för rättstillämpningen. Att ersättning beviljas motiveras i dessa fall ofta med att målet avser en fråga av betydelse för rättstillämpningen, målets betydelse för prejudikatbildningen eller motsvarande. Se t.ex. RÅ 2001 ref. 50, RÅ 2002 not. 216, RÅ 2003 ref. 34, RÅ 2004 ref. 51, RÅ 2004 ref. 77, RÅ 2004 ref. 114, RÅ 2004 not. 192 och RÅ 2004 not. 225.

Ett måls betydelse för rättstillämpningen medför inte nödvändigtvis att alla frågor som Regeringsrätten prövar har prejudikatkaraktär.

RÅ 1996 ref. 102

RÅ 1996 ref. 102 avser frågor om avdragsrätt för lånefordringar och avdrag för reserveringar för s.k. säljgaranti men även frågan om SKM:s rätt att före utgången av året efter taxeringsåret, på oförändrat utredningsmaterial, ompröva till den skattskyldiges nackdel. Den skattskyldige yrkade ersättning för kostnader i Regeringsrätten med 4 000 kr avseende nedskrivning av lånefordran, med 6 000 kr för frågan om reservering och med 7 000 kr för frågan om SKM:s rätt till omprövning. Regeringsrätten beviljade ersättning med 4 000 kr avseende frågan om SKM:s omprövningsrätt med hänsyn till frågans betydelse för rättstillämpningen men fann i fråga om övriga ersättningsyrkanden att det inte fanns skäl att bevilja ersättning.

RÅ 2004 not. 187

I RÅ 2004 not. 187 hade RSV ansökt om förhandsbesked (se avsnitt 2.6 om förhandsbesked). Skatterättsnämnden meddelade förhandsbesked. Skatteverket överklagade förhandsbeskedet och yrkade att Regeringsrätten skulle fastställa förhandsbeskedet. Den skattskyldige som berördes av förhandsbeskedet yrkade ersättning för kostnader i Regeringsrätten. Regeringsrätten fastställde Skatterättsnämndens förhandsbesked, vilket innebar en motgång för den skattskyldige. Utan närmare motivering har Regeringsrätten beviljat den skattskyldige ersättning med visst belopp.

Skälet för att bevilja ersättning får antas ha varit att Regeringsrätten ansett målet vara av intresse för rättstillämpningen.

RÅ 2003 ref. 4

Det förekommer att när en skattskyldig haft framgång i Regeringsrätten så motiveras beslutet att bevilja ersättning enbart genom en hänvisning till utgången i målet – se t.ex. RÅ 2003 ref. 4.

3.4 Synnerliga skäl

Den tredje punkten innehåller rekvisitetet ”synnerliga skäl”. Synnerliga skäl för ersättning kan föreligga i sådana fall där den skattskyldige inte fått bifall till sina yrkanden och ärendet eller målet inte heller kan anses vara av betydelse för rättstillämpningen men där processen på grund av myndighetens agerande blivit onödigt omfattande eller komplicerad. Det kan också gälla ett revisionsärende i vilket Skatteverket har orsakat den reviderade större kostnader än nödvändigt. Det

måste emellertid vara fråga om sådana extraordinära fall där man i efterhand kan konstatera att utredningen eller revisionen utan den skattskyldiges förskyllan gått för långt eller där man i vart fall kan konstatera att kraven på den enskilde varit oproportionerligt stora. Synnerliga skäl kan även anses föreligga enbart med beaktande av målets beskaffenhet i förhållande till den skattskyldiges personliga förhållanden. Dessa fall måste dock bedömas med stor restriktivitet (prop. 1993/94:151, s. 174).

3.5 ”haft kostnader”

Enligt lagtexten är det en förutsättning för ersättning att den skattskyldige ”haft kostnader”. En fråga är då i vilken mån den skattskyldige måste visa att så är fallet. Det finns inte något stöd för att Skatteverket kan kräva att faktura eller att kvitto på betalning ska visas upp. En precisering av ett framställt ersättningsyrkande kan lämnas genom en specifikation eller genom att ombudet vid en muntlig förhandling informerar om vad som ingår i det yrkande som framställts.

Oavsett om faktura eller kvitto finns behövs en specifikation av de kostnader som den skattskyldige begär ersättning för. Specifikationen behövs som underlag vid bedömningen av vad som utgör skälig kostnad. Om ett skatte- eller avgiftsärende avser flera sakfrågor bör specifikationen vara sådan att det framgår vilken kostnad som är hänförlig till en var sakfråga.

Om ett ombud i skattemål företräder såväl ett fåmans-aktiebolag som dess företagsledare och bolaget faktureras hela kostnaden kan fakturan inte anses visa att företagsledaren haft någon kostnad.

3.6 ”ombud eller biträde”

RÅ 1992 ref. 30

RÅ 1992 ref. 30 avser ersättningslagen i dess äldre lydelse men är likväl av intresse i fråga om rätten till ersättning för kostnader för ombud eller biträde. Ett dödsbo begärde ersättning för kostnader. Dessa avsåg arvode till boutredningsman i boet för dennes arbete med att utföra boets talan i målet. Regeringsrätten konstaterade att ”[d]et är således inte fråga om arvode till något ombud eller biträde” och att ersättning inte kunde utgå för arvodet. Vidare framhöll Regeringsrätten följande. ”Det bör i detta sammanhang också erinras om att ersättning ... inte får beviljas för den skattskyldiges eget arbete, tidsspillan eller i övrigt för kostnader för sådant som

den skattskyldige själv utfört med anledning av ärendet eller målet. Med den skattskyldige avses enligt motiven också ställföreträdare för denne. Detta sägs innebära att kostnadsersättning får beviljas endast för kostnader som uppkommit genom insatser av någon annan än den skattskyldige själv eller dennes ställföreträdare (prop. 1988/89:126 s. 26).”

3.7 ”eller annat”

**RR mål nr
6604-05**

Regeringsrätten beslutade den 25 maj 2005 att inte meddela ett bolag prövningstillstånd i mål om inkomsttaxering. I en framställning, som inkom till Regeringsrätten den 21 november 2005, yrkade bolaget ersättning för kostnadsränta, drygt 1,5 milj. kr, avseende den tid då bolaget väntat på prövningstillstånd. Regeringsrätten avvisade bolagets framställning den 22 mars 2006, mål nummer 6604-05, då den inkommit för sent och något ursäktligt misstag inte framkommit. I beslutet noterar Regeringsrätten att kostnadsränta inte utgör en ersättningsgill kostnad enligt 3 § ersättningslagen.

Av Regeringsrättens beslut framgår således att kostnadsränta, avseende den tid ett överklagande ligger hos Regeringsrätten i avvaktan på prövning av frågan om prövningstillstånd, inte anses utgöra ”annat som skäligen behövts” i ersättningslagens mening.

Beträffande ränta på ersättningsbelopp se avsnitt 18.9.

3.8 ”skäligen behövts”

Lagtextens förutsättning om kostnad som skäligen behövts är dubbelbottnad. Det kan dels vara fråga om att bedöma vilket behov av hjälp som förelegat, dels kan bedömningen avse vilken kostnad som kan anses skälig för den hjälp som behövts. Detta synsätt har varit grundläggande sedan ersättningslagen infördes. Enligt prop. 1988/89:126, s. 26, som låg till grund för ersättningslagen i dess lydelse före de ändringar som gjordes 1994, bör vid bedömningen av skälig kostnad beaktas sådant som ärendets svårighetsgrad, ombudets skicklighet och vad det normalt kostar att anlita ett sådant ombud som ärendets beskaffenhet kräver.

Prop. 1993/94:151

Av prop. 1993/94:151 framgår följande beträffande kravet på att den skattskyldige skäligen har behövt ombud, biträde m.m.

På s. 134 anges bland annat att ”[a]v rättviseskäl är det också viktigt att skattskyldiga så långt det är möjligt bereds samma

möjligheter att oberoende av olika förutsättningar kunna föra en framgångsrik process. Däremot är det inte meningsfullt från rättssäkerhetssynpunkt att ge ersättning till en enskild som av bekvämlighetsskäl låter ett juridiskt ombud föra talan. Om man emellertid uppställer villkoret att kostnaderna för ombud eller biträde, utredning eller annat skäligen behövts för att ta till vara den skattskyldiges rätt ... kan skattemyndigheten resp. domstolen pröva huruvida sådant behov förelegat eller ej.”

S. 174 innehåller följande. ”Det skall med andra ord [ha] förelegat ett verkligt behov av sakkunnig hjälp. Här avses i första hand objektiva omständigheter, men även subjektiva omständigheter kan i vissa fall vägas in. Till de objektiva förutsättningarna hör främst sakens beskaffenhet, dvs. hur svår den skatterättsliga problemställningen är. Subjektiva omständigheter som kan vägas mot skattefrågans beskaffenhet är frågan om den skattskyldiges ålder, sjukdom, bristande erfarenhet och liknande förhållanden. Som nämnts under avsnitt 7.3 skall ersättning inte ges till en skattskyldig som av bekvämlighetsskäl låter ett juridiskt ombud föra talan. Årenden och mål av enklare beskaffenhet eller där myndigheten i tillräcklig utsträckning redovisat gällande rätt och sakomständigheter bör således falla utanför ersättningsfallen. Vidare bör man kunna ställa högre krav på personer som driver någon form av näringsverksamhet beträffande uppgifter som de till följd av detta kan antas ha större insikt i än skattskyldiga i allmänhet.”

Av förarbetsuttalandena framgår tydligt att ersättning inte ska utgå i de fall den skattskyldige själv kunnat föra sin process men på grund av bekvämlighetsskäl valt att låta sig företrädas av ombud. Den skatterättsliga fråga som är aktuell har stor betydelse för bedömningen av om den skattskyldige själv kunnat föra sin process. Även den skattskyldiges förutsättningar måste naturligtvis beaktas vid denna bedömning.

**KRNS mål nr
4162-03**

Kammarrätten i Stockholm har den 24 augusti 2005, mål nummer 4162-03, haft att ta ställning till behovsfrågan.

Ett bolag yrkade ersättning med 20 692 kr för kostnader i ett omprövningsärende.

Skattemyndigheten avslog bolagets yrkande då den ansåg att det inte fanns något verkligt behov av sakkunnig hjälp i skatteärendet. Beslutet motiverades bland annat med att det nedlagda arbetet i huvudsak avsett beskrivning av sakomständigheter och att ge in handlingar som styrkte lämnade

uppgifter – kostnader för att fullgöra sådana skyldigheter ansåg myndigheten inte utgöra grund för ersättning.

Länsrätten fann att svårighetsgraden på de beskattningsfrågor, där bolaget fått bifall, inte varit så hög att det i ersättningslagens mening förelegat ett skäligt behov av biträde, varpå ersättningsyrkandet avslogs.

Kammarrätten konstaterade att bolaget vunnit bifall i fråga om ett yrkat avdrag avseende motion och friskvård samt i fråga om skattetillägg. ”Beträffande dessa frågor får bolaget anses ha haft ett behov av att anlita juridisk hjälp.” Då bolaget inte redogjort för hur stor del av den yrkade ersättningen som var hänförlig till de aktuella frågorna ansåg kammarrätten 5 000 kr utgöra skälig ersättning.

Det är svårt att utifrån en dom av ovan angivet slag dra några direkta slutsatser om vad som utgjort viktiga data när behovsfrågan bedömts. Kammarrätten har uppenbarligen ansett att beskattningsfrågornas svårighetsgrad motiverat viss ersättning. Skatteverket hade övervägt att hänföra kostnad för motion och friskvård, 3 050 kr, till skattepliktiga löneinkomster eftersom kostnaden översteg 2 000 kr. Vidare hade verket övervägt skattetillägg med 36 691 kr.

RÅ 2002 not. 192

En fråga är huruvida skattebeloppets ringa storlek ska beaktas vid bedömningen av vilken kostnad som skäligen behövs.

RÅ 2002 not. 192 gäller ett litet skattebelopp, 75 kr, och ett ersättningsyrkande som avser betydande belopp, drygt en miljon kr. Regeringsrättens majoritet framhöll att det följer av 3 § ErsL ”att skälighetsbedömningen skall omfatta den enskildes behov av biträde och att bedömningen skall omfatta inte endast objektiva omständigheter utan även omständigheter som kan hänföras till den enskildes förhållanden. Det finns inte något hinder för att i denna helhetsbedömning också låta ingå kostnadernas storlek i förhållande till det omtvistade beloppets storlek. ... men målet kan likväl antas ha varit av stor betydelse för en större krets av försäkringstagare ... därför bör skälighetsbedömningen inte påverkas av det obetydliga skattebeloppet.”

Av nyss nämnda avgörande framgår också att det förhållandet, att utgången i målet var av stor betydelse för den skattskyldiges försäkringsgivare, med hänsyn till ersättningslagens utformning inte ska vägas in i bedömningen av vad som utgör skälig ersättning.

**KRNG mål nr
3669-1997**

I ett kammarrättsmål (Kammarrättens i Göteborg dom den 19 april 2001, mål nummer 3669-1997) om tillämpning av lagen mot skatteflykt yrkade den skattskyldige ersättning med 56 800 kr. Från SKM:s sida framhölls att den skattskyldige var advokat och fick anses själv kunna föra processen, i vart fall till största delen. Kammarrätten begränsade ersättningen till skäliga 25 000 kr med motivering att den skattskyldige – en advokat med mångårig erfarenhet – måste i huvudsak antas själv kunna föra sin talan i ett mål av förevarande slag där frågorna i och för sig var sådana att en skattskyldig i allmänhet skulle kunna vara i behov av sakkunnigt ombud.

**KRSU mål nr
665-1995**

Kammarrätten i Sundsvall avslog den 19 januari 1998, mål nummer 665-1995, en skattskyldigs begäran om ersättning med drygt 250 000 kr i mål om inkomst- och förmögenhets-taxering samt skattetillägg. Avslaget motiverades med att den skattskyldige ”som är advokat och under många år bl.a. varit verksam som konkursförvaltare och även rådgivare i bolags-rättsliga frågor, inte för att tillvarata sin rätt skäligen behövt ha kostnader för ombud i målet”.

**KRNS mål nr
3150-03**

En skattskyldig hade av länsrätt vägrats ersättning med motivering att orsaken till SKM:s bifall i taxeringsfrågan var ett kammarrättsavgörande rörande den skattskyldiges arbets-givare och att den skattskyldige mot bakgrund härav inte skäligen behövt anlita ett ombud för att ta till vara sin rätt. Kammarrätten i Stockholm, dom den 20 maj 2005, mål nummer 3150-03, delade länsrättens bedömning.

**KRSU mål nr
776-04 m.fl.**

I Kammarrättens i Sundsvall mål nummer 776-04 m.fl., dom den 25 maj 2005, hade den skattskyldige vunnit bifall till sin talan i ett skatteärende hos SKM. Det av den skattskyldige anlitade ombudet hade företrätt cirka 470 anställda inom en koncern vid överklagande av olika SKM:s beslut att beskatta de anställda för förmån av arbetsplatsutrustning. Ombudet företrädde även de anställdas arbetsgivare i ett mål om arbets-givaravgifter, som var kopplade till de aktuella förmånerna. Initialt överklagade ombudet taxeringen för elva av de anställda liksom beslutet om arbetsgivaravgifter för arbets-givaren. Avsikten var att dessa mål skulle utgöra s.k. pilotmål. Beträffande övriga anställda överklagade ombudet deras taxeringar strax före femårsfristens utgång. Ombudet åberopade som grund för överklagandena de då ännu inte med-delade kammarrättsdomarna i pilotmålen. Kammarrätten beslutade i pilotmålen att bifalla de skattskyldigas yrkanden och att medge ersättning enligt ersättningslagen. Med anled-

ning härav beslutade skattemyndigheterna att bifalla samtliga övriga överklaganden men att avslå de skattskyldigas yrkanden om ersättning med 929 kr vardera.

Av kammarrättens domskäl framgår att den tvistiga beskattningsfrågan vid tidpunkten då de senare överklagandena gavs in till länsrätt var föremål för prövning i ett s.k. pilotmål. Mot bakgrund härav fann kammarrätten att den skattskyldige på egen hand borde ha kunnat överklaga taxeringsbeslutet till länsrätten och hänvisa till de pågående processerna. Det hade inte framkommit att den skattskyldige pga. ålder, sjukdom eller liknande omständighet skulle varit förhindrad att göra detta. Kammarrätten fann att den skattskyldige inte skäligen behövt biträde för att ta till vara sin rätt.

**KRNS mål nr
3009-03 m.fl.**

Samma fråga som ovan har med samma utgång prövats av Kammarrätten i Stockholm den 20 maj 2005, mål nummer 3009-03 m.fl.

Det finns således anledning att – om inte särskilda skäl talar däremot – utgå från att ombud eller motsvarande inte behövs för att överklaga ett beskattningsbeslut och i överklagandet göra en hänvisning till aktuella pilotmål.

**Kostnadernas
storlek**

Att skälighetsbedömningen också ska innefatta kostnadernas storlek framgår även av prop. 1993/94:151, s. 174 f. Där framhålls att "[d]et förhållandet att den skattskyldige behövt hjälp i tvisten medför inte att han skall beviljas ersättning för högre kostnader än vad som skäligen varit påkallade. Viss ledning bör härvid kunna hämtas från vad som gäller i fråga om ersättning till biträde m.fl. i rättshjälpsärenden."

Propositionsuttalet innebär inte att rättshjälpstaxan, dvs. den taxa som gäller i fråga om ersättning till biträde med flera i rättshjälpsärenden, är direkt tillämplig i ersättningsärenden. Vid bedömning av de ersättningsgilla kostnadernas storlek bör dock viss ledning kunna hämtas från vad som brukar betecknas som rättshjälpstaxan. Lämpliga hjälpmedel är därför den av Domstolsverket utgivna "Rättshjälpshandboken" samt broschyren "Rättshjälp och taxor" som också utges av Domstolsverket. "Rättshjälpshandboken" finns tillgänglig på www.lagrummet.dom.se. "Rättshjälp och taxor 2006" finns på Domstolsverkets webbplats www.dom.se. Från och med den 1 januari 2006 är rättshjälpstaxans timkostnadsnorm 1 029 kr exklusive mervärdesskatt och blir då inklusive mervärdesskatt 1 286 kr.

- Prop. 2004/05:41** Prop. 2004/05:41 har rubriken Förbättrad kontroll av rättsliga biträdens ersättningsanspråk, m.m. Propositionen, vars övergripande mål är att förbättra det statliga ersättningssystemet, behandlar inte ersättningslagen. De typer av rättsliga biträden som berörs i propositionen är offentliga försvarare, målsägandebiträden, rättsliga biträden och offentliga biträden. Beträffande ersättningen för arbete framgår följande. Ersättningen ska bestämmas med utgångspunkt i den tidsåtgång som är rimlig med hänsyn till uppdragets art och omfattning och med tillämpning av den timkostnadsnorm som regeringen fastställer. Det innebär att ett rättsligt biträde normalt får debitera timkostnadsnormen för varje timme som lagts ner på uppdraget och att timersättningen får avvika från timkostnadsnormen under speciella omständigheter.
- RÅ 1999 ref. 32** RÅ 1999 ref. 32 får anses visa att bedömningen av vilken kostnad som skäligen behövs i en högre instans är avhängig av hur mycket utredning som skett i underinstanserna och även av huruvida den skattskyldige biträtts av samma person i de olika instanserna.
- RÅ 2001 ref. 50** Även RÅ 2001 ref. 50 berör frågan om ”skäligen behövs”. Regeringsrätten fann, bland annat ”med hänsyn till omfattningen av det arbete som har nedlagts redan i underinstanserna”, att ersättningen skulle begränsas.
- RÅ 1999 not. 248** Regeringsrätten fann i RÅ 1999 not. 248 med ”hänsyn till att biträdet bistått bolaget redan i kammarrätten och till den relativt begränsade omfattningen av den skriftväxling som förevarit” att ersättningen skäligen skulle begränsas till hälften av yrkat belopp.
- Det i målet aktuella bolaget hade inte yrkat ersättning i kammarrätten. Avgörandet ger anledning att framhålla att vid överklagande ska i det därav föranledda målet endast de kostnader beaktas som föranletts av överklagandet. Kostnader som lagts ner tidigare under processens gång, dvs. i annan instans, eller som avser samma sak som – utan att ersättning yrkats för kostnad – utretts tidigare, utgör inte ersättningsgilla kostnader i ett senare mål då kostnaden i den senare instansen inte behövs. Att upprepa vad som redan framhållits kan i princip inte medföra någon ersättningsgill kostnad.
- RÅ 2001 ref. 10** RÅ 2001 ref. 10 avser huruvida den skattskyldige skulle inkomstbeskattas för en gåva han erhållit. Den skattskyldige yrkade i Regeringsrätten ersättning för kostnader med 40 500 kr avseende 18 timmar à 2 250 kr. Dåvarande RSV tillstyrkte

ersättning men ansåg att ersättningen skulle utgå enligt rätts-hjälpstaxan. Regeringsrätten fann att den begärda ersättningen framstod som skälig och beviljade ersättning med yrkat belopp.

Nämnda rättsfall anförs stundtals som argument för att taxan inte ska tillämpas. Enligt prop. 1993/94:151 är rättshjälpstaxan en utgångspunkt. Någon strikt bundenhet till taxan är således inte avsedd. Utan ett mera utförligt motiverat ställningstagande än det Regeringsrätten gjort saknas anledning att frångå propositionens intentioner. Det gäller att bestämma vad som i det enskilda fallet kan anses vara en skälig ersättning.

RÅ 2001 ref. 25

I RÅ 2001 ref. 25 yrkade den skattskyldige ersättning för 3,5 timmars arbete à 1 562 kr 50 öre. RSV tillstyrkte ersättning för 3,5 timmar à 1 075 kr, vilket motsvarade gällande rättshjälps-taxa. Regeringsrätten, som fann att den skattskyldige skulle beviljas ersättning, fann inte skäl föreligga att bestämma ersättningen till lägre belopp än den skattskyldige yrkat.

Med hänsyn till att Regeringsrätten i domen framhåller att det inte föreligger skäl att bestämma ersättningen till lägre belopp än som yrkats får domen anses innebära att ersättning i paritet med rättshjälpstaxan kan vara motiverad i de fall skäl därför föreligger. Inte heller av denna dom kan anses framgå att taxan inte kan vara en utgångspunkt för bedömning av ersättnings-yrkanden.

RÅ 2002 ref. 56

RÅ 2002 ref. 56 avser ersättning för kostnader för ombuds resor till huvudmannens kontor samt för sakkunnigutlåtande och konsultation. Av domen framgår att det för ersättning krävs att de åtgärder, som kostnaderna avser, skäligen behövs och att kostnaderna inte är högre än vad som skäligen varit påkallat. Vidare framhöll Regeringsrätten att "[d]et ankommer på den som begär ersättning att visa att de åtgärder för vilka ersättning begärs skäligen varit påkallade. Det kan normalt inte anses skäligen påkallat att ett ombud besöker huvudmannen på dennes kontor eller motsvarande".

Härmed finns ett klart och entydigt uttalande om den subjektiva bevisbördans placering i ersättningsfrågor – det är den skattskyldige som har att visa att förutsättningar för ersättning föreligger.

Skatteverket har att fatta beslut om ersättning när skattskyldig yrkar ersättning i ärenden hos verket. Verket har även att ta ställning till ersättningsyrkanden som framställts vid domstol.

I båda situationer bör verket givetvis eftersträva att göra en så väl avvägd bedömning som möjligt utifrån omständigheterna i det enskilda fallet.

Det är många gånger svårt att utifrån domstolens motivering dra några slutsatser om hur skälighetsfrågan bedömts. Frånvaron av motivering gör det svårt att vinna någon kunskap om vilka omständigheter Regeringsrätten fäst avseende vid och hur dessa beaktats vid bestämmandet av vad som är att anse som skälig ersättning. Som exempel på denna problematik kan även följande domar anföras.

RÅ 2004 ref. 126

RÅ 2004 ref. 126 är ett exempel på en motivering som inte medger några slutsatser i fråga om bedömningen av vad som utgör skälig kostnad. Den skattskyldige yrkade ersättning för kostnader i länsrätt, 145 300 kr, i kammarrätt, 130 000 kr, och i Regeringsrätten, 40 000 kr. Regeringsrätten fann den skattskyldige berättigad till skälig ersättning och beviljade för kostnader i länsrätt 30 000 kr, i kammarrätt 20 000 kr och i Regeringsrätten 15 000 kr.

RÅ 2004 ref. 129

En skattskyldig yrkade i RÅ 2004 ref. 129 ersättning för kostnader i Regeringsrätten med 133 875 kr, varav 60 000 kr avsåg ersättning till sakkunniga och resten ombudsarvode. Regeringsrätten fann att ersättning skäligen borde beviljas med 90 000 kr.

Av avgörandet går inte att utläsa huruvida det är kostnad för sakkunniga eller kostnad för ombud eller bådadera som reducerats med hänsyn till ”skälighet”.

RÅ 2005 not. 4

I RÅ 2005 not. 4 yrkade den skattskyldige ersättning med 8 125 kr. RSV tillstyrkte ersättning för tre timmar enligt rätts-hjälptaxa. Regeringsrätten fann, utan närmare motivering, att den skattskyldige skulle erhålla ersättning med yrkat belopp.

Trots det förhållandevis ringa beloppet hade det varit önskvärt, med hänsyn till framtida bedömningar, att Regeringsrätten uttalat sig om motivet för det beviljade ersättningsbeloppet.

**KRNG mål nr
4519-03**

Kammarrättens i Göteborg dom den 7 november 2005, mål nummer 4519-03 avser ett bolag som yrkade ersättning för ombudskostnader i kammarrätt med 227 736 kr inklusive mer-värdesskatt. Kammarrätten, som fann bolaget berättigat till ersättning för kostnader som skäligen behövts, fann det skäligt att bolaget beviljades ersättning med 40 000 kr inklusive mer-värdesskatt.

Motiveringar av detta slag lämnar, som redan framhållits, föga vägledning om domstolens bedömningsgrunder.

RÅ 2005 not. 106

I detta sammanhang kan även RÅ 2005 not. 106 nämnas. Klaganden, ett aktiebolag, yrkade ersättning för kostnader i Regeringsrätten med 382 500 kr. Skatteverket ansåg att 40 000 kr framstod som skälig ersättning för kostnaderna. Regeringsrätten tillerkände klaganden ersättning med skäliga 60 000 kr.

Det går inte att dra några vägledande slutsatser om bedömningsgrunderna av en dom av detta slag.

RÅ 2005 ref. 77

Ett aktiebolag yrkade i RÅ 2005 ref. 77 (se även avsnitt 3.9) ersättning för kostnader i Regeringsrätten med 60 000 kr avseende 17,1 timmars arbete. Skatteverket ansåg tidsåtgången skälig men fann timkostnaden alltför väl tilltagen. Regeringsrätten beviljade ersättning med ”skäliga 40 000 kr”.

Domen innehåller inte någon uppgift om hur Regeringsrätten kommit fram till det belopp som beviljats.

**RR mål nr
8091-03**

En skattskyldig yrkade ersättning för kostnader i Regeringsrätten med 603 320 kr exklusive mervärdesskatt. Av Regeringsrättens dom, meddelad den 26 april 2006, mål nummer 8091-03, framgår att den skattskyldige ”vunnit bifall till sin talan och har därför rätt till ersättning för de kostnader som skäligen behövts för att ta till vara dess rätt. Ersättning bör beviljas med skäliga 60 000 kr exklusive mervärdesskatt”.

**RR mål nr
5291-04**

Regeringsrätten har den 26 april 2006 meddelat dom även i mål nummer 5291-04. Ersättning beviljades också här med skäliga 60 000 kr exklusive mervärdesskatt och med i princip samma motivering som i mål nummer 8091-03. Den skattskyldige yrkade ersättning med 166 000 kr exklusive mervärdesskatt.

Skatteverket hade i de två sistnämnda målen tillstyrkt ersättning med 60 000 kr exklusive mervärdesskatt.

**KRNG mål nr
4186–4188-05**

Kammarrättens i Göteborg dom den 16 mars 2006, mål nummer 4186–4188-05, synes innebära att domstolen i dessa fall ansett ersättning i nivå med timkostnadsnormen skälig.

Den skattskyldige yrkade ersättning med 41 674 kr exklusive mervärdesskatt. Skatteverket tillstyrkte ersättning med 6 500 kr i vardera målet (3 x 6 500 kr = 19 500 kr) och anförde att ersättningen borde beräknas med ledning av rättshjälpestaxans timkostnadsnorm för det år då arbetet utfördes (vid en tidsåtgång på cirka 19 timmar beräknades kostnaden till 19 370

kr). Kammarrätten fann med hänsyn till utgången i målen den skattskyldige berättigad till ersättning med skäliga 20 000 kr exklusive mervärdesskatt. I sak handlade målen om avdrag för ingående mervärdesskatt/stadigvarande bostad.

RättshjälpsF

Sedan den 1 april 2005 har 20 § 2 st. rättshjälpsförordningen (1997:404) följande lydelse.

20 § 2 st. RättshjälpsF

”Om ersättningen inte skall bestämmas enligt taxa eller om den begärda ersättningen avviker från fastställd taxa, skall kostnadsräkningen innehålla en arbetsredogörelse. Denna skall vara så utförlig att ersättningsanspråkets skälighet kan bedömas. Arbetsredogörelsen skall innefatta uppgift om tidsåtgången för varje åtgärd som inte är rutinmässig. Om den som begär ersättning åberopar några särskilda omständigheter, såsom att uppdraget varit särskilt svårt eller krävande, skall dessa anges. Av kostnadsräkningen skall även framgå den tid som har lagts ned på uppdraget och när arbetet påbörjades.” (SFS 2005:80)

Skatteverkets uppfattning

Det är svårt att i Regeringsrättsavgöranden finna vägledande uttalanden om hur skälig kostnad ska bestämmas. Detta förhållande gör att det, trots att propositionen 2004/05:41 inte direkt avser ersättningslagen, finns anledning att beakta dess uttalanden. I sak föreligger, enligt Skatteverkets uppfattning, inte skäl att göra skillnad mellan ersättning till de rättsliga biträden som propositionen omfattar och ersättning enligt ersättningslagen för kostnad för ombud och biträden.

I nämnda proposition framhålls inledningsvis att ersättning ”för arbete skall bestämmas med utgångspunkt i den tidsåtgång som är rimlig med hänsyn till uppdragets art och omfattning och med tillämpning av den timkostnadsnorm som regeringen fastställer”, dvs. ”rättshjälpstaxan”. Vidare framgår att timersättningen får avvika från normen ”om den skicklighet och den omsorg som uppdraget har utförts med eller andra omständigheter av betydelse ger anledning till det”. ”Ett ersättningsanspråk kan sättas ned av i huvudsak tre skäl. För det första på grund av att den påstådda arbetsmängden, dvs. den nedlagda tiden, helt enkelt är oriktig. För det andra på grund av att den nedlagda tiden inte är skälig i förhållande till uppdragets art och omfattning. För det tredje på grund av att uppdraget utförts mindre skickligt.”

Vid bedömning av vad som utgör skälig kostnad bör således beaktas vad som kan anses vara en rimlig tidsåtgång med hänsyn till uppdragets art och omfattning samt om skäl föreligger att avvika från timkostnadsnormen. Taxan är det

”normala”. Endast när det finns en påtaglig grund ska jämkning ske – uppåt eller nedåt.

Innehållet i rättshjälpsförordningen bör, enligt Skatteverket, utan att vara direkt tillämpligt på ersättningslagens område ändå kunna tas som en allmän utgångspunkt för de krav som kan ställas på kostnadsredovisningen när en skattskyldig begär ersättning enligt ersättningslagen. Skälighetsbedömningar hör till de svårare uppgifterna. Avsaknad av uppgift om faktiska omständigheter som i vart fall till viss del kan läggas till grund för bedömningen gör uppgiften än svårare. För att kunna göra en så riktig bedömning som möjligt bör Skatteverket regelmässigt begära in uppgifter om omständigheter som kan anses relevanta för bedömningen. Det kan i det enskilda fallet exempelvis innebära att uppgift begärs om vilken tid som nedlagts på en viss av flera beskattningsfrågor i ärendet eller målet (för att kunna särskilja kostnaden för denna fråga från kostnaderna för övriga frågor, vilket kan vara nödvändigt för att kunna jämföra med den tid som lagts ner på samma fråga i tidigare instans) eller att uppgift begärs om när visst arbete utförts (för att kunna se om kostnaden är hänförlig till det aktuella ärendet/målet eller till något tidigare ärende/mål).

3.9 Inklusive eller exklusive mervärdes-skatt

Vid ersättning till privatpersoner saknar frågan om mervärdes-skatt egentlig aktualitet – eventuell kostnadsersättning får då alltid anses vara inklusive mervärdesskatt.

Om en skattskyldig, som är berättigad till ersättning för kostnader, är registrerad till mervärdesskatt ska ersättning avseende ombudskostnader som hänför sig till den mervärdes-skattepliktiga verksamheten utgå exklusive mervärdesskatt. Skulle den skattskyldige ha s.k. blandad verksamhet och det framkommer att skattefri omsättning förekommer inom landet bör den skattskyldige beredas tillfälle att inkomma med uppgifter om avdragsrätt för aktuell faktura. Se även RSV:s skrivelse 2002-02-01, dnr 11756-01/110, ”Avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på processkostnader i skatteärenden”.

RÅ 1998 not. 105

I RÅ 1998 not. 105 hade ett aktiebolag yrkat ersättning med 3 900 kr exklusive mervärdesskatt. Regeringsrätten fann att bolagets kostnader, med beaktande av bolagets rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt, fick anses uppgå till yrkat belopp exklusive mervärdesskatt.

Att ersättning bör bestämmas med beaktande av bolags rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt har bekräftats i RÅ 2000 ref. 66 I, RÅ 2002 not. 200 och RÅ 2003 ref. 4.

RÅ 2000 ref. 66 I

Ett bolag yrkade i RÅ 2000 ref. 66 I ersättning för kostnader ”nedlagda i länsrätten och kammarrätten med 56 870 kr respektive 105 544 kr. Bolaget yrkade även ersättning för sina kostnader i Regeringsrätten med 171 945 kr exklusive mervärdesskatt”. RSV tillstyrkte att bolaget medgavs ersättning för processen i kammarrätten med 4 000 kr och för processen i Regeringsrätten med 20 000 kr inklusive mervärdesskatt. Regeringsrätten fann ”med beaktande av bolagets rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt” att bolaget skulle medges skäliga 10 000 kr för kostnader i kammarrätten och skäliga 40 000 kr för kostnader i Regeringsrätten.

RÅ 2002 not. 200

I RÅ 2002 not. 200 fann Regeringsrätten att ersättning till ett aktiebolag skulle bestämmas med beaktande av bolagets avdragsrätt för ingående mervärdesskatt då någon ”anledning att anta att bolaget i detta fall inte har rätt till avdrag för den ingående mervärdesskatten ... inte framkommit”.

Av formuleringen att döma – ”anledning att anta” – ska inte höga krav ställas i fråga om den skattskyldiges rätt till avdrag.

RÅ 2003 ref. 4

Ett bolag yrkade i RÅ 2003 ref. 4 ersättning med 7 500 kr, varav 1 500 kr avsåg mervärdesskatt. Regeringsrätten, som gjorde en hänvisning till RÅ 2000 ref. 66 I, fann att det inte framkommit någon anledning att anta att bolaget inte har rätt till avdrag för den ingående mervärdesskatten och beviljade ersättning med 6 000 kr.

Beviskravet avseende bolagets avdragsrätt för mervärdesskatt kan inte heller här sägas ha ställts särskilt högt.

RÅ 2005 ref. 77

RÅ 2005 ref. 77 (se även avsnitt 3.8) är något oklart vad gäller frågan om ersättningen är inklusive eller exklusive mervärdesskatt.

Länsrätten beviljade det i målet aktuella bolaget ersättning med 133 512 kr inklusive mervärdesskatt. Sedan SKM överklagat fann kammarrätten att ersättning för kostnader i länsrätten skulle utgå med skäliga 90 000 kr. Huruvida beloppet omfattar mervärdesskatt framgår inte explicit. Bolaget yrkade ersättning för kostnader i kammarrätten med 56 250 kr inklusive mervärdesskatt. Kammarrätten medgav i denna del ersättning med skäliga 15 000 kr. Något uttalande om mervärdesskatt finns inte heller här.

Med hänsyn till att bolagets yrkanden avsett kostnader inklusive mervärdesskatt, det av länsrätten beviljade beloppet varit inklusive mervärdesskatt och att det allmänna, enligt vad som framgår av avgörandet, inte berört frågan om mervärdesskatt finns anledning att utgå från att av kammarrätten beviljade belopp varit inklusive mervärdesskatt.

Skatteverket yrkade i Regeringsrätten att ersättning inte skulle utgå. Bolaget bestred bifall och yrkade ersättning för kostnader i Regeringsrätten exklusive mervärdesskatt. I domen berörs mervärdesskattefrågan inte närmare. Det av Regeringsrätten beviljade beloppet får antas vara exklusive mervärdesskatt.

**KRNS mål nr
368–369-05**

Även i det tidigare (avsnitt 3.2) nämnda kammarrättsavgörandet, Kammarrättens i Stockholm mål nummer 368–369-05, föreligger skäl för tveksamhet om huruvida ersättningen innefattar mervärdesskatt eller inte. Den skattskyldiges yrkande i aktuell del avsåg 15 000 kr (6 timmar à 2 500 kr) inklusive mervärdesskatt. Skatteverket vitsordade ersättning för tre timmar exklusive mervärdesskatt. Kammarrätten beviljade ersättning med 6 000 kr.

Då kammarrätten, trots verkets ställningstagande i mervärdesskattefrågan, inte i domen berört frågan om mervärdesskatt uppkommer frågan om vad som ska anses gälla i fråga om mervärdesskatten.

Sammanfattning

För undvikande av missuppfattningar om huruvida mervärdesskatt ingår i ersättningsbelopp eller inte är det angeläget att detta tydligt framgår i de fall där tveksamhet kan råda. Verket ska därför i sina beslut och yttranden tydligt ta ställning till frågan om mervärdesskatt i de fall detta är aktuellt. Huruvida en skattskyldigs yrkande om ersättning innefattar mervärdesskatt eller inte framgår ofta direkt av yrkandet eller av specifikation, fakturakopia eller liknande. Om så inte är fallet finns anledning att se på vem det är som yrkar ersättning. Är denne en privatperson eller någon som inte är registrerad till mervärdesskatt saknas i allmänhet anledning att beröra frågan om mervärdesskatt – ersättningsyrkandet får anses inkludera mervärdesskatt. Är det däremot fråga om en skattskyldig som kan tänkas ha avdragsrätt för mervärdesskatten har frågan en annan aktualitet och bör utredas.

Det är naturligtvis önskvärt att det även av domstols avgöranden avseende kostnadsersättning framgår huruvida beviljat belopp innefattar mervärdesskatt eller inte, särskilt om frågan om mervärdesskatt uttryckligen berörts i målet. Skulle

så inte vara fallet anser verket att avgörandet bör anses vara exklusive mervärdesskatt om det är fråga om en skattskyldig som har avdragsrätt för mervärdesskatt.

4 Inte ersättningsgilla kostnader

4.1 Allmänt

4 § ErsL

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 skäligen 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 deklarera 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. (SFS 1994:470)

4.2 Den skattskyldiges skyldigheter

4 § ErsL innebär begränsningar i rätten till ersättning. Den innehåller de begränsningar som tidigare fanns i 3 § 2 st. ErsL. Av prop. 1988/89:126, s. 26, författningskommentaren till 3 § 2 st. ErsL framgår följande. ”I andra stycket anges att åtgärder som allmänt sett ligger på den skattskyldige som ett utflöde av en normal medborgerlig skyldighet över huvud taget inte berättigar till ersättning. ... Kostnader som kan anses hänförliga till skyldigheten att lämna en deklaration eller annan liknande uppgift till ledning för att fastställa eller erlagga skatt är därmed inte ersättningsgilla. Detsamma gäller kostnader som härrör från skyldigheten att föra räkenskaper, anteckningar eller annat material som skall finnas som underlag för deklarationen och för kontroll av den. Upplýsningar som den skattskyldige bör lämna som komplettering till sin deklaration tillhör samma kategori. Även kostnader för uppgifter som den skattskyldige skall lämna efter anmaning ... faller utanför det ersättningsgilla området”

Begränsningarna avser kostnader som den skattskyldige själv ska bära. Ersättning får inte beviljas för kostnader som avser skyldigheten att lämna deklaration eller andra uppgifter till ledning för en myndighets beslut om skatt. Ersättning får inte heller beviljas för kostnader som avser skyldigheten att i skälig omfattning, genom räkenskaper eller på annat sätt, se till att det finns sådant underlag som behövs dels för att den skattskyldige ska kunna deklarerat eller lämna sådana uppgifter som han är skyldig att lämna, dels för att deklarationen och uppgifterna ska kunna kontrolleras.

Lagtexten avseende dessa begränsningar, liksom begränsningen nedan avseende eget arbete m.m., är kategorisk och ger inte utrymme för någon bedömning av huruvida det i ett konkret fall likväl skulle kunna vara befogat att den skattskyldige erhåller hjälp/ersättning. Det finns därför inte möjlighet att medge ersättning för sådant som enligt 4 § ligger utanför det ersättningsgilla området.

4.3 Eget arbete m.m.

Ersättning får inte beviljas för den skattskyldiges eget arbete, tidsspillan (med tidsspillan avses i allmänhet tid då produktivt arbete inte utförs trots att tiden tas i anspråk; restid och väntetid är exempel på tid som kan utgöra tidsspillan) eller i övrigt för kostnader för sådant som den skattskyldige själv utfört med anledning av ärendet eller målet.

Punkten 3 har, med viss språklig redigering, överförts från ersättningslagen i dess tidigare lydelse. I prop. 1988/89:126, s. 26 framhålls att "[m]ed den skattskyldige avses här också ställföreträdare för denne. Detta innebär att kostnadsersättning får beviljas endast för kostnader som uppkommit genom insatser av någon annan än den skattskyldige själv eller dennes ställföreträdare, först och främst för kostnader som hänför sig till ett anlitat biträde eller ombud."

Ersättning får, som sagt, inte beviljas för den skattskyldiges eget arbete m.m. Arbete som den skattskyldiges ställföreträdare utfört ska inte heller ersättas. Även kostnader för arbete som utförts av den skattskyldiges anställda faller utanför vad som kan utgöra ersättningsgilla kostnader.

RÅ 2001 not. 17

I RÅ 2001 not. 17 har Regeringsrätten prövat frågan om rätt till ersättning saknas med hänsyn till intressegemenskap mellan den skattskyldige, ett bolag, och ombudets arbetsgivare.

Ombudet var anställt vid Stadsledningskontoret i Stockholms kommun. Bolaget var ett helägt dotterbolag till ett av kommunen helägt holdingbolag. Regeringsrätten fann att det i ersättningslagen saknas stöd för att göra åtskillnad mellan kostnader för ombud, som är verksamma i helt extern verksamhet, och kostnader för ombud, som är verksamma inom juridisk person som är i intressegemenskap med den skattskyldige.

Intressegemenskap utesluter således i sig inte ersättning.

RÅ 2002 ref. 56

Av RÅ 2002 ref. 56 framgår, bland annat, att ersättning enligt ersättningslagen medgetts för ombuds hotell- och resekostnader i samband med muntlig förberedelse och muntlig förhandling men att det inte kunde anses påkallat att utge ersättning för resor när ombud besökt huvudmannen.

15 § FPL

I fråga om en parts kostnad för resa och uppehälle i samband med inställelse till muntlig förhandling kan domstol bevilja ersättning med stöd av 15 § FPL. Enligt detta lagrum får enskild part, som inställt sig till muntlig förhandling vid förvaltningsdomstol, tillerkännas ersättning av allmänna medel för kostnad för resa och uppehälle, om rätten finner att han skäligen bör ersättas för sin inställelse. Part har således inte någon absolut rätt till ersättning utan domstolen ska i dessa fall avgöra frågan om sådan ersättning efter en skälighetsprövning.

KRNJ mål nr 442-04

Kammarrätten i Jönköping fann den 22 december 2005, mål nummer 442-04, – efter att ha redogjort för 15 § FPL – att det saknades skäl att tillerkänna ett bolag ersättning då bolaget begärt muntlig förhandling men det vid förhandlingen inte tillförts något nytt av betydelse.

4.4 Åtgärder av skatteplaneringskaraktär

I prop. 1988/89:126, s. 16, framhålls att kostnadsersättning inte bör medges om en skattskyldig vidtagit åtgärder av skatteplaneringskaraktär som kan ifrågasättas och som därför lett till en skatteprocess. Vidare sägs i samma prop., s. 27, i en kommentar till det då gällande kravet att det skulle framstå som oskäligt att kostnaden bärs av den skattskyldige, att "[o]m den skattskyldige vidtagit komplicerade transaktioner med åtminstone delvis det syftet att han vill minimera sin skatt bör normalt någon rätt till kostnadsersättning inte föreligga ens om den skattskyldige vinner i tvisten".

Ersättningslagens lydelse ändrades, som framhållits, 1994. I prop. 1993/94:151, s. 130 f. lämnas en redogörelse för förslag från Domstolsutredningen. Därav framgår att utredningen fann det självklart att ersättning endast i sällsynta fall kan komma i fråga när den skattskyldige har bedrivit avancerad skatteplanering.

Beträffande frågan om ersättning, då huvudfrågan avser skatteplaneringsåtgärd, anser Skatteverket att utgångspunkten bör vara att ersättning inte ska beviljas i sådana ärenden och mål.

5 Jämkningsregler

5.1 Allmänt

5 § ErsL

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.

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. (SFS 1994:470)

Kostnadsersättning ska enligt 5 § 1 st. ErsL minskas med annan ersättning som den skattskyldige har fått eller kan antas komma att få för de aktuella kostnaderna enligt någon annan författning eller enligt avtal. Denna bestämmelse tar främst sikte på de fall när ersättning betalas ut enligt rättshjälpslagen eller där den skattskyldige har en rättsskyddsförsäkring.

Vidare kan ersättning jämkas om den skattskyldiges talan endast delvis bifalls (5 § 2 st. ErsL) eller vid den skattskyldiges försumlighet (5 § 3 st. ErsL).

5.2 Rättshjälp

Rättshjälpslagen (1972:429) upphörde att gälla den 1 december 1997 (övergångsbestämmelser finns) då rättshjälpslagen (1996:1619) trädde i kraft. Med ”rättshjälpslagen” avses nedan 1996 års lag.

Trots att ersättningslagen är subsidiär i förhållande till rättshjälpslagen kan ersättning utgå även i det fallet att den skattskyldige har rättshjälp enligt rättshjälpslagen. Ersättning kan i sådana fall komma i fråga för rättshjälpsavgift och för tilläggsavgift.

Rättshjälp enligt rättshjälpslagen kan, under vissa förutsättningar, beviljas fysisk person och dödsbo.

Av rättshjälpslagen framgår följande. Rättshjälp får inte beviljas för upprättande av självdeklaration, i ärenden om fastighetsdeklaration och i mål eller ärenden angående fastighetstaxering (10 §). Rättshjälp får beviljas endast när det finns särskilda skäl i en angelägenhet som rör skatter, tullar, avgifter eller betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter (11 §). I fråga om rättshjälp till näringsidkare 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 och omständigheterna i övrigt; med näringsidkare avses en fysisk person som driver verksamhet av ekonomisk natur, som kan betecknas som yrkesmässig, eller har ett bestämmande inflytande över en juridisk person som bedriver sådan verksamhet (13 §).

RÅ82 1:4

Målet RÅ82 1:4 gäller frågan om rättshjälp i mål om skönmässig eftertaxering av byggnadssnickare för inkomst av tjänst. Regeringsrättens majoritet, som fann att allmän rättshjälp inte skulle beviljas, ansåg att en skattskyldig normalt inte kan anses behöva biträde enligt rättshjälpslagen för att bemöta ett påstående från det allmänna om att han haft andra tjänsteinkomster än dem han uppgett i sin självdeklaration.

RÅ 1986 ref. 33

Allmän rättshjälp beviljades i RÅ 1986 ref. 33 (besvär i särskild ordning) med hänsyn till målets beskaffenhet (fråga om uppburna ersättningar från Folketrygdkontoret för utenlandssaker utgör skattepliktig inkomst av tjänst, fråga om tillämpning av dubbelbeskattningsavtal; utredning ansågs böra komma till stånd för att ersättningarnas skatterättsliga natur skulle bli tillförlitligt belysta) och den skattskyldiges personliga förhållanden.

Nyss nämnda rättsfall är ett exempel på att den rättsliga angelägenheten ansetts så invecklad att behov av bistånd förelegat.

RÅ 1986 ref. 114

I RÅ 1986 ref. 114 fann Regeringsrätten att det rådde betydande oklarhet i ett taxeringsmål, avseende eftertaxering, inkomsttaxering och skattetillägg, om huruvida den aktuella personen varit näringsidkare eller om hon bara formellt tillagts en sådan ställning. Rättshjälp beviljades med hänsyn till hennes ekonomiska och personliga förhållanden och då hennes förutsättningar att utan biträde tillvarata sina intressen i denna

fråga, som inte var en typiskt uppkommande tvist i näringsverksamhet, fick antas vara begränsade.

Prop. 1996/97:9

Prop. 1996/97:9, Ny rättshjälpslag, s. 127 f., innehåller följande uttalanden från regeringen avseende ”särskilda skäl”. ”En viss skärpning jämfört med den nuvarande regeln är dock motiverad. Enligt regeringen bör det krävas särskilda skäl för att en näringsidkare skall kunna få rättshjälp.” ”Vid prövningen av om det finns särskilda skäl att bevilja rättshjälp åt en näringsidkare kan i viss mån tidigare praxis vara av betydelse. Avgörande i dag är verksamhetens omfattning och näringsidkarens ekonomi och personliga förhållanden. Liksom i dag bör rättshjälp främst komma i fråga i angelägenheter som rör pågående, huvudsaklig verksamhet av mindre omfattning. Rättshjälp bör bara beviljas i de fall näringsidkaren kan jämföras med en löntagare i normalt inkomstläge. En lämplig tumregel kan vara att rättshjälp inte skall beviljas om verksamhetens omsättning överstiger 500 000 kr (1996 års värde) eller om det finns fler än två anställda. I vissa fall bör dock rättshjälp kunna komma i fråga även när det är fråga om sidoordnad verksamhet respektive tidigare bedriven verksamhet.”

RÅ 2003 ref. 56

I RÅ 2003 ref. 56 vägrades en skattskyldig ersättning enligt rättshjälpslagen. Den skattskyldige, som bedrev taxirörelse genom ett av honom ägt aktiebolag, hade påförts skattetillägg med drygt 230 000 kronor. De mål i vilka rättshjälp söktes rörde främst frågan om det föreliggande kontrollmaterialet motiverade en höjning av den skattskyldiges tjänsteinkomst. Regeringsrätten fann att även om utredningsmaterialet var relativt omfattande så framstod de rättsliga frågorna som kunde aktualiseras som förhållandevis okomplicerade.

Regeringsrätten, som fastslog att ”en näringsidkares möjligheter att erhålla rättshjälp i ett mål om skatt [är] mycket begränsade. Endast om det finns särskilda skäl får rättshjälp beviljas i ett sådant mål”, fann att förutsättningar för rättshjälp inte förelåg. (Mer om detta rättsfall i avsnitt 6, Rättegångsbiträde enligt Europakonventionen.)

RÅ 2003 not. 172

Med likartad motivering som i RÅ 2003 ref. 56 har Regeringsrätten i RÅ 2003 not. 172 avslagit begäran om rättshjälp i mål om höjning av inkomst av näringsverksamhet samt avgifts- och skattetillägg.

**KRSU mål nr
958-04 och 960-04**

Kammarrätten i Sundsvall har i beslut den 26 april 2004, mål nummer 958-04 och 960-04, avseende fråga om rättshjälp i mål om inkomsttaxering, mervärdesskatt, arbetsgivaravgifter

och skattetillägg funnit att de krav som uppställs för rätt till rättshjälp enligt rättshjälpslagen och rätt till rättegångsbiträde enligt Europakonventionen inte var uppfyllda.

**JK:s över-
klaganderätt**

Beslut i rättshjälpsärenden fattas av domstol (i vissa fall av Rättshjälpsmyndigheten). Såväl enskild part som, sedan den 1 april 2005, Justitiekanslern, JK, (tidigare Domstolsverket) får överklaga beslut om rättshjälp. Enligt 1 § 1 st. 2 p. lag (2005:73) om rätt för Justitiekanslern att överklaga vissa beslut får JK överklaga beslut av domstol om, bland annat, ersättning av allmänna medel till målsägande, enskild part, försvarare, målsägandebiträde, särskild företrädare för barn, vittne, sakkunnig eller annan som inte är part. Av paragrafens andra stycke framgår att JK:s rätt att överklaga inte omfattar överklagande av beslut om ersättning enligt ersättningslagen.

**Uppgifter
som behövs**

För att Skatteverket ska kunna ta ställning till om kostnader, för vilka ersättning yrkas, täcks genom rättshjälp måste myndigheten ha tillgång till uppgifter om huruvida den skattskyldige sökt eller avser att ansöka om rättshjälp. Verket bör därför infordra sådana uppgifter från den ersättnings-sökande i de fall där rättshjälp kan förekomma.

5.3 Försäkringsskydd

Den som begär ersättning enligt ersättningslagen kan ha träffat avtal om rättsskyddsförsäkring eller motsvarande. En del försäkringsavtal anger att försäkringsgivarens ersättnings-skyldighet är begränsad till ett visst maximibelopp. Vidare gäller att försäkringstagarens eventuella självrisk dras av från försäkringsersättningen. Ersättning enligt ersättningslagen kan aktualiseras, om förutsättningarna för ersättning i övrigt är uppfyllda, för kostnader som överstiger maximibeloppet och för självrisken.

**Uppgifter
som behövs**

För att Skatteverket ska kunna ta ställning till om uppgivna kostnader täcks av en försäkring måste myndigheten ha tillgång till uppgifter om den skattskyldiges försäkringsskydd. Verket bör därför från den ersättningssökande infordra uppgifter om försäkringsavtal m.m. som kan möjliggöra att aktuella kostnader ersätts.

Olika försäkringsbolags rättsskyddsförsäkringsvillkor skiljer sig åt på väsentliga punkter. Bland skillnaderna kan nämnas att vissa försäkringar inte omfattar mål om mervärdesskatt medan andra inte gör något motsvarande undantag. Vidare är maximibeloppen för ersättningsskyldighet under ett år olika.

För övrigt torde bolagen löpande se över och förändra sina försäkringsvillkor, varför det i det enskilda fallet är nödvändigt att ta del av aktuella försäkringsvillkor.

RÅ 2001 ref. 50

Av RÅ 2001 ref. 50 framgår att det förekommer att utbetalning från rättsskyddsförsäkring sker med betydande belopp. Den i målet aktuella idrottsföreningen yrkade ersättning för sina kostnader efter avdrag för 142 800 kr som erhållits på grund av en rättsskyddsförsäkring.

5.4 Situationer då säkert beslutsunderlag inte finns

Det kan förekomma situationer som leder till att Skatteverket gör bedömningen att den skattskyldige kan antas få ersättning enligt rättshjälpslagen eller på grund av försäkring. Om ersättning enligt ersättningslagen reduceras med hänsyn härtill och det senare framkommer att grund för reduktion inte föreligger eller i vart fall inte föreligger med så stort belopp, som beaktats, så kan ersättningsbeslutet omprövas om den skattskyldige överklagat beslutet. Har den skattskyldige inte överklagat beslutet när det framkommer att reduktionen är felaktig kan det finnas förutsättningar för resning. Eftersom möjligheterna till resning är begränsade bör verket, i de fall där det är aktuellt att reducera ersättning med hänsyn till rättshjälp eller försäkringsavtal, bereda den skattskyldige tillfälle att lämna synpunkter innan beslut i ersättningsfrågan meddelas.

5.5 Delvis bifall

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

Det till lagrådet remitterade lagförslaget innehöll i slutet av 5 § 2 st. ErsL orden ”eller skall ersättas enligt 3 § första stycket 2 eller 3”. Lagrådet (prop. 1993/94:151, s. 258 f.) ansåg att detta undantag borde strykas. Motivet härför var enligt lagrådet följande. ”I det fall som avses i 2 bör jämkning som beror på att den skattskyldige endast delvis vinner bifall till sin talan kunna komma i fråga, om den del av målet som förloras inte gäller prejudikatfrågan.” Beträffande punkten 3 anfördes att ersättning i dessa fall utges ”efter särskilda grunder som i sig torde utesluta jämkning”.

Av författningskommentaren till 5 § 2 st. ersättningslagen (prop. 1993/94:151, s. 175) framgår följande. ”Bifalls ett

yrkande endast delvis får, enligt ett nytt *andra stycke*, ersättningen jämkas, varvid hänsyn får tas till hur stor del av kostnaderna som belöper på vardera delen. Man får därvid söka göra en lämplig avvägning av vad som i det enskilda fallet är rimligt. Om den partiella framgången dessutom beror av att hänsyn tagits till sådant som den skattskyldige själv bort tillhandahålla under skatteutredningen (se 4 §) kan ersättningen ytterligare reduceras på denna grund. Jämkning skall inte ske om den tappade delen är av endast ringa betydelse. Härvid avses det beloppsmässiga förhållandet. Jämkning skall normalt inte heller ske i den mån ersättning kan medges med stöd av 3 § första stycket 2, dvs. i prejudikatfallen. I sådana fall bör jämkning som beror på att den skattskyldige endast delvis vinner bifall till sin talan kunna komma i fråga, om den del av målet som förloras inte gäller prejudikatfrågan. I fall som avses i 3 § första stycket 3, dvs. om det finns synnerliga skäl, utges ersättningen efter särskilda grunder som i sig torde utesluta jämkning.”

När det gäller att ta ställning till hur kostnaderna bör fördelas mellan olika frågor får en avvägning göras av vad som i det enskilda fallet är rimligt. Vid bedömning av om den ”tappade” delen är av ringa betydelse ska endast det beloppsmässiga förhållandet beaktas.

Om den skattskyldiges partiella framgång i ett ärende eller mål beror på att hänsyn tagits till sådant som den skattskyldige själv ska tillhandahålla för skattefrågans bedömning så kan ersättningen reduceras ytterligare på denna grund.

5.6 Den skattskyldiges försumlighet

Jämkning får ske när den skattskyldige varit försumlig eller har orsakat att ärendet eller målet blivit mer omfattande än nödvändigt. Detta kan till exempel vara fallet när den skattskyldige under ärendets eller målets gång i onödan tillfört nya omständigheter eller utnyttjat möjligheten att komma in med nya yrkanden och på så sätt förorsakat en ökad skriftväxling eller nödvändiggjort en muntlig förhandling som annars inte hade behövts. Enligt prop. 1993/94:151, s. 175, gäller motsvarande om det är den skattskyldiges ombud som varit försumligt.

I förarbetena (prop. 1993/94:151 s. 137) anges bland annat att om en skattskyldig på grund av allvarliga brister i deklARATIONEN eller bokföringen påförs en skönsmässig taxering men

sedan, i en taxeringsprocess, får skönstaxeringen nedsatt eller undanröjd bör ersättning normalt inte komma i fråga.

RÅ 2004 not. 99

I RÅ 2004 not. 99 yrkade ett aktiebolag ersättning med betydande belopp. Regeringsrätten, som fann bolaget berättigat till viss ersättning, framhöll att "[v]id bestämmande av ersättningsbeloppet beaktar Regeringsrätten att en väsentlig del av kostnaderna föranletts av brister i bolagets bokföring m.m. och att bolaget först i Regeringsrätten kommit med klarlägganden".

Detta mål är ett exempel på att den skattskyldiges försumlighet påverkat beviljad ersättning.

6 Rättegångsbiträde enligt Europakonventionen

6.1 Allmänt

Med Europakonventionen avses den europeiska konventionen d. 4 nov. 1950 om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna.

Regeringsrätten har i RÅ 2000 ref. 66 I funnit att det svenska systemet med skattetillägg innefattar en anklagelse för brott i den mening som avses i artikel 6 i Europakonventionen.

Enligt artikel 6.3 i Europakonventionen har var och en, som blivit anklagad för brott, vissa minimirättigheter. Således gäller enligt artikel 6.3 c att den som saknar tillräckliga medel för att betala ett rättegångsbiträde har rätt att erhålla ett sådant utan kostnad ”om rättvisans intresse så fordrar”.

RÅ 2003 ref. 56

I RÅ 2003 ref. 56 har Regeringsrätten inte beviljat rättshjälp i mål om skattetillägg (målet berörs även i avsnitt 5.2). Den skattskyldige, som påförts skattetillägg med drygt 230 000 kr, åberopade i målet Europakonventionen.

Av domen framgår bland annat följande. ”När mål rör skattetillägg bör vid tillämpningen av artikel 6.3 c i Europakonventionen hänsyn tas till storleken av de påförda skattetilläggen och målens art och beskaffenhet. Endast om det är fråga om särskilt betungande påföljder och komplicerade rättsfrågor bör fri biträdes hjälp kunna beviljas med stöd av Europakonventionen i mål om skattetillägg ...

De mål i vilka rättshjälp nu söks rör främst frågan om det kontrollmaterial som inhämtats och åberopats av skattemyndigheten kan läggas till grund för att höja A.S:s inkomst av tjänst. Skattetilläggen har beräknats på den skatt som till följd av höjningen påförts A.S. utöver den skatt som annars skulle ha påförts honom. Även om det utredningsmaterial som åberopas i målen är relativt omfattande så framstår de rättsliga spörsmål som kan aktualiseras vid avgörandet av de grund-

läggande taxeringsfrågorna och de i förhållande till dessa accessoriska skattetilläggsfrågorna som förhållandevis okomplicerade.

Mot bakgrund av det anförda finner Regeringsrätten att de krav som uppställs för rätt till rättshjälp enligt rättshjälpslagen och rätt till rättegångsbiträde enligt Europakonventionen inte är uppfyllda.”

RÅ 2003 not. 172

RÅ 2003 not. 172 avser en skattskyldig som påförts skatte- och avgiftstillägg med drygt 160 000 kr. Den skattskyldige ansökte om rättshjälp och åberopade artikel 6.3 c i Europakonventionen. Regeringsrätten avslog hans yrkande med motsvarande motivering som i RÅ 2003 ref. 56.

Skatteverkets roll

Om en skattskyldig under process i domstol yrkar rättegångsbiträde enligt Europakonventionen är detta en fråga för domstolen och inte för Skatteverket.

Skulle en skattskyldig, i samband med ett skattetilläggsärende hos Skatteverket, till verket rikta en begäran om rättegångsbiträde enligt Europakonventionen bör verket informera sökanden om att verket saknar möjlighet att förordna sådant biträde samt lämna upplysningar om ersättningslagen och om möjligheten att söka rättshjälp.

7 Framställning om ersättning

7.1 Allmänt

7 § ErsL

En framställning om ersättning för kostnader skall göras hos den myndighet eller den domstol där kostnaderna har uppkommit. Framställningen skall ha kommit in innan myndigheten eller domstolen avgör ärendet eller målet. (SFS 1994:470)

7.2 Framställning

En skattskyldig som önskar göra anspråk på ersättning för kostnader ska göra en framställan därom. Paragrafen innehåller bestämmelser om var framställning om ersättning ska göras och reglerar även när en framställning måste ha kommit in.

Enligt prop. 1993/94:151, s. 139, får det anses åligga den skattskyldige att i ett tidigt skede meddela sin avsikt att begära ersättning. Av propositionen framgår också att det kan vara lämpligt att myndighet inledningsvis lämnar den skattskyldige information om detta.

Information om ersättningslagen finns i vissa deklarationsbroschyrer – som exempel kan nämnas SKV 330, utgåva 27, om skatteregler för privatpersoner. Skatteverket är inte skyldigt att i varje enskilt ärende informera den skattskyldige om hans möjligheter att begära kostnadsersättning. Däremot ska den skattskyldige beredas tillfälle att komma in med en kostnadsräkning innan ett ärende avgörs om han har aviserat att han avser att begära ersättning.

Skriftlig framställning?

En förutsättning för att en skattskyldig ska kunna medges kostnadsersättning är att en framställning därom har kommit in. Innebär detta att en framställning måste vara skriftlig?

Av RSV:s information m.m. om ersättningslagen, 1994-08-30, dnr 4175-94/900, framgår under rubriken "Framställning om ersättning" att "[e]n skattskyldig som önskar göra anspråk på ersättning för kostnader skall enligt 3 § ge in framställning

därom”. Varken då eller nu finns i 3 § något uttryckligt krav på att en framställning ska ges in. Däremot återfinns i 7 § föreskrifter om när en framställning ska ha kommit in. Något uttryckligt krav på att en framställning om ersättning ska göras skriftligt finns inte i ersättningslagen.

Inte heller förvaltningslagen (1986:223), FL, innehåller någon regel om att ansökningar, framställningar eller liknande ska vara skriftliga. Däremot framgår av 14 § FL att sökande, klagande eller annan part får lämna uppgifter muntligt i ärende som avser myndighetsutövning mot enskild om det kan ske med hänsyn till arbetets behöriga gång. 14 § FL förutsätter att ett ärende har inletts, den reglerar således inte frågan om inledandet får ske muntligt (Hellners-Malmqvist, Förvaltningslagen med kommentarer, 2003, s. 154).

Avsaknaden av uttrycklig regel i ersättningslagen om skriftlig framställning, motsvarande exempelvis 4 kap. 9 § 1 st. TL eller 23 § 1 st. FL, får anses innebära att framställning om kostnadsersättning kan göras muntligt, vilket för övrigt är i linje med regeln i 7 § FL om att myndighet ska underlätta för den enskilde att ha med myndigheten att göra.

Antecknings- skyldighet

Vid muntlig framställning aktualiseras frågan om myndighetens anteckningsskyldighet enligt 15 § FL. Enligt denna regel ska uppgifter, som en myndighet får på annat sätt än genom en handling och som kan ha betydelse för utgången i ärendet, antecknas av myndigheten om ärendet avser myndighetsutövning mot någon enskild. Utmärkande för myndighetsutövning är enligt Hellners-Malmqvist, a.a., s. 23 ff., att fråga är om beslut eller andra åtgärder som ytterst är uttryck för samhällets maktbefogenheter i förhållande till medborgarna. Den enskilde befinner sig vid myndighetsutövning i ett slags beroendeförhållande och saken avgörs ensidigt genom beslut av myndigheten som kan innebära förpliktelser eller vara gynnande.

Beslut i ersättningsärenden får således anses innebära myndighetsutövning, vilket medför att anteckningsskyldigheten måste iakttas vid muntlig framställning. Anteckningsskyldigheten innebär att uppgifter av betydelse för utgången i ärendet ska antecknas. Av uttalanden av justitieombudsmannen, JO, framgår att anteckningsskyldigheten bör fullgöras omgående, att det ska framgå vem som lämnat uppgifterna samt att den som gjort anteckningarna bör datera och underteckna dem. Se exempelvis JO:s beslut den 28 maj 2004, dnr 1635-2004, och beslut den 23 november 2004, dnr 2042-2004.

Blankett

Det finns en blankett för framställning om kostnadsersättning "Ansökan Kostnadsersättning" (SKV 6892). Blanketten innehåller, bland annat, frågor till sökanden om försäkringsersättning m.m. (beträffande försäkringsersättning m.m. se avsnitt 5 om jämkning). Om blanketten inte används måste handläggaren på annat sätt se till att få svar på aktuella frågor.

Blankett SKV 6892 finns på Skatteverkets webbplats. Sökväg: [Skatteverket.se/Blanketter/Ladda ner direkt/Ovriga skatteblanketter/Kostnadsersättning](http://Skatteverket.se/Blanketter/Ladda_ner_direkt/Ovriga_skatteblanketter/Kostnadsersattning).

RÅ 2001 ref. 19

RÅ 2001 ref. 19 behandlar frågan om flera omprövningar rörande en viss skattefråga utgör ett eller flera ärenden i ersättningslagens mening (se härom avsnitt 2.3). Av avgörandet framgår att varje omprövningsbeslut som fattas med stöd av 4 kap. taxeringslagen ses som ett separat beslut och att detta också gäller då s.k. obligatoriska omprövningsbeslut fattas enligt 6 kap. 6 § TL i enlighet med den skattskyldiges yrkande. "För det fall en obligatorisk omprövning leder till att den skattskyldige inte alls eller endast till viss del får ett taxeringsbeslut i en viss fråga ändrat på sätt som han begär kommer ... ett mål att anhängiggöras hos länsrätten. ... Kostnader som i denna situation uppkommit i anledning av överklagandet och rör en fråga som länsrätten har att pröva bör då anses uppkomma i målet i länsrätten och skall således inte hänföras till handläggningen hos skattemyndigheten."

Regeringsrättens citerade uttalande ger vid handen att i de fall Skatteverket vid obligatorisk omprövning endast delvis bifaller den skattskyldiges yrkande i en beskattningsfråga så avgörs inte det ärende som frågan avser. En sådan situation kan exempelvis avse att den skattskyldige överklagat Skatteverkets beslut att skönsmässigt höja hans inkomst på visst sätt. Om Skatteverket då vid den obligatoriska omprövningen delvis bifaller den skattskyldiges, i överklagandet framställda yrkande i sak, så ska således länsrätten ta ställning till den skattskyldiges yrkande om ersättning för kostnader som är hänförliga till den beskattningsfrågan. Skulle situationen å andra sidan vara den att en skattskyldigs överklagande avser två beskattningsfrågor och att Skatteverket vid den obligatoriska omprövningen delat den skattskyldiges inställning avseende en av frågorna så ska Skatteverket pröva den del av ersättningsyrkandet som kan anses hänförlig till den beskattningsfrågan medan den del av ersättningsyrkandet som kan anses hänförlig till den beskattningsfråga som överlämnas till länsrätten likaledes ska överlämnas till länsrätten för avgörande.

Konsekvensen av Regeringsrättens ställningstagande är att den skattskyldige normalt måste ge in en framställning om ersättning för kostnader i varje ärende. Den skattskyldige bör därför i varje ärende i ett tidigt skede meddela Skatteverket om han har för avsikt att begära ersättning. Om den skattskyldige meddelat verket sin avsikt att begära ersättning anses det åligga verket, då ärendet är klart för avgörande, att begära slutlig framställning om ersättning.

Motsvarande får anses gälla på skattebetalningslagens område.

RÅ 2002 not. 194

Sedan SKM överklagat en länsrätts dom begärde den skattskyldige i sitt svar på överklagandet ersättning för kostnader. Kommunikeringen i målet avslutades med att kammarrätten till den skattskyldige översände ett yttrande från SKM för kännedom. Därefter avgjordes målet. Kammarrätten avslog ersättningsyrkandet då ”det inte hade framkommit att det arbete som lagts ned under målets handläggning i kammarrätten utförts av annan än den skattskyldige själv och ej heller att utredningskostnader uppkommit”. Regeringsrätten, RÅ 2002 not. 194, framhöll att skattskyldig, som aviserat sin avsikt att begära ersättning, bör före avgörande beredas tillfälle att komma in med kostnadsräkning. Vidare framhöll Regeringsrätten följande. ”För att en begäran om ersättning skall få avslås utan att den skattskyldige getts tillfälle att komma in med en kostnadsräkning bör ... i ett fall som detta krävas att det klart framgår att den skattskyldige inte haft några ersättningsgilla kostnader. – Omständigheterna i målet, bl.a. att det framgick att bolaget i skattetvisten anlitat personer som inte hörde till bolaget och att bolaget kommit in med flera yttranden vid kammarrättens handläggning av målet, som avsett en inte okomplicerad skatterättslig fråga, gav ... inte stöd för bedömningen att bolaget inte haft några ersättningsgilla kostnader i kammarrätten.” Ersättningsfrågan återförvisades till Kammarrätten.

Det nyss nämnda rättsfallet visar att skattskyldig, som gett till känna sin avsikt att begära ersättning, som regel ska ges tillfälle att ge in kostnadsräkning innan ärendet/målet avgörs.

7.3 Vad bör en framställning innehålla?

En framställning om ersättning för kostnader bör innehålla alla uppgifter som behövs för en bedömning av det framställda yrkandet. Vilka dessa uppgifter är beror naturligtvis på omständigheterna i varje enskilt fall. Det får anses ligga i

sakens natur att högre krav på specifikation ställs när ersättning yrkas med betydande belopp.

För att kunna avgöra till vilket beskattningsärende de av den skattskyldige uppgivna kostnaderna hör behövs uppgift om när det arbete, för vilket ersättning yrkas, har utförts.

Med hänsyn till att ett ersättningsyrkandes skälighet ska bedömas, om ersättning ska beviljas, så behövs även uppgifter om tidsåtgång och/eller timkostnad. I den mån ett ersättningsyrkande avser flera beskattningsfrågor behövs även uppgift om hur kostnaderna fördelar sig mellan de olika frågorna – det kan ju inträffa att den skattskyldige vinner bifall till någon eller några av frågorna utan att för den skull vinna fullt bifall till sina yrkanden.

Det är den skattskyldige som på lämpligt sätt ska visa att han haft de kostnader som han yrkar ersättning för. Om betalning redan erlagts bör den skattskyldige kunna förete ett kvitto. Är situationen den att betalning än inte skett när framställningen görs, vilket inte är ovanligt, kan faktura eller annan handling från ombudet, som innehåller behövliga uppgifter, visa vilken kostnad som den skattskyldige får anses ha att räkna med.

7.4 Vilka krav kan Skatteverket ställa angående underlag för ett ersättningsyrkande

En fråga är vilka krav på specifikation m.m. som Skatteverket kan ställa i fråga om en skattskyldigs yrkande om kostnadsersättning.

RättshjälpsF

Rättshjälpsförordningen (1997:404) gäller i och för sig inte ärenden enligt ersättningslagen. I detta sammanhang kan ändå nämnas att det i 20 § rättshjälpsförordningen finns bestämmelser om hur rättshjälpsbiträdens kostnadsräkningar ska utformas. Enligt nämnda paragraf gäller följande:

20 § RättshjälpsF

Ett rättshjälpsbiträde skall i sin kostnadsräkning i skilda poster ta upp den ersättning som begärs för arbete, tidsspillan och utlägg. I fråga om mervärdesskatt finns bestämmelser om fakturering i 11 kap. mervärdesskattelagen (1994:200).

Om ersättningen inte skall bestämmas enligt taxa eller om den begärda ersättningen avviker från fastställd taxa, skall kostnadsräkningen innehålla en arbetsredogörelse. Denna skall vara så utförlig att ersättningsanspråkets skälighet kan bedömas. Arbetsredogörelsen skall innefatta uppgift om tidsåtgången för varje åtgärd som inte är

rutinmässig. Om den som begär ersättning åberopar några särskilda omständigheter, såsom att uppdraget varit särskilt svårt eller krävande, skall dessa anges. Av kostnadsräkningen skall även framgå den tid som har lagts ned på uppdraget och när arbetet påbörjades.

Om ett biträde har satt en advokat eller en biträdande jurist på en advokatbyrå i sitt ställe (substitution) skall detta framgå av kostnadsräkningen. (SFS 2005:80)

Skatteverket anser att anledning saknas att inte utgå från att motsvarande krav i princip kan ställas på kostnadsräkningar i ärenden och mål enligt ersättningslagen. Även i dessa fall är det fråga om ersättning som utges av allmänna medel.

Prop. 2004/05:41

I prop. 2004/05:41, s. 14, beskrivs vilka krav som bör ställas på arbetsredogörelsen i en kostnadsräkning. Det görs genom en beskrivning av vad som utvecklats i en tidigare proposition: ”I enkla och mindre tidskrävande ärenden kan det räcka med en redogörelse för olika arbetsmoment såsom sammanträden och telefonsamtal, medan det generellt sett bör ställas avsevärt högre krav på arbetsredogörelsen om ärendet är mer omfattande och det begärda arvudet högre. 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 de delar av biträdets arbete som den prövande myndigheten inte själv vid förhandling eller på något annat sätt kan bilda sig en uppfattning om. Det påpekas att en uppräkningslista av antalet åtgärder är av underordnad betydelse för en bedömning av biträdets insats. I stället bör biträdet lämna en redogörelse för den rättsliga angelägenheten, det värde tvisten rör, särskilda tvistefrågor och de resultat som åstadkommits. Sammanfattningsvis anförs att de omständigheter som visar att arbetet varit påkallat för att ta tillvara huvudmannens rätt 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. Om ärendet har inneburit särskilda svårigheter i juridiskt hänseende eller på något annat sätt, framhålls att orsakerna till detta bör anges i redogörelsen.”

Trots att propositionen inte avser ärenden enligt ersättningslagen anser Skatteverket propositionens innehåll vara av intresse när det gäller att bedöma vilka krav som bör kunna ställas på en kostnadsräkning eller motsvarande i ett ersättningsärende/-mål.

Hovrätts- avgörande

I anslutning härtil kan nämnas att Hovrätten för Västra Sverige den 23 september 2005, mål nummer Ö 2494-05, funnit en offentlig försvarares arbetsredogörelse inte vara tillräckligt utförlig för att motivera den begärda ersättningen. JK, som överklagat Halmstads tingsrätts beslut om ersättning till en offentlig försvarare, åberopade, bland annat, följande. ”Av 20 § rättshjälpsförordningen, som gäller även för kostnadsräkningar från offentliga försvarare, framgår att kostnadsräkningen skall innehålla en arbetsredogörelse. Denna skall vara så utförlig att ersättningsanspråkets skälighet kan bedömas. Om den som begär ersättning åberopar några särskilda omständigheter, såsom att uppdraget har varit särskilt svårt eller krävande, skall dessa anges. Sedan den 1 april 2005 finns det också i bestämmelsen ett krav på att arbetsredogörelsen skall innefatta uppgift om tidsåtgången för varje åtgärd som inte är rutinmässig. Syftet med detta tillägg är att underlätta vid bedömningen av om den tidsåtgång som det yrkade arvodet grundas på är rimlig och om ersättningsanspråket därmed är skäligt. Bestämmelsen innebär dock redan i dess tidigare lydelse att den som begär ersättning måste lägga ned tid och kraft på sin arbetsredogörelse för att vara säker på att undgå nedsättning av yrkat arvode på grund av brister i kostnadsräkningen. Detta gäller särskilt i fall där den begärda ersättningen är tämligen hög, där den överstiger vad som kan anses som normal ersättning för uppdrag av det aktuella slaget, där den avser arbete som den beslutande myndigheten inte kunnat bilda sig en uppfattning om samt vid arbete av mer kurativt slag.” JK hävdade att det förelåg brister i den ingivna kostnadsräkningen och att det saknades underlag för att bedöma den yrkade ersättningens skälighet. Hovrätten satte ned arvodet på av JK anförda skäl.

Skatteverkets uppfattning

Skatteverket anser att även i fråga om yrkanden enligt ersättningslagen finns anledning att ställa krav på att underlag för ett yrkande ska vara så utförligt att det möjliggör en välgrundad bedömning av ersättningsyrkandets skälighet.

7.5 Var ska framställning göras?

Framställning om ersättning ska göras hos den myndighet eller domstol där den skattskyldiges kostnader har uppkommit.

Vid en begäran om omprövning kan en skattskyldigs kostnader uppkomma hos Skatteverket. När en länsrättsdom överklagas kan den skattskyldige ha kostnader som då anses uppkomma hos kammarrätten.

7.6 När ska framställning göras?

En framställning om kostnadsersättning ska enligt huvudregeln ha kommit in till myndigheten eller domstolen innan denna avgör ärendet eller målet. En undantagsregel finns i 9 § ErsL – se härom avsnitt 8.

Huvudregeln motiveras i prop. 1993/94:151, s. 176, med att det med hänsyn till arbetseffektivitet är ”rimligt att kräva att skattskyldig som vill ha ersättning begär detta innan ärendet eller målet avgörs”.

Kravet på att framställning ska ha kommit in innan ett ärende avgörs innebär i det fallet att en revision utmynnar i en s.k. noll-promemoria att den skattskyldige måste komma in med krav på ersättning för kostnader på grund av revisionen innan revisionsärendet avslutas. Om en revisionspromemoria innehåller ett förslag till ändring av ett beskattningsbeslut bör ansökan om kostnadsersättning komma in före det att Skatteverket meddelar beslut i beskattningsärendet. Motsvarande synsätt tillämpas vid skrivbordsutredningar.

RRÅ 1998 not. 94

I RRÅ 1998 not. 94 hade RSV överklagat en kammarrättsdom. Överklagandet översändes inte till den skattskyldige för yttrande. Den skattskyldige inkom dock självmant med ett yttrande till Regeringsrätten. Sedan Regeringsrätten beslutat att inte meddela prövningstillstånd inkom den skattskyldiges framställning om ersättning. Regeringsrätten avvisade framställningen då den kommit in efter det att Regeringsrätten avgjort målet och den skattskyldige inte haft anledning att räkna med att han skulle beredas tillfälle att yttra sig ytterligare innan frågan om prövningstillstånd avgjordes.

RR mål nr 6604-05

Även i Regeringsrättens mål nummer 6604-05 inkom framställning om kostnadsersättning efter det att Regeringsrätten beslutat att inte meddela prövningstillstånd. Regeringsrätten avvisade framställningen då den kommit in för sent och skäl att ändå pröva den inte kommit fram. (Detta mål berörs även i avsnitt 3.7.)

De nyss nämnda avgörandena visar att den skattskyldige måste aktualisera ersättningsfrågan i tid.

8 Ursäktligt misstag

8.1 Allmänt

9 § ErsL

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. (SFS 1994:470)

Om den skattskyldige kommer in för sent med sin framställning om ersättning bör han redovisa de omständigheter som kan läggas till grund för en prövning av huruvida ursäktligt misstag föreligger.

Rena förbiseenden och slarv får inte godtas som ursäkt. Även slarv och förbiseenden som den skattskyldiges ombud är ansvarig för måste bedömas synnerligen restriktivt – den skada i form av utebliven ersättning som kan drabba den skattskyldige genom ombudets försummelse är en sak mellan den skattskyldige och hans ombud.

RÅ 2001 not. 105

Den skattskyldige hade i RÅ 2001 not. 105 haft kostnader om 180 000 kr i resningsärenden i Regeringsrätten. Hans framställning om kostnadsersättning kom in till Regeringsrätten nästan ett år efter det att Regeringsrätten beviljat resning. Den skattskyldige uppgav att han trott att framställningen skulle ges in till den länsrätt dit målen visats åter. Regeringsrätten, som fann att det ”inte framkommit någon omständighet som visar att förseningen berott på något ursäktligt misstag”, avvisade framställningen.

RÅ 1998 not. 94

Regeringsrättens avgörande i RÅ 1998 not. 94 behandlas ovan under avsnitt 7.6. Den skattskyldige anförde bland annat att han inte känt till ersättningslagen. Regeringsrätten framhöll att det inte framkommit någon omständighet som visar att förseningen berott på något ursäktligt misstag.

Av rättsfallen framgår att bristande kännedom/kunskap om lagstiftningen inte i sig innebär att ett ursäktligt misstag föreligger.

RÅ 1994 not. 612

I RÅ 1994 not. 612 fann Regeringsrätten att ursäktligt misstag förelåg. Den skattskyldigas framställning om ersättning kom in till kammarrätten efter det att kammarrätten avgjort de mål till vilka ersättningen hänförde sig. Hon hade under processen i kammarrätten beretts tillfälle att inom viss tid ge in en handling och ange de ytterligare omständigheter som hon ville åberopa samt att slutföra sin talan. I anledning härav gav hon in en skrivelse och omfattande skriftlig bevisning, som kommunicerades med SKM, varefter kammarrätten meddelade dom. Regeringsrätten framhöll att "[f]ormuleringarna i kammarrättens beslut ... att kammarrätten med hänsyn bl.a. till 'vad som hittills framkommit i målen' fann muntlig förhandling 'för närvarande' vara obehövlig kan ha gett ... anledning att räkna med att hon – om hon ingav ytterligare utredningsmaterial i målen och därvid på nytt påkallade muntlig förhandling – skulle få ett ytterligare besked från kammarrätten innan denna avgjorde målen. Med beaktande härav i förening med övriga omständigheter, bl.a. det förhållandet att ... själv förde sin talan i kammarrätten, finner Regeringsrätten att förseningen får anses ha berott på ett ursäktligt misstag".

Regeringsrätten har således tolkat kammarrättens formulering till den skattskyldigas fördel. Det finns skäl att utgå från att en motsvarande tolkning skulle göras om Skatteverkets formulering skulle ge anledning därtill. Därför är det naturligtvis av vikt att verket vid sin kommunikation med skattskyldiga uttrycker sig så klart och tydligt att någon tveksamhet egentligen inte kan föreligga.

9 För sen framställning

9.1 Allmänt

En för sent inkommen framställning om ersättning för kostnader ska, om inte något ursäktligt misstag föreligger, avvisas. Ett beslut om avvisning på grund av för sen framställan är överklagbart och ska därför innehålla en överklagandehänvisning.

Överklagandetiden är tre veckor från den dag den skattskyldige fick del av beslutet (23 § FL). Med hänsyn till den korta överklagandetiden är det angeläget att bevis om delgivning finns. Verket bör därför verka för att någon form av bekräftelse erhålls på att den skattskyldige, eller hans ombud, delgivits avvisningsbeslutet.

Beträffande ombud se Rätt handlagt, avsnitt 5.2.

Delgivning

Bevis om delgivning kan uppnås på flera sätt. En möjlighet är att tillsammans med avvisningsbeslutet sända ett s.k. delgivningskvitto. Om den skattskyldige inte återsänder delgivningskvittot saknas bevis om delgivning.

Om Skatteverket inte har något bevis om att delgivning skett så saknas uppgift om när den skattskyldiges överklagandetid börjar löpa.

Beträffande delgivning och andra delgivningsmetoder se Rätt handlagt, avsnitt 9.1.2.

10 Diarieföring och akthantering

10.1 Diarieföring

Ärenden om ersättning enligt ersättningslagen ska diarieföras som särskilda ärenden.

Korshänvisning ska göras i diariet mellan skatteärende och därtill hörande ersättningsärende.

Av RÅ 2001 ref. 19 framgår att om flera omprövningar görs av en viss skattefråga så anses varje omprövning utgöra ett särskilt ärende vid bestämmande av ersättning enligt ersättningslagen.

Diarieplan

I Skatteverkets diarieplan finns ärendegrupp 591 Ersättningsärenden avseende ärenden enligt ersättningslagen. Ärendegrupp 591 har undergrupperna

- 5911 Framställningar om ersättning
- 5912 Remisser från domstol när framställan skett till domstolen och
- 5918 Överklaganden av ersättningsärenden.

Ärendegrupp 5911

5911 Framställningar om ersättning avser enligt diarieplanen ”Begäran om ersättning”.

Här avses primärt framställningar som ges in till Skatteverket. Framställningar som ges in till domstol kan nå Skatteverket på olika sätt – genom en remiss från domstolen, genom att ersättningsfrågan tas upp vid muntlig förhandling i domstolen eller genom att domstolen överlämnar framställningen till Skatteverket (felsänd framställning). Endast i sistnämnda fall (felsänd framställning) ska en framställning, som getts in till domstol, diarieföras i ärendegrupp 5911.

Vad en till Skatteverket inkommen framställning om ersättning för kostnader i ett beskattningsärende leder till framkommer,

som regel, först sedan ersättningsärendet varit anhängigt hos Skatteverket en tid.

Om ersättning yrkas i samband med att ett beskattningsbeslut överklagas så kan, efter den s.k. obligatoriska omprövning av beskattningsbeslutet som ska göras, situationen vara den (se även avsnitt 2.3) att

- Skatteverket inte bifallit den skattskyldiges ändringsyrkande i beskattningsfrågan och därför inte till någon del prövat den skattskyldiges ersättningsyrkande
- Skatteverket helt bifallit den skattskyldiges ändringsyrkande i beskattningsfrågan och därför fattat beslut i ersättningsfrågan
- Skatteverket delvis bifallit den skattskyldiges ändringsyrkande avseende beskattningen och därför fattat beslut i ersättningsfrågan till den del den är hänförlig till en ändrad beskattningsfråga och i övrig del överlämnat den skattskyldiges ersättningsyrkande till länsrätt
- Skatteverket finner att den skattskyldiges framställning om ersättning ska avvisas
- Skatteverket finner att den skattskyldiges begäran om ersättning ska avskrivas från vidare handläggning.

Diarietförelngen när en skattskyldig överklagat ett beskattningsbeslut och begärt ersättning för kostnader i samband härmed har varit föremål för diskussion inom förvaltningen. Bland annat har frågor ställts om ärende i ärendegrupp 5911 ska avslutas när Skatteverket överlämnar en begäran om ersättning till länsrätt och om ett nytt ärende ska öppnas i ärendegrupp 5912 när länsrätten senare begär att Skatteverket ska yttra sig. Svar, innebärande att ärendet i ärendegrupp 5911 ska vara öppet tills dom från länsrätten inkommer och att remisser och svar från och till länsrätten ska dagboksnoteras i ärendet, har lämnats i Disk: Arkiv och Diarie..., RIKS den 24 november 2004.

Framgent ska diarietförelng ske enligt följande.

Diarietförelng i ärendegrupp 5911 ska ske med utgångspunkt i att Skatteverket kommer att fatta ett slutligt beslut i ersättningsfrågan i anledning av inkomna handlingar – beroende på omständigheterna i det enskilda fallet kan avskrivningsbeslut, avvisningsbeslut eller beslut i ersättningsfrågan vara aktuellt.

Vilken beslutssituation som kommer att bli aktuell är naturligtvis som regel inte klart när diarieföring ska ske. Ersättningsärendet ska diarieföras när begäran kommer in till verket.

Ersättning begärs utan samband med att beskattningsfråga överklagas

Om en skattskyldig begär ersättning för kostnader i ett ärende hos Skatteverket, som inte uppkommit genom att han överklagat Skatteverkets beslut, (t.ex. ett revisionsärende, ett ärende som avser utredning inför ett grundläggande taxeringsbeslut eller ett ”vanligt” omprövningsärende) så kan ärendet avslutas genom avvisningsbeslut, avskrivningsbeslut eller genom beslut i sak. Avvisning ska ske om en framställning om ersättning kommit in för sent. Avskrivning är aktuell om den skattskyldige återkallat sin framställning om ersättning. Vid sakprövning kommer verket att besluta att ersättning med visst belopp beviljas eller att ersättning inte beviljas.

Ersättningsärendet avslutas i diariet när verkets beslut i ärendet expedierats.

Ersättning begärs i samband med att beskattningsfråga överklagas

Om en skattskyldig vid obligatorisk omprövning får fullt bifall i sakfrågan/sakfrågorna ska Skatteverket i princip ta ställning till ersättningsyrkandet i samband med avgörandet av sakfrågan/sakfrågorna. Något överlämnande till länsrätten av ersättningsfrågan är inte aktuellt. Ersättningsärendet avslutas i diariet när ersättningsbeslutet expedierats.

Om den skattskyldige vid den obligatoriska omprövningen endast får delvis bifall i sakfrågan/sakfrågorna har Skatteverket att fatta beslut om ersättning till den del ersättningsyrkandet är hänförligt till den/de frågor som bifallits. I övrig del ska ersättningsyrkandet överlämnas till länsrätten för avgörande. Ersättningsärendet avslutas i diariet när beslutet om ersättning expedierats, handlingarna i ersättningsärendet överlämnats till länsrätt och den skattskyldige informerats om överlämnandet.

Om den skattskyldige vid den obligatoriska omprövningen inte får bifall i sakfrågan/sakfrågorna har Skatteverket att överlämna ersättningsfrågan till länsrätten. Ersättningsärendet avslutas i diariet när handlingarna i ersättningsärendet överlämnats till länsrätten och den skattskyldige informerats om överlämnandet.

Ärendegrupp 5912 *5912 Remisser från domstol när framställan skett till domstolen får anses omfatta de fall då framställan om ersättning gjorts hos domstol eller då Skatteverket till länsrätt, helt eller delvis, överlämnat ett ersättningsyrkande som framställts i samband med ett överklagande av ett beskattningsbeslut.*

I de fall den skattskyldige gett in en framställning om ersättning till domstol diarieförs ärendet hos Skatteverket när remiss från domstolen kommer in till verket. En ersättningsfråga kan också aktualiseras hos domstol i samband med muntlig förhandling genom att den skattskyldige inför rätten framställer ett ersättningsyrkande. I dessa fall måste processföraren efter förhandlingens slut se till att ett ersättningsärende diarieförs hos Skatteverket.

När verket överlämnat en ersättningsfråga, helt eller delvis, till länsrätten ska ett nytt ärende diarieföras i ärendegrupp 5912 om verket i samband med överlämnandet bifogar ett yttrande i ersättningsfrågan till länsrätten eller, om så ej skett, när en handling avseende ersättningsfrågan (remiss, dom m.m.) kommer in till verket från domstolen.

Om Skatteverket i egenskap av part erhåller en dom eller ett beslut avseende ersättningsfråga avslutas ersättningsärendet när domen/beslutet kommit in.

Ärendegrupp 5918 *5918 Överklaganden av ersättningsärenden* omfattar de fall där ersättningsbeslut överklagats. Skatteverkets, liksom länsrätts och kammarrätts beslut i anledning av ett ersättningsyrkande kan överklagas. Ärendegruppen ska användas för såväl skattskyldigas som Skatteverkets överklaganden.

10.2 Akthantering

Skatteverket ska ha en särskild akt för varje ersättningsärende.

I 5911-ärenden ska akten, utöver övriga handlingar som hör till ersättningsärendet, innehålla den handling som innehåller ersättningsyrkandet om Skatteverket inte till någon del överlämnar ersättningsfrågan till länsrätt. Om ersättningsfrågan till någon del överlämnas till länsrätt ska kopia av den handling som innehåller ersättningsyrkandet tillföras verkets akt. Har ersättningsyrkandet framställts i en handling som hör till ett beskattningsärende måste handlingen, eller de delar av handlingen som berör ersättningsyrkandet, kopieras och läggas i akten för ersättningsärendet.

I 5912-ärenden ska akten innehålla kopia av handling som innehåller ersättningsyrkandet liksom eventuella yttranden och dom/beslut.

I 5918-ärenden ska akten innehålla kopia av det överklagade beslutet, överklagandet samt eventuella yttranden i ersättningsfrågan och dom/beslut.

Har ersättningsanspråket framställts i en handling som även innehåller uppgifter om en skattefråga är det med hänsyn till sekretessreglerna (se avsnitt 20) lämpligt att kopiera de delar av handlingen som avser ersättningsfrågan och endast tillföra dessa till ersättningsakten.

Även övrig skriftväxling i ersättningsfrågan, som ska finnas i ersättningsakten, bör behandlas på motsvarande sätt.

11 Beslutsbehörighet

11.1 Allmänt

Av prop. 1993/94:151, s. 175, framgår att "[v]arje instans som avgör ett ärende eller mål om skatt, där kostnader uppkommit, skall numera själv ta ställning till om och i vilken omfattning ersättning skall medges".

Enligt arbetsordning för Skatteverket, Bilaga 5, Regionerna och SFSK (version 1.1 2006) är numera handläggare beslutande i alla ersättningsärenden, oavsett vilken ärendegrupp ärendena tillhör.

Det kan finnas anledning att här betona att ersättningsärenden inte ska avgöras i skattenämnd, oavsett vem som fattar beslut i beskattningsfrågan.

12 Det allmännas talan

12.1 Allmänt

2 § ErsL

Det allmännas talan i en fråga om ersättning förs av samma myndighet eller allmänna ombud som för det allmännas talan i det ärende eller mål som kostnaden hänför sig till.

Den som för det allmännas talan får även föra talan till den skattskyldiges förmån. (SFS 1989:479)

Om en skattskyldig överklagar ett beslut om ersättning för Skatteverket som regel det allmännas talan. Skulle situationen vara den att allmänna ombudet hos Skatteverket är klagande avseende en skattefråga så för allmänna ombudet även talan i en ersättningsfråga som är hänförlig till denna skattefråga, om kostnadsersättning yrkats. Skulle i sist nämnda situation även den skattskyldige vara klagande är det endast allmänna ombudet och inte Skatteverket som för det allmännas talan i målet.

Som framgår av lagtexten kan det allmänna föra talan till skattskyldigs förmån i en ersättningsfråga.

13 Beslut i ersättningsärende

13.1 Allmänt

För ersättningsärenden gäller FL:s förfaranderegler i den mån ErsL inte innehåller något stadgande i saken. Eftersom ersättningsärenden inte följer TL:s/SBL:s regler om kommunikation måste något övervägande inte tillställas den skattskyldige innan beslut i ett ersättningsärende meddelas.

Emfatisk beslutsmodell

Beslut i ersättningsärenden bör, liksom Skatteverkets övriga beslut, skrivas i s.k. emfatisk form. Det innebär att besluts-handlingen, efter uppgifter om diarienummer, skattskyldig m.m., inleds med själva avgörandet, varefter följer motivering och överklagandehänvisning, i de fall en sådan ska lämnas.

Tid för meddelande av beslut

Beslut i ett ersättningsärende ska enligt huvudregeln meddelas i samband med avgörandet av det beskattningsärende som kostnaderna hänför sig till. Det innebär att besluten ska meddelas samtidigt och gäller oavsett om beslutet i beskattningsärendet fattas av skattenämnd eller av tjänsteman. Beslut i ersättningsärenden ska inte fattas av skattenämnd och ersättningsärenden ska därför inte heller föredras i nämnd.

Angående meddelande av beslut se avsnitt 15.6, kantrubrik RÅ 2004 ref. 105.

En anledning till att ett beslut om ersättning meddelas senare än det beskattningsbeslut, som ersättningsyrkandet hör till, kan vara att yrkandet om ersättning på grund av ett ursäktligt misstag (se härom avsnitt 8) kommit in till verket efter det att beslut i beskattningsärendet meddelats. I sådana fall gäller FL:s överklagandetid – se härom avsnitt 15.6. Med hänsyn till FL:s korta överklagandetid är det angeläget att det i sådana fall finns bevis om när den skattskyldige fått del av ett ersättningsbeslut som går honom emot.

Samordning om skilda handläggare

Angående generell beslutsbehörighet se avsnitt 11. Inom regionerna kan förekomma olika ordning avseende handläggning av ersättningsärenden m.m. I den mån det förekommer lokala avvikelser från den generella besluts-

behörigheten, innebärande att beskattningsärende och därtill hörande ersättningsärende handläggs av olika handläggare, är det viktigt att handläggningen av de olika besluten samordnas så att besluten meddelas samtidigt.

13.2 Ersättning begärs men inte i samband med överklagande av beskattningsärende

När en skattskyldig exempelvis i samband med revision eller begäran om omprövning ger in en framställning om ersättning för kostnader ska Skatteverket meddela beslut i ersättningsfrågan, såvida inte framställningen ges in för sent och något ursäktligt misstag inte är för handen.

Innan beslut i ersättningsfrågan kan fattas måste den skattskyldige ha preciserat sitt ersättningsyrkande. Underlag för bedömning av ersättningsyrkandet ska begäras in från den skattskyldige om tillräckliga uppgifter inte redan har lämnats.

13.3 Ersättning begärs i samband med överklagande av beskattningsärende

Om en skattskyldig överklagar en eller flera beskattningsfrågor och i samband härmed yrkar ersättning för kostnader avseende överklagandet kan olika situationer uppkomma. Se härom avsnitt 2.3 Ärendebegreppet.

När ett överklagande med begäran om ersättning kommer in till Skatteverket får det anses vara en öppen fråga huruvida yrkandet i beskattningsdelen kommer att bifallas eller inte. En fråga är om underlag för bedömning av ersättningsyrkandet alltid ska begäras in när ett överklagande med därtill hörande ersättningsyrkande inkommer. Att regelmässigt inhämta underlag kan innebära att när beslut i beskattningsärendet fattats, och detta innebär att den skattskyldiges yrkande inte till någon del bifallits, så kan inhämtandet av underlag för att bedöma ersättningsfrågan framstå som ”onödigt” med hänsyn till att ersättningsfrågan i sådana fall överlämnas till länsrätt. Å andra sidan kan ju, om handläggaren anser att beslutet i beskattningsärendet inte ska ändras men ärendet ska avgöras i skattenämnd, nämnden finna att den skattskyldiges yrkande ska bifallas. I ett sådant fall saknas då underlag för beslut om underlag inte inhämtats. Med hänsyn till huvudregeln, att

ersättningsbeslut ska meddelas samtidigt som beslut i det beskattningsärende som ersättningen avser, bör utgångspunkten vara att nödvändigt underlag för beslut i ersättningsfrågan regelmässigt inhämtas. Endast i de fall då det finns mycket väl grundad anledning att utgå från att beskattningsbeslutet inte kommer att ändras vid den obligatoriska omprövningen kan inhämtande underlåtas.

**Fullt bifall i
beskattnings-
ärendet**

Skatteverket ska meddela beslut i ersättningsfrågan om den skattskyldiges överklagande av beskattningen vid den obligatoriska omprövningen bifalls i sin helhet. Härvid kan verket finna att ersättning ska beviljas i enlighet med den skattskyldiges framställning, att ersättning inte ska beviljas eller att ersättning ska beviljas med lägre belopp än den skattskyldige yrkat.

**Ej fullt bifall i
beskattnings-
ärendet**

Om den skattskyldiges överklagande av beskattningen vid den obligatoriska omprövningen inte bifalls i sin helhet kan två situationer föreligga – antingen har beskattningen inte alls ändrats eller så har beskattningen ändrats, men bara delvis.

Den ena situationen – beskattningen har inte ändrats – medför att ersättningsyrkandet inte ska prövas i sak av Skatteverket utan överlämnas till länsrätt för prövning. Den skattskyldige bör upplysas om att överlämnande skett.

I den andra situationen – beskattningen har delvis ändrats – ska Skatteverket pröva den del av ersättningsyrkandet som får anses svara mot frågor som inte ska prövas av länsrätt. Den del av yrkandet som avser ersättningsanspråk, hänförliga till frågor som länsrätt har att pröva med anledning av överklagandet, ska prövas av länsrätt. Den del av ersättningsyrkandet som inte beviljas av Skatteverket ska överlämnas till länsrätt för prövning. Verket bör underrätta den skattskyldige om överlämnandet.

13.4 Ersättning begärs för sent eller framställningen återkallas

Om en framställning om ersättning för kostnader kommit in för sent och den inte ska prövas på grund av att ursäktligt misstag föreligger ska den skattskyldiges yrkande om ersättning inte prövas i sak. Skatteverket ska i sådant fall meddela ett avvisningsbeslut. Se även avsnitt 9.

Skulle en skattskyldig, under tid när hans ersättningsärende handläggs av Skatteverket, återkalla sin framställning om

ersättning ska verket besluta om att avskriva ärendet från vidare handläggning.

13.5 Avgörande

Ett avgörande i ett ersättningsärende kan innebära att ersättningsyrkandet bifalls helt, bifalls delvis eller inte alls bifalls; vidare kan framställningen avvisas eller avskrivas från vidare handläggning.

Om ersättning medges ska det av avgörandet framgå med vilket belopp ersättning beviljats.

Beslutsmeningen, som alltid ska skrivas i presens, ska inte innehålla någon motivering eller hänvisning till lagrum.

13.6 Motivering

Av 20 § FL följer att ett beslut, varigenom Skatteverket avgör ett ärende om ersättning för kostnader, ska innehålla skälen för beslutet om detta till någon del går den skattskyldige emot. Det är alltså endast i de fall då den skattskyldiges ersättningsyrkande bifalls fullt ut som det är tillåtet enligt FL att utelämna skälen för beslutet. Även om det således inte strider mot FL att utelämna motivering vid fullt bifall är det av andra skäl önskvärt att en kort motivering lämnas i dessa fall. Motiveringen kan i sådana fall inskränkas till exempelvis ”Med hänsyn till utgången i beskattningsfrågan föreligger skäl att bevilja yrkad ersättning” eller ”Med hänsyn till vad ovan (observera att detta skrivsätt förutsätter att inledningen innehåller en beskrivning av omständigheter som kan läggas till grund för den angivna slutsatsen) angetts får synnerliga skäl anses föreligga att bevilja yrkad ersättning”.

Hur omfattande en motivering bör vara beror på omständigheterna i det enskilda fallet. Av motiveringen ska framgå varför utgången blev som den blev.

Om den skattskyldige inte får fullt bifall till sitt ersättningsyrkande kan det finnas skäl att dela in motiveringen i olika avsnitt – sakframställning, en redogörelse för tillämpliga regler och den egentliga motiveringen.

Sakframställning

En sakframställning ska ge en beskrivning av relevanta uppgifter i ärendet. Med hänsyn till ersättningsärendenas nära koppling till beskattningsärenden bör diarienummer för aktuella beskattningsärenden framgå.

Tillämpliga regler	Här tas upp tillämpliga lagregler, föreskrifter och aktuell rättspraxis m.m. Om det finns anledning att anta att den skattskyldige inte har tillgång till aktuell lagtext kan det vara lämpligt att återge denna i stället för att bara göra en hänvisning till aktuellt lagrum. Motsvarande gäller i fråga om föreskrifter, praxis, förarbetsuttalanden och liknande – i samband med att dessa åberopas bör en kort sammanfattning därav lämnas.
Den egentliga motiveringen	Den egentliga motiveringen ska behandla de omständigheter som har betydelse för utgången i ärendet och ange hur dessa bedömts. Det är angeläget att den skattskyldiges argument bemöts i de fall verket inte delar dennes uppfattning.

13.7 Överklagandehänvisning

En s.k. överklagandehänvisning i ett ersättningsbeslut innebär att den ersättningssökande ges upplysning om hur han ska förfara om han vill överklaga beslutet.

Av 21 § 2 st. FL framgår att om ett beslut går part emot och kan överklagas så ska parten underrättas om hur han kan överklaga beslutet. Det innebär att om ett beslut i ett ersättningsärende har till följd att den skattskyldige inte får fullt bifall till sin begäran om ersättning ska, som regel, överklagandehänvisning lämnas i ersättningsbeslutet. Vissa undantagssituationer finns dock.

En undantagssituation föreligger när ett ersättningsyrkande avser kostnader hänförliga till ett överklagande av beskattning och den skattskyldiges yrkande i beskattningsärendet inte bifalls vid den obligatoriska omprövningen. Då överlämnas överklagandet till länsrätt och Skatteverket prövar inte ersättningsyrkandet utan även ersättningsfrågan lämnas över till länsrätt. Någon överklagandehänvisning behövs inte när ersättningsyrkandet överlämnas till länsrätt för prövning.

Motsvarande får anses gälla om den obligatoriska omprövningen medfört att beskattningen delvis ändrats så som den skattskyldige begärt. Skatteverket ska i denna situation inte pröva ersättningsyrkandet i dess helhet utan endast viss del därav. Den del av yrkad ersättning som inte prövats av verket ska överlämnas till länsrättens prövning. Någon överklagandehänvisning ska inte lämnas avseende den del av ersättningsyrkandet som överlämnas till länsrätt och inte heller avseende den del av ersättningsyrkandet som verket prövat om denna helt bifallits.

Beträffande överklagandetider se avsnitt 15.6.

13.8 Upplysningar

Beslut ska i princip bara innehålla ovan angivna delar. Upplysningar bör därför endast undantagsvis förekomma i ett beslut.

I den mån det finns skäl för att i samband med ett beslut lämna upplysningar till den skattskyldige bör dessa lämnas ”under strecket” – efter motiveringen men före underskriften.

13.9 Delgivning

Det finns inte något krav på att ersättningsbeslut formligt ska delges den skattskyldige. I de fall där FL:s överklagandetid är aktuell (se avsnitt 15.6) kan det dock vara lämpligt att ersättningsbeslut delges.

Bevis om delgivning kan uppnås på flera sätt. En möjlighet är att tillsammans med ersättningsbeslutet sända ett s.k. delgivningskvitto. Om den skattskyldige inte återsänder delgivningskvittot saknas bevis om delgivning.

Om Skatteverket inte har något bevis om att delgivning skett så saknas uppgift om när den skattskyldiges överklagandetid börjar löpa.

Beträffande delgivning och andra delgivningsmetoder se Rätt handlagt, avsnitt 9.1.2.

14 Omprövning

14.1 Allmänt

Ett beslut i anledning av en framställning om ersättning enligt ersättningslagen är inte ett beslut om taxering eller beskattning. Det innebär att TL:s respektive SBL:s regelsystem inte är tillämpliga i fråga om ersättningsbeslut, såvida inte det i ersättningslagen görs en hänvisning till nämnda lagar (se 11 § 1 st. ErsL). Härav följer att någon omprövning i enlighet med nämnda lagar inte ska ske om omprövning begärs av ett ersättningsbeslut eller om ett sådant beslut överklagas.

Regler i FL

Beslut enligt ersättningslagen är förvaltningsbeslut. Det medför att FL:s regler är tillämpliga i fråga om ärenden enligt ersättningslagen i den mån ersättningslagen inte innehåller någon regel om aktuell fråga.

27 § FL

Finner en myndighet att ett beslut, som den har meddelat som första instans, är uppenbart oriktigt på grund av nya omständigheter eller av någon annan anledning, skall myndigheten ändra beslutet, om det kan ske snabbt och enkelt och utan att det blir till nackdel för någon enskild part. Skyldigheten gäller även om beslutet överklagas, såvida inte klaganden begär att beslutet tills vidare inte skall gälla (inhibition).

Skyldigheten gäller inte, om myndigheten har överlämnat handlingarna i ärendet till en högre instans eller om det i annat fall finns särskilda skäl mot att myndigheten ändrar beslutet. (SFS 1986:223)

28 § FL

Ett överklagande av en myndighets beslut förfaller, om myndigheten själv ändrar beslutet så som klaganden begär. I så fall tillämpas inte 24 och 25 §§.

Ändrar myndigheten beslutet på annat sätt än klaganden begär, skall överklagandet anses omfatta det nya beslutet, om inte avvisning skall ske enligt 24 §. (SFS 1986:223)

Enligt 27 § FL ska en myndighet ändra ett beslut som den har meddelat som första instans om myndigheten finner att beslutet är uppenbart oriktigt och om ändringen kan ske snabbt och enkelt och utan att det blir till nackdel för någon enskild part. Denna skyldighet gäller dock inte om myndigheten har

överlämnat handlingarna i ärendet till högre instans eller om särskilda skäl mot ändring föreligger. Ett förordnande om inhibition innebär att det överklagade beslutet tills vidare inte ska gälla.

Av 28 § FL framgår att ett överklagande förfaller om en myndighet ändrar ett beslut så som klaganden begär. 24 § FL innehåller regler om rättidsprövning medan 25 § FL beskriver vad som ska ske om överklagandet har kommit in i rätt tid. Skulle det överklagade beslutet ändras på annat sätt än klaganden begärt ska överklagandet anses omfatta det nya beslutet förutsatt att överklagandet inte ska avvisas såsom för sent inkommet.

Ej ”obligatorisk omprövning” vid överklagande

Om ett ersättningsbeslut, som Skatteverket meddelat, överklagas så ska någon s.k. obligatorisk omprövning inte göras med anledning av överklagandet.

Uppenbart oriktigt beslut

Skulle Skatteverket finna att ett ersättningsbeslut, som överklagats, är uppenbart oriktigt ska verket ändra beslutet under förutsättning att handlingarna i ärendet inte har överlämnats till domstol, att ändringen kan ske snabbt och enkelt och att ändringen inte är till nackdel för någon enskild part. Om ändringen inte innebär att beslutet fullt ut ändrats så som klaganden begärt ska det nya beslutet, överklagandet och övriga handlingar i ärendet överlämnas till länsrätt, förutsatt att överklagandet har kommit in i rätt tid.

Innebär ändringen att beslutet ändrats i enlighet med klagandens yrkande är något överlämnande till länsrätt inte aktuellt – överklagandet anses då ha förfallit.

Skulle Skatteverket, i annat fall än vid överklagande, finna att ett ersättningsbeslut är uppenbart oriktigt är 27 § FL tillämplig.

Sammanfattning

Skatteverkets beslut om ersättning kan endast omprövas enligt FL:s regler.

15 Överklagande

15.1 Allmänt

I författningskommentaren till 11 § ErsL, prop. 1993/94:151, s. 176, framhålls att ett beslut om kostnadsersättning ska, för att kunna prövas, överklagas särskilt. Detta framgår även av prop. 1988/89:126, s. 22, där det påpekas ”att en besvärsinstans inte vid ett överklagande av sakfrågan automatiskt skall pröva även underinstansens beslut i ersättningsfrågan. En sådan prövning skall ske endast i de fall ersättningsbeslutet har överklagats”.

Ersättningsbeslut kan överklagas även om avgörandet i det ärende eller mål, som kostnaden hänför sig till (beskattningsbeslutet), inte överklagas.

Ett överklagande ska vara skriftligt (23 § 1 st. FL).

Som framgår av avsnitt 14 är TL:s respektive SBL:s regler om omprövning inte tillämpliga i fråga om beslut om ersättning och någon obligatorisk omprövning ska inte göras om ett ersättningsbeslut, som Skatteverket meddelat, överklagas. Se avsnitt 14 om omprövning enligt FL.

15.2 Vem får överklaga ersättningsbeslut?

11 § 2 st. 1 men. ErsL

Ersättningsbeslut som meddelas av myndighet, får överklagas av den myndighet eller det allmänna ombud som får överklaga det ärende som kostnaderna hänför sig till. (SFS 1994:470)

Det allmänna

I samband med ändringarna i ersättningslagen 1994 infördes i lagen en möjlighet att överklaga beslut om ersättning som meddelats i samband med avgörandet i det **ärende** som kostnaderna hänför sig till. Vidare infördes en möjlighet för det allmänna att överklaga sådana beslut om ersättning. Ersättningsbeslut som meddelats av myndighet får överklagas av den myndighet eller det allmänna ombud som får överklaga det ärende som kostnaderna hänför sig till. Allmänna ombudet hos Skatteverket kan således överklaga verkets beslut om

ersättning för kostnader. I övrigt innehåller ersättningslagen inte några regler om vem som får överklaga ersättningsbeslut. Det innebär att FL:s och FPL:s regler härom aktualiseras.

22 § FL

Ett beslut får överklagas av den som beslutet angår, om det har gått honom emot och beslutet kan överklagas. (SFS 1986:223)

**Den som
beslutet angår**

Enligt 22 § FL får ett beslut överklagas av den som beslutet angår om beslutet har gått honom emot. Ett ersättningsbeslut angår den skattskyldige som gjort framställning om ersättning. Beslutet får anses gå den skattskyldige emot om han inte medgivit ersättning i enlighet med sitt yrkande.

33 § 2 st. FPL

Beslutet får överklagas av den som det angår, om det gått honom emot. (SFS 1998:374)

Kontraritet

Även i FPL finns således ett krav på s.k. kontraritet (dvs. att beslutet gått klaganden emot).

Domstolsbeslut om ersättning, i mål där Skatteverket varit part eller motpart, angår verket.

Eftersom ett överklagande med stöd av FL eller FPL förutsätter kontraritet kan **den skattskyldige** inte överklaga ett ersättningsbeslut som inte gått honom emot.

2 § 2 st. ErsL

Den som för det allmännas talan får även föra talan till den skattskyldiges förmån. (SFS 1989:479)

ErsL innehåller en regel som uttryckligen ger **det allmänna** möjlighet att föra talan till förmån för den skattskyldige.

15.3 Var förvaltningsmyndighets beslut om ersättning överklagas

10 § ErsL

Skatterättsnämndens beslut överklagas hos Regeringsrätten. Skatteverkets beslut överklagas hos den länsrätt som är behörig att pröva ett överklagande enligt 22 kap. 1 a–1 d §§ skattebetalningslagen (1997:483). En annan myndighets beslut överklagas hos den länsrätt inom vars domkrets beslutet har fattats. (SFS 2003:746)

**Skatterätts-
nämndens beslut**

Ersättningslagen är enligt dess 1 §, första stycket, tillämplig om allmänna ombudet hos Skatteverket ansöker om förhandsbesked hos Skatterättsnämnden. Skatterättsnämndens ersättningsbeslut kan överklagas hos Regeringsrätten.

**Skatteverkets
beslut**

Skatteverket inrättades den 1 januari 2004. Dess beslut i ersättningsfrågor överklagas hos den länsrätt som är behörig att pröva ett överklagande enligt 22 kap. 1 a–d §§ SBL. I författningskommentaren till lagändringen, prop. 2002/03:99, Det nya Skatteverket, s. 296, anges att ”[ä]ndringen syftar till att ett överklagande av Skatteverkets beslut normalt skall komma att handläggas av den länsrätt som geografiskt är närmast för den som ärendet rör. Den föreslagna regeln utgör dessutom en garanti för att överklagande av ersättningsfrågan och av beskattningsfrågan kommer att prövas av samma domstol”.

**Skattemyndig-
hetens beslut**

Före den 1 januari 2004 fanns flera skattemyndigheter. Ersättningsbeslut som fattats av dessa myndigheter överklagas hos den länsrätt inom vars domkrets beslutet har fattats.

**Arbetsordning
m.m.**

Ett överklagande ska ges in till den myndighet som har meddelat det beslut som överklagas. I och med Skatteverkets bildande är verket en enda myndighet. Av arbetsordning för Skatteverket, avsnitt 4.6.19 (version 1.1 2006-01-30), framgår att det allmännas talan i allmän förvaltningsdomstol förs av den region som fattat det överklagade beslutet om inte annat anges i arbetsordningen eller i särskilt beslut. Enligt arbetsordningen ansvarar i princip varje region för handläggning av ärenden och övriga arbetsuppgifter inom sitt geografiska verksamhetsområde – vissa undantag finns dock. Om ett överklagande ges in till en annan arbetsenhet än den där överklagandet ska handläggas måste mottagande enhet se till att överklagandet omgående sänds till handläggande enhet.

15.4 Var länsrätts och kammarrätts beslut om ersättning överklagas

33 § 1 st. FPL

Länsrätts beslut överklagas hos kammarrätt. Kammarrätts beslut överklagas hos Regeringsrätten. (SFS 1995:22)

Frågan var en länsrätts eller en kammarrätts ersättningsbeslut överklagas regleras inte i ersättningslagen. I prop. 1993/94:151, s. 176, sägs i författningskommentaren till 10 § ersättningslagen: ”Beträffande förvaltningsdomstolar överklagas länsrätts beslut i vanlig ordning till kammarrätt osv.” Av 33 § 1 st. FPL framgår att länsrätts beslut överklagas hos kammarrätt och kammarrätts beslut hos Regeringsrätten.

15.5 Prövningstillstånd i kammarrätt?

Ersättningslagen innehåller inte någon bestämmelse om prövningstillstånd.

Det krävs inte prövningstillstånd vid överklagande av länsrätts ersättningsbeslut till kammarrätt. Motiven härför är följande.

22 a § infördes i FL under 1998, dvs. efter ovan nämnda uttalande i prop.1993/94:151, s. 176.

22 a § FL

Beslut överklagas hos allmän förvaltningsdomstol. Detta gäller dock inte beslut i administrativa ärenden och beslut i ärenden som avses i 20 § första stycket 5.

Om överklagande har skett med stöd av första stycket krävs prövningstillstånd vid överklagande till kammarrätten.

Av 3 § framgår att särskilda föreskrifter som har meddelats angående överklagande eller överklagandeförbud gäller i stället för bestämmelserna i första och andra stycket. (SFS 1998:386)

Andra stycket i 22 a § FL innebär ett krav på prövningstillstånd vid överklagande till kammarrätt i de fall länsrätt har prövat ett överklagande med stöd av paragrafens första stycke.

Ersättningslagen utgör specialförfattning i förhållande till FL. Då ersättningslagen innehåller en bestämmelse om överklagande till länsrätt (se 10 §) är FL:s motsvarande regel om överklagande inte tillämplig i ersättningsärenden. Överklagande av förvaltningsmyndighets ersättningsbeslut sker därför med stöd av ersättningslagen och inte med stöd av FL.

Med hänsyn till att ett överklagande av förvaltningsmyndighets ersättningsbeslut inte sker med stöd av FL är FL:s regel om prövningstillstånd vid överklagande till kammarrätt inte aktuell i dessa fall.

FL är enligt dess 1 § tillämplig endast i fråga om domstolarnas handläggning av förvaltningsärenden. Med utgångspunkt i att domstolarnas handläggning av ersättningsärenden inte är att anse som förvaltningsärenden är FL:s regel om prövningstillstånd inte heller tillämplig i fråga om överklagande av länsrätts beslut i anledning av yrkande om ersättning för kostnader i länsrätt.

Av 34 a § 1 st. FPL framgår att för de mål det är särskilt föreskrivet krävs prövningstillstånd för att kammarrätt ska pröva ett överklagande av ett beslut som länsrätt meddelat. Någon särskild föreskrift om ersättningsmål finns inte.

15.6 Tid för överklagande

11 § ErsL

Ett ersättningsbeslut som meddelas i samband med avgörandet i det ärende eller mål som kostnaderna hänför sig till, får överklagas inom den tid som gäller för överklagande av avgörandet i ärendet eller målet.

Ersättningsbeslut som meddelas av myndighet, får överklagas av den myndighet eller det allmänna ombud som får överklaga det ärende som kostnaderna hänför sig till. I sådant fall skall ersättningsbeslutet överklagas inom den tid som följer av första stycket, dock senast inom två månader från det att beslutet meddelades. (SFS 1994:470)

Skattskyldigs överklagandetid

Ersättningsbeslut som meddelas **i samband med** avgörandet i det ärende eller mål som kostnaden hänför sig till får överklagas inom den tid som gäller för överklagande av avgörandet eller målet. I prop. 1993/94:151, s. 176, författningskommentaren till 7 § ersättningslagen, framhålls att ersättningsbeslut ska meddelas i samband med att ärendet/målet i övrigt avgörs. 11 § innebär att när denna förutsättning är uppfylld, dvs. när beslutet ”meddelats i samband med”, så gäller den tidsfrist som gäller för beskattningsfrågan. Denna tidsfrist gäller, med hänsyn till vad som stadgas i andra stycket, endast den skattskyldiges överklagande.

”samtidigt”

Enligt RSV:s skrivelse 1995-01-04 angående ersättningslagen, dnr 8381-94/900, avses med uttrycket meddelas ”i samband med” att beslut om ersättning ska fattas samtidigt som beslut i sakfrågan. Detta gällde enligt skrivelsen oavsett om beslut i sakfrågan fattats av en tjänsteman eller av skattenämnd. Med beslut i sakfrågan avses här även beslut att, efter utredning, inte ändra tidigare beskattningsbeslut.

Angående verkets hittillsvarande inställning beträffande att fatta, meddela och expediera beslut se Handledning för taxeringsförfarandet, s. 178.

RÅ 2004 ref. 105

Av RÅ 2004 ref. 105 framgår att ett beslut som var daterat och avlämnat för expedition den 28 december 1995, men som faktiskt expedierats den 2 januari 1996, inte var att anse som meddelat före årsskiftet.

Med hänsyn till att uttrycket ”meddela beslut” numera får anses liktydigt med att beslutet expedieras får rekvisitet om ersättningsbeslut som meddelas ”i samband med” ges den innebörden att de aktuella besluten ska meddelas samtidigt genom att expedieras samtidigt, vilket lämpligen sker i samma

försändelse. Något krav på att besluten ska ha fattats samtidigt kan däremot inte anses föreligga.

**Det allmännas
överklagandetid**

Andra stycket i 11 § ErsL behandlar det allmännas överklagande och får anses avse ersättningsbeslut som meddelas ”i samband med” beslut i beskattningsfråga. Ersättningsbeslut som meddelas av myndighet får överklagas av den myndighet eller det allmänna ombud som får överklaga det ärende som kostnaderna hänför sig till. Skatteverkets ersättningsbeslut får således överklagas av Skatteverkets allmänna ombud. Överklagandetiden är då den tid som följer av paragrafens första stycke, dock högst två månader från den dag då det aktuella beslutet meddelades.

**”inte i samband
med”**

Ersättningslagen innehåller, som ovan framgår, inte någon regel om överklagande av ersättningsbeslut **som inte meddelas i samband med** att beslut meddelas i en beskattningsfråga.

Första stycket av paragrafen i dess nuvarande lydelse motsvarar 11 § i den lydelse paragrafen hade före ändringen 1994 med den skillnaden att stycket nu, på grund av att även Skatteverket och tidigare skattemyndigheterna kan fatta beslut om ersättning, inte endast avser mål utan även ärenden. Av författningskommentaren till 11 § i prop. 1988/89:126, s. 33, framgår att i de fall ersättningsfrågan avgjorts särskilt (dvs. inte ”i samband med”) så bör vanliga regler om överklagande gälla, vilket innebär en överklagandetid om tre veckor från den dag då klaganden fick del av beslutet.

Då ersättningsbeslut numera fattas även av Skatteverket får FL:s regler anses tillämpliga när det gäller överklagande av ett ersättningsbeslut som Skatteverket meddelat senare än i samband med beslutet i den till ärendet hörande beskattningsfrågan.

Undantagssituationen, att ett ersättningsbeslut inte meddelas i samband med det beskattningsbeslut till vilket de aktuella kostnaderna är hänförliga, aktualiseras i flera fall. En sådan situation är när den skattskyldige kommit in med sin framställning om ersättning för sent men ett ursäktligt misstag anses föreligga. Eftersom det i denna situation inte är möjligt att fatta ersättningsbeslutet samtidigt som beskattningsbeslutet kommer ersättningsbeslutet inte att meddelas i samband med beskattningsbeslutet. En annan situation kan vara att Skatteverket av förbiseende inte meddelat ett ersättningsbeslut i samband med att det beskattningsbeslut, som kostnaderna hör

till, meddelats. Om ett sådant förbiseende upptäcks ska ersättningsbeslut meddelas så snart det kan ske.

Regler om överklagandetid finns i 23 § FL och i 6 a § FPL.

23 § 2 st. FL

Skrivelsen ges in till den myndighet som har meddelat beslutet. Den skall ha kommit in dit inom tre veckor från den dag då klaganden fick del av beslutet. Om klaganden är en part som företräder det allmänna och beslutet överklagas till en länsrätt eller kammarrätt, skall överklagandet dock ha kommit in inom tre veckor från den dag då beslutet meddelades. (SFS 1998:386)

6 a § 1 st. FPL

Ett överklagande tillställs den myndighet som har meddelat det beslut som överklagas. Överklagandet skall ha kommit in inom tre veckor från den dag då klaganden fick del av beslutet eller, om klaganden är en part som företräder det allmänna, inom tre veckor från den dag länsrättens eller kammarrättens beslut meddelades. (SFS 1998:374)

Enligt 23 § 2 st. FL respektive 6 a § 1 st. FPL är överklagandetiden tre veckor från den dag då klaganden fick del av beslutet. Om ett beslut inte delges så finns inte någon tidpunkt utifrån vilken överklagandetid för den skattskyldige ska räknas, såvida det inte finns något annat bevis om när denne fick del av beslutet.

När klagande är part som företräder det allmänna räknas överklagandetiden från den dag då beslutet meddelades. Det medför att en skattskyldig regelmässigt har längre tid för att överklaga ett ersättningsbeslut än det allmänna har.

15.7 Anslutningsvis överklagande?

Ersättningslagens regler om överklagandetid finns i 11 §. Paragrafens andra stycke avser endast ersättningsbeslut som meddelats av myndighet. I fråga om ersättningsbeslut som meddelats av domstol gäller enligt första stycket – om beslutet meddelats i samband med avgörandet i det mål som kostnaderna hänför sig till – att det får överklagas inom den tid som gäller för överklagande av avgörandet i målet.

6 kap. 14 § TL

Om en part har överklagat ett beslut av länsrätt eller kammarrätt, får även motparten ge in ett överklagande, trots att den för honom gällande tiden för överklagande gått ut. Ett sådant överklagande skall ges in inom en månad från utgången av den tid inom vilken det första överklagandet skulle ha gjorts.

Återkallas eller förfaller det första överklagandet av någon annan anledning, förfaller också det senare. (SFS 2003:655)

I 6 kap. 14 § TL regleras möjligheten att anslutningsvis överklaga när den ”egna” överklagandetiden gått ut och motparten överklagat. Som framgår av lagtexten så är det möjligt att anslutningsvis överklaga länsrätts och kammarrätts beslut. Noterbart är att någon rätt att anslutningsvis överklaga Skatteverkets beslut inte finns.

Med hänsyn till hur 11 § 1 st. ErsL utformats kan även länsrätts och kammarrätts beslut om ersättning, som meddelats i samband med avgörande i sak, överklagas anslutningsvis. Däremot saknas förutsättningar att anslutningsvis överklaga ett ersättningsbeslut som meddelats separat, dvs. inte i samband med den sakfråga till vilken ersättningsyrkandet är hänförligt.

Motsvarande får anses gälla på SBL:s område med hänsyn till att det i 22 kap. 13 § SBL görs en hänvisning till, bland annat, 6 kap. 14 § TL.

15.8 Rättidsprövning

24 § 1 st. 1 men. FL

Den myndighet som har meddelat det överklagade beslutet prövar om skrivelsen med överklagandet har kommit in i rätt tid. (SFS 1986:223)

6 a § 2 st. 1 men. FPL

Den myndighet som har meddelat beslutet prövar om överklagandet har kommit in i rätt tid. (SFS 1998:374)

Prövning av om ett överklagande har kommit in i rätt tid, s.k. rättidsprövning, ska göras av den myndighet som meddelat det överklagade beslutet.

Arbetsordningen

Enligt arbetsordning för Skatteverket, avsnitt 4.6.19 (version 1.1 2006-01-30), ska rättidsprövning vid enskilda överklagande göras av den region som fattat det överklagade beslutet om inget annat anges i arbetsordningen eller i särskilt beslut. Rättidsprövning bör även göras om allmänna ombudet hos Skatteverket är klagande.

Rätt tid

Har ett överklagande kommit in i rätt tid anges detta genom att på överklagandet anges ”Rätt tid”. Denna anteckning dateras och signeras. Notera att ett sådant beslut inte torde vara överklagbart.

15.9 Avvisning

För sent	Skulle ett överklagande av ett ersättningsbeslut, som Skatteverket meddelat, komma in för sent till verket (se avsnitt 15.6 om tid för överklagande) ska verket avvisa överklagandet såsom för sent inkommet.
Avvisningsbeslut	Avvisning ska ske genom ett särskilt uppsatt beslut. Ett sådant avvisningsbeslut kan överklagas. Överklagandetiden är tre veckor från den dag då klaganden fick del av beslutet (23 § 2 st. FL). Det är därför angeläget att Skatteverket ser till att få bevis om när klaganden får del av ett avvisningsbeslut. I annat fall kan den situationen uppkomma att Skatteverket, när ett avvisningsbeslut överklagas, saknar förutsättningar för att konstatera vad som är rätt tid, vilket som regel medför att överklagandet får anses ha inkommit i rätt tid.
Delgivning	Bevis om delgivning kan uppnås på flera sätt. En möjlighet är att tillsammans med avvisningsbeslutet sända ett s.k. delgivningskvitto. Om den skattskyldige inte återsänder delgivningskvittot saknas bevis om delgivning. Om Skatteverket inte har något bevis om att delgivning skett så saknas uppgift om när den skattskyldiges överklagandetid börjar löpa. Beträffande delgivning och andra delgivningsmetoder se Rätt handlagt, avsnitt 9.1.2.

16 Skatteverkets yttrande i en ersättningsfråga

16.1 Allmänt

I de fall domstol har att fatta beslut i anledning av en skattskyldigs yrkande om ersättning för kostnader intar Skatteverket rollen som den skattskyldiges motpart. Det innebär att om domstolen efterfrågar Skatteverkets inställning till ersättningsyrkandet är verket i princip skyldigt att redovisa denna.

**Yttrande i
samband med
överlämnande
till domstol**

Som framgår av avsnitt 14 ska Skatteverket i vissa situationer överlämna fråga om kostnadsersättning, som yrkats på grund av ett överklagande av en sakfråga, till länsrätt för prövning. Överlämnande till domstol kan även aktualiseras om en skattskyldig till Skatteverket ger in en framställning om ersättning avseende kostnader som uppkommit i domstol.

Om Skatteverket överlämnar en fråga om ersättning till domstol och det vid tidpunkten för överlämnandet föreligger ett underlag för den skattskyldiges ersättningsyrkande kan det många gånger vara lämpligt att redan i samband med överlämnandet bifoga ett yttrande i ersättningsfrågan. Ett alternativ kan vara att meddela domstolen att verket, när målet är klart för avgörande, önskar beredas tillfälle att yttra sig i ersättningsfrågan.

**Remiss från
domstol**

En skattskyldig kan, när hans ärende ligger i domstol, till domstolen ge in en framställning om ersättning för kostnader som är föranledda av det i domstolen anhängiggjorda ärendet. Vidare kan en skattskyldigs ersättningsfråga bli föremål för domstolsprövning genom att en lägre instans ersättningsbeslut överklagats. I dessa fall kommunicerar domstolen regelmässigt ersättningsfrågan med Skatteverket. Kommunikation kan även förekomma sedan Skatteverket överlämnat en ersättningsfråga till länsrätt för prövning. Vid remiss från domstol angående en ersättningsfråga ska verket skriftligt yttra sig i denna fråga.

Skulle Skatteverket dela den skattskyldiges uppfattning i ersättningsfrågan räcker det i princip att verket i sitt yttrande

till domstolen ger uttryck för att ersättningsyrkandet bör bifallas.

Om Skatteverket anser att ersättning inte bör beviljas ska verket ge sin uppfattning till känna genom att avstyrka bifall till ersättningsyrkandet samt ange grunden för verkets inställning.

Verket bör i sådana fall, trots att verket anser att ersättning inte ska utgå, ändå ta ställning till storleken av yrkad ersättning. Föreligger ett fullgott beslutsunderlag gör verket detta genom att vitsorda ersättning med visst belopp, för den händelse att ersättning beviljas, och ange de skäl som enligt myndighetens uppfattning ska läggas till grund för bestämmande av ersättningsbeloppet. Föreligger inte något underlag avseende ersättningsfrågan som möjliggör en bedömning av yrkandet kan verket i sitt yttrande peka på avsaknaden av underlag, eller bristerna i det föreliggande underlaget, och avstyrka att ersättning beviljas samt tillägga att, i den mån domstolen överväger att bevilja ersättning, så vitsordar verket ersättning med ett skäligt belopp (som med hänsyn till omständigheterna bör sättas lågt).

När Skatteverket anser att ett ersättningsyrkande delvis bör bifallas ska detta anges i verkets yttrande. Skälen för verkets inställning ska utvecklas i yttrandet.

**Yttrande i
samband med
muntlig
förhandling**

Vid muntlig förhandling i länsrätt och kammarrätt är det relativt vanligt att den skattskyldiges ombud gör en framställan om ersättning i samband med förhandlingen. Då så sker brukar domstolen efterhöra Skatteverkets inställning till yrkandet. Om yrkandet behöver specificeras eller det finns anledning till frågor i övrigt angående yrkandet bör verket ta upp detta vid förhandlingen. Är ersättningsyrkandet inte omfattande och det inte heller av andra skäl är svårt att direkt ta ställning till yrkandet bör verket under förhandling ange sin inställning till yrkandet om ersättning.

Det kan emellertid finnas tillfällen, t.ex. då ersättningsfrågan är omfattande eller invecklad, då det föreligger skäl för verket att vid den muntliga förhandlingen begära att få återkomma med ett skriftligt yttrande avseende ersättningsyrkandet.

17 Kvittning

17.1 Allmänt

Huruvida Skatteverket kan kvitta ersättning som ska utbetalas till skattskyldig mot fordran på skatt och/eller avgift har diskuterats och fortfarande kan rättsläget inte anses helt klarlagt.

Skatteverkets skrivelse

I en skrivelse 2005-06-23, dnr 130 355558-05/111, ”Kvittning av ersättning enligt ersättningslagen mot skatte- och avgiftsfordringar”, har Skatteverket uttalat följande.

Verket får anses ha rätt att kvitta utbetalning av ersättning enligt ersättningslagen mot skatte- och avgiftsfordringar under förutsättning att fordran på skatt/avgift är förfallen till betalning. Har anstånd beviljats får kvittning inte ske. Det kan finnas skäl att ompröva ett beslut om anstånd enligt 17 kap. 7 § SBL, i enlighet med 17 kap. 11 § SBL, om det framkommer att den skattskyldige ska få ersättning utbetald. Vid konkurs och företagsrekonstruktion gäller särskilda regler om kvittning. Beslut om kvittning kan inte överklagas. I ett kvittningsbeslut bör upplysning lämnas om att beslutet inte är överklagbart.

RR mål nr 3893-01

Den 4 oktober 2005 har Regeringsrätten i mål nummer 3893-01 tagit ställning till om Jordbruksverket haft rätt att kvitta en fordran på återbetalning av miljöstöd mot en beviljad arealersättning när beslutet om återbetalning av det tidigare utbetalda miljöstödet hade överklagats. Regeringsrätten fastslog att så länge den förvaltningsrättsliga handläggningen av ett ärende inte är avslutad så gäller förvaltningsrättsliga principer i fråga om myndighetens kvittningsrätt och inte civilrättsliga principer. Länsstyrelsens beslut om återkrav var inte verkställbart förrän det vunnit laga kraft. Då Jordbruksverket företog kvittning trots överklagandet och utan författningsstöd hade Jordbruksverket inte någon laglig rätt att kvitta.

Skatteverket har i Disk: Borgenärsområdet, RIKS, den 7 februari 2006, i kommentar till nyss nämnda dom, framhållit att verkets tidigare ställningstagande gäller även i de fall skattefordran har överklagats. En skattefordran är, bortsett från

anståndsfallen, fullt verkställbar trots överklagande. I ett sådant fall bör det föreligga allmän kvittningsrätt för Skatteverket.

Utmätning

Beträffande utmätning se avsnitt 19.

17.2 Hur går en kvittning till, rent praktiskt?

Kvittning kan ske frivilligt, genom avtal mellan parter, eller tvångsvis genom en ensidig åtgärd från den ena partens sida. När en myndighet företar en tvångsvis kvittning förutsätter det att det finns ett uttryckligt stöd för åtgärden i lag. Det är upp till part i ett fordringsförhållande att bedöma om rättsläget är sådant att han i en given situation kan befria sig från sin betalningsskyldighet genom en s.k. kvittningsförklaring. Är kvittning möjlig är en kvittningsförklaring att jämställa med betalning.

En kvittningsförklaring från Skatteverkets sida kan innebära att verket sätter ner sin fordran på en skattskyldig med det ersättningsbelopp denne tillerkänts om ersättningsbeloppet är mindre än eller lika med verkets fordran. Om ersättningsbeloppet är större än verkets fordran kvittas så mycket av ersättningen som svarar mot verkets fordran medan resterande del av ersättningen ska betalas ut.

I de fall Skatteverket beslutar om kvittning avseende kostnadsersättning ska kvittningsbeslutet tillställas den som tillerkänts ersättningen. Av beslutet bör framgå hur avräkningen görs. Vidare bör upplysning lämnas om att beslutet inte är överklagbart. En kopia av kvittningsbeslutet ska, tillsammans med kopia av ersättningsbeslutet/-domen, skickas till ekonomi- och lönesektionen i Gävle efter det att ersättningsbeslutet/-domen vunnit laga kraft.

18 Utbetalning av ersättning

18.1 Allmänt

6 § 1 st. ErsL

Ersättningen får inte betalas ut förrän ersättningsbeslutet vunnit laga kraft mot det allmänna. (SFS 1989:479)

När Skatteverket eller en allmän förvaltningsdomstol (länsrätt, kammarrätt eller Regeringsrätten) beslutat att bevilja en skattskyldig ersättning enligt ersättningslagen får ersättningen inte betalas ut innan ersättningsbeslutet vunnit laga kraft mot det allmänna. Något meddelande om att utbetalning kommer att ske ska inte tillställas den skattskyldige när ett för honom positivt ersättningsbeslut meddelats – det går inte att uttala sig om utbetalningen förrän ersättningsbeslutet vunnit laga kraft mot det allmänna.

18.2 Vem ansvarar för utbetalning?

Oavsett om kostnadsersättningen bestämts av Skatteverket eller av en förvaltningsdomstol så ankommer det på Skatteverket att betala ut ersättningen när beslutet vunnit laga kraft mot det allmänna.

För att säkerställa att utbetalning sker, då förutsättningar därför inträtt, måste beslut och domar, vari den skattskyldige tillerkänns ersättning, bevakas.

18.3 Laga kraft mot det allmänna

11 § ErsL

Ett ersättningsbeslut som meddelas i samband med avgörandet i det ärende eller mål som kostnaderna hänför sig till, får överklagas inom den tid som gäller för överklagande av avgörandet i ärendet eller målet.

Ersättningsbeslut som meddelas av myndighet, får överklagas av den myndighet eller det allmänna ombud som får överklaga det ärende som kostnaderna hänför sig till. I sådant fall skall ersättningsbeslutet överklagas inom den tid som följer av första stycket, dock senast inom två månader från det att beslutet meddelades. (SFS 1994:470)

Om det allmänna i rätt tid överklagat ett ersättningsbeslut så har beslutet inte vunnit laga kraft mot det allmänna.

TL

När ett ersättningsbeslut **meddelats i samband med** det avgörande, som kostnaderna hänför sig till, gäller samma överklagandetid för ersättningsbeslutet som för beskattningsbeslutet. Se härom avsnitt 15.6.

Om fråga är om ett taxeringsbeslut enligt TL bestäms överklagandetiden för det allmännas överklagande av 6 kap. 8 § TL, 6 kap. 13 § 2 st. TL och 6 kap. 14 § TL.

6 kap. 8 § TL

Överklagandet skall vara skriftligt och ha kommit in inom tidsfrist som enligt 4 kap. gäller för beslut om omprövning på initiativ av Skatteverket eller efter sådan tid men inom två månader från den dag då det överklagade beslutet meddelades.

Överklagas ett omprövningsbeslut som avser eftertaxering och yrkas ändring till den skattskyldiges nackdel, skall överklagandet ha kommit in inom två månader från den dag då beslutet meddelades. (SFS 2003:655)

6 kap. 13 § 2 st. TL

Om länsrättens beslut överklagas av Skatteverket, det allmänna ombudet eller kommunen, skall överklagandet ha kommit in inom två månader från den dag beslutet meddelades. Detsamma gäller om verket, ombudet eller kommunen överklagar kammarrättens beslut. (SFS 2003:655)

6 kap. 14 § TL

Om en part har överklagat ett beslut av länsrätt eller kammarrätt, får även motparten ge in ett överklagande, trots att den för honom gällande tiden för överklagande gått ut. Ett sådant överklagande skall ges in inom en månad från utgången av den tid inom vilken det första överklagandet skulle ha gjorts.

Återkallas eller förfaller det första överklagandet av någon annan anledning, förfaller också det senare. (SFS 2003:655)

Som framgår av 6 kap. 14 § TL är det möjligt att anslutningsvis överklaga länsrätts eller kammarrätts beslut. Lagrummet ger dock inte allmänna ombudet vid Skatteverket möjlighet att anslutningsvis överklaga Skatteverkets beslut. Om anslutningsvis överklagande av ersättningsbeslut se avsnitt 15.7.

SBL

I fråga om ett beskattningsbeslut enligt SBL bestäms överklagandetiden för det allmännas överklagande av 22 kap. SBL.

22 kap. 7 § SBL

Det allmänna ombudets överklagande skall ha kommit in inom den tidsfrist som enligt 21 kap. 8, 9 och 14–20 §§ gäller för beslut om omprövning på initiativ av Skatteverket eller efter sådan tid men

inom två månader från den dag då det överklagade beslutet meddelades.

Om ett omprövningsbeslut som avser efterbeskattning överklagas och det begärs ändring till den skattskyldiges nackdel, skall överklagandet ha kommit in inom två månader från den dag då beslutet meddelades. (SFS 2003:664)

22 kap. 13 § SBL

Bestämmelserna i 6 kap. 10–24 §§ taxeringslagen (1990:324) gäller för mål enligt denna lag. (SFS 1997:483)

FL

När ett ersättningsbeslut av Skatteverket **inte meddelats i samband med** det avgörande som kostnaderna hänförs till blir förvaltningslagens överklaganderegler tillämpliga.

23 § 2 st. FL

Skrivelsen ges in till den myndighet som har meddelat beslutet. Den skall ha kommit in dit inom tre veckor från den dag då klaganden fick del av beslutet. Om klaganden är en part som företräder det allmänna och beslutet överklagas till en länsrätt eller kammarrätt, skall överklagandet dock ha kommit in inom tre veckor från den dag då beslutet meddelades. (SFS 1998:386)

Om förvaltningslagen är tillämplig innebär det kortare överklagandetid. Vidare finns i förvaltningslagen ett krav på kontraritet, dvs. ett krav på att ett beslut ska ha gått klaganden emot för att han ska ha rätt att klaga (22 §). Det allmänna kan således inte med stöd av förvaltningslagen överklaga till den skattskyldiges fördel. Däremot kan det allmänna med stöd av 2 § 2 st. ErsL föra talan till skattskyldigs förmån – se avsnitt 15.2.

**Laga kraft mot
det allmänna före
utbetalning**

Laga kraft mot det allmänna ska med hänsyn till paragrafens lydelse inväntas även om det i princip står klart att det allmänna inte kommer att överklaga ett beslut.

18.4 Om den skattskyldige överklagar ersättningsbeslutet?

Om den skattskyldige överklagat ett ersättningsbeslut men Skatteverket inte överklagat detsamma ska den ersättning som beviljats i det överklagade beslutet betalas ut när detta beslut vunnit laga kraft mot det allmänna. Dom i anledning av den skattskyldiges överklagande ska således inte avvaktas innan utbetalning sker. Skulle den skattskyldige vinna framgång med sitt överklagande ska det belopp, som tillkommer genom det senare beslutet, betalas ut sedan detta beslut vunnit laga kraft mot det allmänna.

18.5 Lagakraftbevis

Av Domstolsverkets Kanslihandbok för förvaltningsdomstol, avsnitt 10.6 Lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m., framgår beträffande länsrätt och kammarrätt att domstolen, om ett avgörande innehåller ett förordnande om ersättning i den domstol som avgjort målet, utöver sedvanlig beslutsexpediering även ska underrätta Skatteverket om när avgörandet i ersättningsdelen vunnit laga kraft mot det allmänna. Vidare framgår där att detta lämpligen sker genom att avgörandet på nytt skickas till Skatteverket med notering om att ersättningsbeslutet vunnit laga kraft.

Lagakraftbevis ska inforas om länsrätt eller kammarrätt inte underrättat Skatteverket. Beträffande Regeringsrättens avgöranden behövs naturligtvis inte några bevis om laga kraft i de fall avgörandet innebär att Regeringsrätten prövat en ersättningsfråga i sak. Skulle Regeringsrättens avgörande innebära att en fråga om kostnadsersättning återförvisas till lägre instans har frågan givetvis inte avgjorts och någon utbetalning är inte aktuell. En underrättelse från Regeringsrätten om att prövningstillstånd inte meddelats medför att det till Regeringsrätten överklagade avgörandet vunnit laga kraft.

18.6 Till vem ska utbetalning ske?

I de flesta fall ska ersättningen utbetalas till den skattskyldige.

Om den skattskyldige företräds av ombud måste, innan utbetalning sker, omfattningen av fullmakten bedömas. Är fullmakten gällande och omfattar den uttryckligen mottagande av ersättning, alla åtgärder med anledning av ersättningsärendet eller motsvarande så ska utbetalning ske till det befullmäktigade ombudet.

18.7 Om betalningsmottagaren är ett upplöst bolag

Vid konkurs, likvidation och fusion kan frågor uppkomma kring vem som är rätt mottagare av ersättningen. I sådana fall kan det vara lämpligt att ta kontakt med handläggare på regionens rättsenhet.

18.8 Kan fordran på ersättning överlåtas?

6 § 2 st. ErsL

En fordran på ersättning får inte överlåtas innan ersättningen får betalas ut. Detta hindrar dock inte att en sådan fordran utmäts. (SFS 1989:479)

Eftersom ersättning enligt ersättningslagen inte får betalas ut förrän beslutet om ersättning vunnit laga kraft mot det allmänna (se avsnitt 18.3) kan en skattskyldig inte överlåta sin fordran på ersättning innan det aktuella ersättningsbeslutet har vunnit laga kraft mot det allmänna.

Om utmätning – se avsnitt 19.

18.9 Ränta

**KRSU mål nr
514-05**

I det tidigare nämnda målet RÅ 2002 not. 192 (se avsnitt 3.8) tillerkändes den skattskyldiga ersättning med drygt 800 000 kr. Efter Regeringsrättens avgörande ingav den skattskyldiga en skrivelse där hon yrkade ränta på ersättningsbeloppet. Skrivelsen var rubricerad som överklagande och ställd till länsrätten.

Länsrätten avvisade hennes talan. Enligt skälen för länsrättens beslut utgör utbetalningen av ersättning inte något överklagbart beslut och allmän förvaltningsdomstol är inte behörig att pröva talan i målet.

Kammarrätten i Sundsvall har i anledning av den skattskyldigas överklagande den 13 februari 2006, mål nummer 514-05, undanröjt länsrättens beslut och återförvisat målet till länsrätten. Beslutet motiveras med att kammarrätten anser ”att det ligger närmast till hands att ett senare inkommet yrkande om ränta på tillerkänd ersättning enligt ErsL skall prövas i samma ordning och inte av allmän domstol”.

Skatteverket har överklagat kammarrättens beslut. Med hänsyn till att frågan om behörig domstol vid framställning om ränta inte är rättskraftigt avgjord är det för närvarande en öppen fråga hur ränteyrkanden ska hanteras. Till dess att klarhet vunnits bör handläggare, som stöter på ränteyrkanden, ta kontakt med sin rättsenhet.

Om kostnadsränta se avsnitt 3.7.

**Utbetalnings-
blankett**

18.10 Praktisk hantering

Ekonomi- och lönesektionen i Gävle (Els) handhar utbetalning av ersättning enligt ersättningslagen.

Blankett för utbetalning finns på intranätet – sökväg: Arbetsgrupper/EA-handbok/Kategori/11 Information från Ekonomi- och lönesektionen i Gävle/11.2 Blanketter/Utbetalningsunderlag.

För att underlätta Els arbete är det angeläget att utbetalningsblanketterna fylls i på ett enhetligt sätt. När det är fråga om utbetalning enligt ersättningslagen bör följande anges.

I rutan i övre vänstra hörnet anges avsändarregion.

Den lilla rutan ”kryssa här” är avsedd att användas om utbetalningsordern sänds per fax till Els. Fax bör endast användas om det av någon särskild anledning är bråttom med utbetalning (exempelvis om utbetalning borde skett långt tidigare men detta av misstag inte gjorts). I sådana fall ska telefonkontakt tas med Els. Om utbetalningsorder sänds per fax (026-66 50 20) ska originalhandling därefter sändas per post till Els.

Om betalningsmottagaren har plusgiro/personkonto eller bankgiro/bankkonto lämnas uppgift härom. Saknas sådan uppgift sker utbetalning till mottagarens adress.

Betalningsmottagare, adress, postnummer och postadress ska alltid anges liksom belopp att utbetala, inklusive mervärdesskatt i de fall ersättningen omfattar mervärdesskatt.

Vid utbetalning till bank går det inte att lämna meddelande till betalningsmottagaren på grund av att Agresso-systemet inte hanterar meddelanden. I övriga fall anges här Skatteverkets diarienummer och vad betalningen avser (ersättning enligt ersättningslagen).

Som fakturanummer anges Skatteverkets diarienummer men med utelämnande av ärendegrupp, dvs. diarienummer till och med årtalssiffrorna.

Även om ersättning som ska utbetalas är inklusive mervärdesskatt ska någon mervärdesskatt inte redovisas vid konteringen.

För utbetalning enligt ersättningslagen används konto 79331 och beträffande finansiering (Dim 5) anges 328; förutom belopp ifylls även kostnadsställe, projekt och verksamhetsgren

i enlighet med vad som gäller regionen/kontoret (uppgift om motpart ska således inte lämnas).

Som bokföringstext anges verkets diarienummer och betalningsmottagare.

Underlag för utbetalning

Utbetalningsordern signeras av den som gjort konteringen och attesteras av behörig attestant (namnteckning och namnförtydligande är obligatorisk uppgift) innan den sänds till Els. Till utbetalningsordern ska fogas en kopia av beslut/dom i ersättningsfrågan. Lagakraftbevis från länsrätt/kammarrätt bifogas. I de fall lagakraftbevis inte finns (Skatteverkets beslut eller Regeringsrättens beslut/dom) ska på kopian av beslutet/domen finnas en av handläggaren signerad anteckning om när beslutet/domen vunnit laga kraft mot det allmänna.

Adress

Adressen till Els är

Skatteverket
Ekonomi- och lönesektionen
Box 681
801 27 Gävle

Els handläggning

Els gör inte någon kontroll av om betalningsmottagaren har skulder som ersättningen eventuellt kan kvittas mot utan denna fråga måste beaktas av det handläggande skattekontoret (se avsnitt 17).

Om utbetalningsordern är korrekt ifylld och nödvändiga bilagor finns med gör Els utbetalningen omgående.

I de fall en utbetalning kommer i retur till Els tar Els kontakt med berörd handläggare på skattekontoret. En vanlig returorsak är att den angivna adressen förefaller felaktig. Finns en ny adress ska utbetalningen sändas dit. Om för verket tillgängliga uppgifter inte visar annat än att den angivna adressen är korrekt bör ett nytt försök göras att sända utbetalningen till den ursprungliga adressen.

19 Utmätning

19.1 Allmänt

6 § 2 st. ErsL

En fordran på ersättning får inte överlåtas innan ersättningen får betalas ut. Detta hindrar dock inte att en sådan fordran utmäts. (SFS 1989:479)

Förbuds- meddelande

En skattskyldigs fordran på ersättning kan utmätas. När utmätning skett erhåller Skatteverket från kronofogdemyndigheten ett s.k. förbudsmeddelande. Förbudsmeddelandet (blankett SKV 9403) anger att kronofogdemyndigheten har mätt ut en gäldenärs fordran eller rättighet hos mottagaren av meddelandet. Det innehåller även ett beslut där mottagaren av beslutet förbjuds att betala ut det utmäta till annan än kronofogdemyndighet eller den som denna myndighet anvisar. Meddelandet innehåller som regel även en anmodan att till kronofogdemyndigheten betala in det belopp som utmätningen avser.

Underrättelse

När ersättning på grund av utmätning inte betalas ut till den skattskyldige eller dennes ombud bör, när ersättningsbeslutet vunnit laga kraft mot det allmänna, den skattskyldige eller ombudet, om mottagande av utbetalning täcks av ombudets fullmakt, underrättas om att ersättningen på grund av förbudsmeddelande utbetalts till kronofogdemyndigheten.

20 Sekretess

20.1 Allmänt

Skatteverkets handläggning av ersättningsärenden torde inte falla in under sådan verksamhet som avses i 9 kap. 1 § sekretesslagen. Då inte heller någon annan regel i sekretesslagen synes tillämplig på dessa ärenden får handlingar, vars innehåll uteslutande avser ett ersättningsärende, anses offentliga.

Det är inte ovanligt att en begäran om ersättning görs i samma handling som en begäran om omprövning eller ett överklagande. Om en handling avser både en beskattningsfråga och en ersättningsfråga måste dessa skiljas åt då endast de delar av handlingen som avser ersättningsfrågan är offentliga. När en akt i ett ersättningsärende läggs upp kan det vara lämpligt att bara kopiera och tillföra akten de delar av handlingen som gäller ersättningsfrågan.

Rättsfallsregister

Hovrätten för Västra Sverige mål nr
2494-05, 61

KRNG mål nr 1737-05, 18
KRNG mål nr 3669-1997, 30
KRNG mål nr 4186-4188-05, 35
KRNG mål nr 4519-03, 34
KRNG mål nr 5922-05, 18
KRNG mål nr 6493-1999, 23

KRNJ mål nr 442-04, 43

KRNS mål nr 3009-03, 31
KRNS mål nr 3150-03, 30
KRNS mål nr 368-369-05, 23, 39
KRNS mål nr 4162-03, 28

KRSU mål nr 514-05, 103
KRSU mål nr 665-1995, 30
KRSU mål nr 776-04, 30
KRSU mål nr 958-04 och 960-04, 47

RR mål nr 3893-01, 97
RR mål nr 5291-04, 35
RR mål nr 6604-05, 27, 62
RR mål nr 8091-03, 35

RÅ82 1:4, 46
RÅ 1986 ref. 114, 46
RÅ 1986 ref. 33, 46
RÅ 1992 ref. 30, 26
RÅ 1993 ref. 24, 18
RÅ 1994 not. 612, 64
RÅ 1996 ref. 102, 25
RÅ 1996 ref. 97, 17
RÅ 1998 not. 105, 37

RÅ 1998 not. 94, 62, 63
RÅ 1999 not. 245, 22
RÅ 1999 not. 248, 32
RÅ 1999 ref. 32, 32
RÅ 2000 not. 11, 19
RÅ 2000 ref. 41, 17
RÅ 2000 ref. 66 I, 16, 38
RÅ 2001 not. 105, 63
RÅ 2001 not. 17, 42
RÅ 2001 ref. 10, 32
RÅ 2001 ref. 19, 14, 57
RÅ 2001 ref. 25, 19, 33
RÅ 2001 ref. 50, 24, 32, 49
RÅ 2001 ref. 67, 17
RÅ 2002 not. 170, 22
RÅ 2002 not. 192, 29
RÅ 2002 not. 194, 58
RÅ 2002 not. 200, 38
RÅ 2002 not. 210, 19
RÅ 2002 not. 216, 24
RÅ 2002 ref. 108, 16
RÅ 2002 ref. 56, 33, 43
RÅ 2002 ref. 95, 18
RÅ 2003 not. 152, 17
RÅ 2003 not. 172, 47, 54
RÅ 2003 ref. 34, 24
RÅ 2003 ref. 4, 25, 38
RÅ 2003 ref. 56, 47, 53
RÅ 2003 ref. 68, 19
RÅ 2004 not. 187, 25
RÅ 2004 not. 192, 24
RÅ 2004 not. 225, 24
RÅ 2004 not. 99, 51
RÅ 2004 ref. 105, 89
RÅ 2004 ref. 114, 24
RÅ 2004 ref. 126, 34

RÅ 2004 ref. 129, 34

RÅ 2004 ref. 25, 17

RÅ 2004 ref. 51, 24

RÅ 2004 ref. 77, 24

RÅ 2005 not. 106, 35

RÅ 2005 not. 4, 34

RÅ 2005 ref. 19, 19

RÅ 2005 ref. 77, 35, 38

Sakregister

- Advokat, 30
- Allmänna ombudet, 13, 18, 75, 85 f.
- Anslutningsvis överklaga, 92
- Anstånd med inbetalning av skatt, 17, 20
- Anställd, 42
- Ansöknings- och tillsynsavgifter enligt alkohollagen, 16
- Anteckningar, 41
- Anteckningsskyldighet, 56
- Arbetsordning, 73, 87, 92
- Arbetsredogörelse, 60 f.
- Attestera, 105
- Avdragsrätt för ingående mervärdes-skatt, 37 f.
- Avgift, 13, 16
- Avskriva, 80
- Avskrivning, 69
- Avskrivningsbeslut, 69
- Avvisa, 80
- Avvisning, 65, 93
- Avvisningsbeslut, 69, 79, 93

- Behov av hjälp, 27
- Bekvämlighetsskäl, 28
- Beskattningsbeslut, 12
- Beskattningsfråga, 12
- Beskrivning av sakomständigheter, 28
- Betalningsskyldighet, 13 f.
- Betalningssäkring, 13, 22
- Blandad verksamhet, 37
- Blankett, 57
- Boutredningsman, 26
- Bristande erfarenhet, 28
- Brister i deklarationen eller bok-föringen, 50

- Delgivning, 65, 82, 93
- Delgivningskvitto, 65, 82, 93
- Den egentliga motiveringen, 81

- Eftersökning, 17
- Eget arbete, 42
- Emfatisk form, 77
- Ersättning av allmänna medel, 43

- Faktura, 26, 59
- Fastighetsskatt, 16
- Fastighetstaxering, 13
- Fastighetsägare, 14
- Felsänd framställning, 67
- Fullmakt, 102
- Förbiseende, 63
- Förbudsmeddelande, 107
- Företrädaransvar, 13 f.
- Förhandsbesked, 13, 18 f., 86
- Förmögenhetsskatt, 16
- Förseningsavgift, 16
- Försumlighet, 45, 50 f.
- Försäkring, 49
- Försäkringsavtal, 48 f.
- Försäkringsvillkor, 49

- Ge in handlingar, 28

- Hotell- och resekostnad, 43

- Information, 55
- Inhibition, 84
- Inkomstskatt, 16
- Intressegemenskap, 42 f.
- Justitiekanslern, 48
- Jämkning, 49 f.

- Kommunikation, 77
- Konsultation, 33
- Kontraritet, 86, 101
- Korshänvisning, 67
- Kostnadernas storlek, 31
- Kostnadsredovisning, 37
- Kostnadsräkning, 60 f.
- Kostnadsränta, 27
- Kvitta, 105
- Kvittningsbeslut, 97 f.
- Kvittningsförklaring, 98
- Kvitto, 26, 59

- Laga kraft mot det allmänna, 99 ff., 105
- Lagakraftbevis, 102, 105
- Litet skattebelopp, 29

- Maximibelopp, 48
- Meddela beslut, 89
- Mervärdesskatt, 16
- Mål om betalningsansvar, 18
- Mål om ersättning, 18

- Näringsverksamhet, 28

- Objektiva omständigheter, 28
- Obligatorisk omprövning, 84 f.
- Omhändertagande av handlingar, 17
- Omprövning, 78, 83, 85

- Partshabilitet, 17
- Personliga förhållanden, 26, 46
- Pilotmål, 24, 30 f.
- Privatperson, 37, 39
- Prövningstillstånd, 88
- Punktskatt, 16

- Registrerad till mervärdesskatt, 37
- Remiss, 67, 70, 95
- Resor, 33
- Revision, 14, 62, 78
- Ringa betydelse, 49 f.

- Räkenskaper, 41 f.
- Ränteyrkande, 103
- Rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt, 37 f.
- Rättegångsbiträde, 48, 54
- Rättegångskostnader, 14
- Rättidsprövning, 92
- Rättshjälp, 45 ff., 49, 53 f.
- Rättshjälp och taxor, 31
- Rättshjälpsavgift, 45
- Rättshjälpsförordningen, 36 f., 59, 61
- Rättshjälpshandboken, 31
- Rättshjälpslagen, 45 ff., 54
- Rättshjälpsmyndigheten, 48
- Rättshjälpstaxa, 31, 33, 36
- Rättshjälpsärende, 31, 48
- Rättsliga biträden, 32, 36
- Rättsskyddsförsäkring, 45, 48 f.
- Rättsutredning, 24

- Sakens beskaffenhet, 28
- Sakframställning, 80
- Sakkunnigutlåtande, 33
- Sjukdom, 28, 31
- Självrisk, 48
- Skalbolagsdeklaration, 20
- Skatt, 16
- Skattenämnd, 73, 77
- Skatteplanering, 43 f.
- Skattetillägg, 16, 53
- Skattskyldig, 12, 14
- Skicklighet, 27, 36
- Skriftväxling, 14
- Skrivbordsutredning, 62
- Skälig kostnad, 27
- Skönstaxering, 51
- Slarv, 63
- Slutligt beslut, 68
- Socialavgift, 16
- Specifikation, 26
- Ställföreträdare, 27, 42
- Subjektiva bevisbördan, 33
- Subjektiva omständigheter, 28
- Säkerhet, 20

Tidsspillan, 42
Tidsåtgång, 59, 61
Tilläggsavgift, 45
Tillämpliga regler, 81
Timkostnad, 59
Timkostnadsnorm, 31, 35 f.
Tull, 13, 16

Undantas från föreläggande, 17
Underlag, 26, 61, 78 f.
Underlag för deklaration, 41
Upplysning, 41, 82

Utbetalningsblankett, 104
Utdömande av vite, 18
Utgång i den högre instansen, 22

Ålder, 28, 31
Återkallelse av F-skattsedel, 17 f.

Ärendegrupp, 67 f., 70

Övergångsbestämmelser, 12, 14
Överklagandehänvisning, 65, 81
Övervägande, 77