



JURIDISKA FAKULTETEN
vid Lunds universitet

Andreas Vingren

Skatteprocessen

– Nutidens klassfråga?

LAGF03 Rättsvetenskaplig uppsats

Kandidatuppsats på juristprogrammet
15 högskolepoäng

Handledare: Christina Moëll

Termin: VT 2019

Innehåll

SUMMARY	4
SAMMANFATTNING	5
FÖRORD	6
FÖRKORTNINGAR	7
1. Bakgrund	8
1.1 Syfte och problemformulering	9
1.2 Frågeställningar och avgränsningar	9
1.3 Metod och material	10
1.4 Uppsatsens disposition	11
2. GRUNDLÄGGANDE PRINCIPER	13
2.1 Rättssäkerhet	13
2.1.1 Legalitetsprincipen	14
2.1.2 Likabehandling	14
2.1.3 Officialprincipen	16
3. ERSÄTTNINGSREGLERNA ENLIGT GÄLLANDE SVENSK RÄTT	18
3.1 Bakgrund	18
3.1.1 Den första ersättningslagen 1989	18
3.1.2 Den omarbetade ersättningslagen 1994	19
3.1.3 Nuvarande skatteförfarandelag	20
3.2 Rättsliga grunder för ersättning	21
3.2.1 Helt eller delvis bifall	22
3.2.2 Prejudikatfall	22
3.2.3 Synnerliga skäl	23
3.2.4 Skäligen behövt	24

3.2.5	Rättshjälpslagen	26
3.3	Begränsningar i ersättningsrätten	27
3.4	Ersättningsreglerna i praktiken	28
4.	ANALYS	30
4.1	Rättssäkerhetsreflexioner	30
4.2	Domstols- och myndighetsansvaret	31
4.3	Kostnadsfrågan	32
4.4	Avslutande reflexioner	33
	KÄLL- OCH LITTERATURFÖRTECKNING	35
	RÄTTSFALLSFÖRTECKNING	38

Summary

This thesis aims to investigate current Swedish law on compensation for legal fees in tax cases. The purpose is to investigate the possibilities which current law allows for compensation and the extent to which compensation is granted in reality. The essay also aims to deal with fundamental legal principles and the significance of rule of law.

By looking closer at a number of selected judgments and statistical surveys regarding compensation for legal representatives in tax cases, the paper has come to the following conclusions. The tax law is characterized by a very difficult and extensive legislation. Tax law is also under constant development, which increases the complexity of the area. This raises the requirements on the taxpayer being given the opportunity to engage in legal advice in order to exercise his or her right. To win partial approval of lawsuit does not in itself guarantee that compensation will be granted. Nor are the cases where the taxpayer wins his or her approval for compensation. It has emerged from the statistical surveys that the thesis has dealt with that compensation is only granted in exceptional cases. The surveys also point to a large discrepancy between the claimed and granted compensation in cases where compensation is actually granted. There is also a lack of precedents which seems to be because of inadequate grounds in many cases. These faulty judgments affect the taxpayer's ability to appeal the decision because there are often no grounds to argue against.

In summary, it can be noted that courts largely avoid motivating why the compensation claimed is adjusted or rejected. This raises questions with regards to the rule of law based on the possibilities of appealing such a decision. In addition, the actual outcome of compensation for legal fees in tax cases seems to be substantially below the level of compensation that the legislature sought after. Finally, there is a lack of precedents regarding legal fees in tax cases, which is probably a consequence of the shortcomings mentioned above.

Sammanfattning

Uppsatsen tar sikte på att utreda gällande svensk rätt avseende ersättning för ombudskostnader i skattemål. Syftet är utreda vilka möjligheter gällande rätt medger till ersättning samt i vilken utsträckning som ersättning beviljas i verkligheten. Uppsatsen avser vidare att behandla grundläggande rättsprinciper samt innebörden av rättssäkerhet.

Genom att titta närmare på ett antal utvalda domar och statistiska undersökningar beträffande ersättning för ombud i skattemål har uppsatsen kommit till följande slutsatser. Skatterätten kännetecknas av en mycket svårhanterlig och omfattande lagstiftning. Skatterätten står även under ständig utveckling och med denna ökar komplexiteten på området. Detta ställer högre krav på att den skattskyldige bereds möjlighet att anlita juridisk rådgivning i syfte att tillvarata sin rätt. Att vinna delvis bifall till sin talan utgör i sig ingen garanti för att ersättning ska beviljas. Inte heller de fall då den skattskyldige helt vinner bifall till sin talan garanteras ersättning. Av de statistiska undersökningar vilka uppsatsen avhandlat har det framkommit att ersättning endast medges undantagsvis. Undersökningarna pekar även på en stor diskrepans mellan yrkad och beviljad ersättning i de fall då ersättning faktiskt beviljas. Det råder även brist på praxis vilket torde bero på bristfälliga domskäl. Dessa bristfälliga domskäl påverkar den skattskyldiges möjligheter till att överklaga beslut eftersom det ofta inte finns några domskäl att argumentera mot.

Sammanfattningsvis kan framhållas att domstolar i stor utsträckning undviker att motivera varför yrkad ersättning sätts ned eller avslås. Rättssäkerheten i detta kan ifrågasättas utifrån möjligheterna till att överklaga ett avgörande utan tillfredsställande domskäl. Vidare verkar det reella utfallet av ersättningar för ombud i skattemål kraftigt understiga den nivå av ersättning som lagstiftaren strävade efter. Slutligen råder det stor brist på praxis avseende ombudsfrågor i skattemål, vilket troligtvis är en konsekvens av ovan nämnda brister.

Förord

Denna uppsats sätter punkt för grundterminerna vid juristprogrammet för min del. Det är tre år som präglats av en mängd olika saker och känslor. Framförallt har tiden vid Lunds universitet gett mig en stark kunskapsgrund att stå på inför stundande fördjupningskurser och examensarbete.

Jag vill börja med att tacka min handledare Christina Moëll för dina goda råd och ditt stora engagemang redan från start.

Jag vill även rikta ett stort tack till min familj som stöttat mig villkorslöst genom dessa år och ständigt bistått mig med kärlek och assistans. Slutligen vill jag säga tack till Gabriella som trott på mig när jag själv inte gjort det och som ständigt står vid min sida.

Helsingborg den 23 maj 2019

Andreas Wingren

Förkortningar

Ersättningslagen	Lag (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.
EUD	Europadomstolen
EKMR	Europeiska konventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande rättigheterna
FPL	Förvaltningsprocesslag (1971:291)
HD	Högsta domstolen
HFD	Högsta förvaltningsdomstolen
JK	Justitiekanslern
JO	Justitieombudsmannen
NJA	Nytt juridiskt arkiv
Prop.	Proposition
RHL	Rättshjälpslagen (1996:1619)
RF	Regeringsformen (1974:152)
SFL	Skatteförfarandelagen (2011:1244)
SOU	Statens offentliga utredningar

1 Bakgrund

Redan i de tidiga förarbetena till skatteförfarandelagen (2011:1244) pekade experter på den komplexitet som successivt ökade inom skatterätten och att denna bidrog till ett ökat behov av juridisk rådgivning då gemene man inte längre förmådde ta tillvara sin rätt på egen hand. Att den enskilde lämnades ensam med ansvaret för kostnader som uppstått i samband med juridisk rådgivning i en skatteprocess, en process som troligen spelat en avgörande roll för hans ekonomiska framtid, menade utredningen var stötande.¹

Komplexiteten som råder på området vållar ofta stora ombudskostnader i samband med de omfattande rättsutredningar och det förarbete som krävs i syfte att föra en juridisk argumentation inför domstol. Detta är kostnader som den skattskyldige vanligen får bära själv, trots att helt bifall till huvudyrkandet medgivits. I ett avgörande från Kammarrätten i Göteborg som gällde påförandet av vissa skatter och tulltillägg vid införsel av varor åskådliggjordes problematiken. Bestämmelserna i 43 kap. SFL tillämpas även i dessa mål och bolaget yrkade ersättning för ombudskostnader med totalt 1 440 110 kr. Kammarrätten ändrade förvaltningsrättens dom och upphävde Tullverkets beslut i sin helhet och bolaget fick helt bifall till sina yrkanden gällande beskattningsbeslutet. Men ombudskostnaderna ersattes endast med, enligt domstolen, en skälig summa om 400 000 kr. Detta lämnade bolaget med en kostnad om cirka 1 000 000 kr för en process som påkallats av en myndighet.²

Vem som ska bära kostnaden för juridisk rådgivning i skattemål är av naturliga skäl ingen enkel fråga att besvara. Redan inledningsvis kan emellertid framhållas att svaret på frågan vem som kan bära kostnaden har tre plausibla utfall:

- den skattskyldige,
- staten eller
- försäkringsbolagen.

¹ Prop. 1988/89:126 s. 7.

² Kammarrätten i Göteborg, dom den 20 december 2018, mål nr 2781–18.

1.1 Syfte och problemformulering

Det övergripande syftet med denna uppsats är att undersöka vilka möjligheter som finns till ersättning för juridiskt ombud i skattemål enligt gällande svensk rätt. Uppsatsen har även till syfte att undersöka på vilket sätt dessa regler tillämpas i praktiken av Sveriges domstolar samt i vilken utsträckning hänsyn tas till den enskildas förhållande. Avsikten med att undersöka avgörandena är att utreda om och till vilken grad domstolarnas bedömningar av ersättningsfrågan presenteras i domskälen. Slutligen är syftet även att analysera det faktiska utfallet i avgörandena i förhållande till den yrkade ersättningen för ombud.

Kartläggningen tar avstamp i den kritik som framförts i en rapport från intresseorganisationen ”Rättvis skatteprocess” samt den mycket omfattande doktorsavhandling som avlades av Sebastian Wejedal vid Göteborgs universitet.³ Kritiken bestod bland annat i att den enskilde endast i undantagsfall erhåller full ersättning för ombudskostnaderna och diskrepansen mellan yrkad och beviljad ersättning är stor.⁴ Vidare har domstolarna kritiserats för att i allt för stor utsträckning sätta ned ersättningarna för ombud och endast undantagsvis presentera skälen till jämkningen.⁵

Genom att följande frågor besvaras avser uppsatsens syfte uppfyllas:

- Hur ser lagstiftningen ut avseende ersättning för ombud i skattemål och vilka möjligheter ges till ersättning?
- Vilket genomslag har lagstiftningen i praktiken och föreligger några brister avseende förfarandet i förhållande till rättssäkerheten?

1.2 Avgränsningar

Uppsatsen riktar sig till en publik som förväntas inneha grundläggande kunskaper gällande skatteförfarandet och dess innehåll. Således kommer

³ Rättvis skatteprocess (2018); Wejedal (2017).

⁴ Rättvis skatteprocess (2018), s. 8.

⁵ Wejedal (2017), s. 222 ff.

ingen ingående kartläggning av förfarandet som sådant att tillhandahållas i uppsatsen.

Uppsatsen är avgränsad i förhållande till EU-rätten och kommer därav endast behandla svensk rätt. Avgränsningen är gjord med insikt om den stora betydelse EU-rätten har för svenskt vidkommande men är trots detta nödvändig mot bakgrund av uppsatsens begränsade omfattning.

1.3 Metod & material

I denna uppsats har den rättsdogmatiska metoden tillämpats genomgående. Metoden är omtvistad och någon bestämd definition finns inte att tillgå. Vid beskrivning av metoden framstår den ofta som vag, oklar och ibland direkt motsägelsefull. Metoden beskrivs enklast genom att rikta fokus på själva utövandet av metoden. Rättsdogmatikens syfte sägs ofta vara att rekonstruera en rättsregel eller lösningen på ett problem genom att applicera en rättsregel på det rättsliga spørsmålet. Med detta menas att söka svar i de allmänt accepterade rättskällorna.⁶

Den rättsdogmatiska metoden har kritiserats för bristande vetenskaplighet.⁷ Kritiken har tillbakavisats av Nils Jareborg då han menar att själva kärnan i den rättsdogmatiska metoden är att titta på rättssystemet som normativt system och inte det resultat systemet åstadkommer när det tillämpas av människor.⁸

Enligt Alexander Peczenik är en rättsdogmatikers uppgift att beskriva gällande rätt på olika område och områdenas säregna strukturer. Rättsdogmatiken utvecklar därigenom normativa ståndpunkter vilka både rättfärdigar och kritiserar olika delar av rätten och således är värderande ståndpunkter naturliga vid tillämpning av metoden. Peczenik menar vidare att dessa värderingar är en nödvändig del av rättsdogmatiken och därav är

⁶ Korling & Zamboni (2017), s. 21–22.

⁷ Korling & Zamboni (2017), s. 24.

⁸ Jareborg, SvJT 2004, s. 9.

metoden varken deskriptiv eller normativ utan något han kallar deskriptivnormativ.⁹

Bert Lehrberg pekar ut rättsdogmatiken vara viktigast för en praktiker. Rättsdogmatiken tar enligt Lehrberg utgångspunkt i de traditionella rättskällorna och har som syfte att kartlägga och precisera gällande rätt samt vad lagen borde vara.¹⁰

Denna uppsats ansluter sig till Lehrbergs och Peczeniks uppfattningar angående rättsdogmatikens innehåll. Uppsatsen har således tillämpat en rättsdogmatisk metod som innebär att söka svar i traditionella rättskällor för att utreda vilka rättsregler som finns, vilket innehåll dessa har samt synliggöra eventuella brister i lagstiftningen. Utredningen har huvudsakligen baserats på lagstiftning, rättspraxis, förarbeten och doktrin.

I syfte att synliggöra problematiken på området har ett antal statistiska undersökningar använts i uppsatsen. Undersökningarna är framtagna av såväl statliga som privata aktörer vilket ger en heltäckande och rättvisande bild av den verkliga situationen. För att ge ytterligare perspektiv på området har vetenskapliga juridiska artiklar dessutom använts.

1.4 Uppsatsens disposition

Uppsatsen innehåller fyra kapitel där det första består av en introducerande del till uppsatsen. I denna del redogörs bland annat uppsatsens syfte och frågeställningar samt metod- och materialval. Första kapitlet innefattar även en inledande del till uppsatsämnet och några allmänna utgångspunkter kopplat till ersättning för ombud i skatterelaterade mål.

Det andra kapitlet består av en genomgång av Sverige som rättsstat och de värden som är centrala i en rättsstat. I detta kapitel kartläggs även grundläggande principer inom förvaltningsrätten som sådan. I syfte att

⁹ Peczenik, SvJT 2005, s. 249 f.

¹⁰Lehrberg (2017), s. 202 ff.

ytterligare belysa begreppen presenteras även olika forskares perspektiv på begreppen.

Tredje kapitlet tar sikte på att utreda gällande svensk rätt och vilka möjligheter som ges till ersättning för juridisk rådgivning i skattemål. Dessutom presenteras i detta kapitel statistiska undersökning som tar sikte på det faktiska utfallet av domstolarnas avgörande gällande ersättning för ombud i skattemål. I detta kapitel redogörs även för bakgrunden till dagens lagstiftning.

I det avslutande fjärde kapitlet ges en sammanfattande analys av lagstiftningen och dess tillämpning. Analysen tar sikte på brister i lagstiftningen som uppmärksammas genom uppsatsen och avsikten är också att presentera presumtiva förslag till förbättring på området.

2 Grundläggande rättsprinciper

2.1 Rättssäkerhet

Rättssäkerhet är ett begrepp som saknar klar och tydlig definition. Rent allmänt brukar rättssäkerhet innebära att ett samhälle har en lagstiftning och ett system som innebär ett skydd för den enskilda medborgaren mot godtyckliga ingrepp från samhället självt. Begreppet innebär också att medborgarna har ett skydd för sin person och egendom samt att rättsreglerna tillämpas på ett förutsebart sätt av staten.¹¹

I doktrin råder någorlunda konsensus gällande kärnan i rättssäkerhetsbegreppet som ligger i förutsebarheten av rättsliga besluts utfall samt att den offentliga makten utövas under lagarna. Rättssäkerheten kan således sägas utgöra fundamentet i en demokratisk rättsordning och sätter ramarna för det juridiska förhållandet mellan medborgare och myndighet. Den tillgodoser medborgarnas rätt till frihet samt tillförsäkrar en förutsebar och objektiv rättskipning.¹²

Peczenik har bedrivit arbete på området och menar att i rättssäkerhetsbegreppet bör även ett etiskt perspektiv inkluderas. Han menar att ett led i åstadkommandet av en rättssäker rättsordning är att väga in ekonomiska och fördelningspolitiska aspekter i begreppet.¹³ Det kan antas vara aspekter likt de som Peczenik anför som leder till att begreppet är svårdefinierat och utgörs av skiftande innehåll.¹⁴ Det bör stå någorlunda klart att endast förutsebarhet inte nödvändigtvis leder till ett rättssäkert samhälle. Peczenik använder sig av ett målande exempel i vilket han beskriver händelseförloppet i Tyskland på 1930-talet och menar att bara det faktum att judarna kunde förutse den förföljelse som de skulle bli föremål för betyder inte att samhället var rättssäkert.¹⁵

¹¹ Nationalencyklopedin, rättssäkerhet, 2019-04-25.

¹² Zila, SvJT 1990, s. 284 ff.

¹³ Peczenik (1995), s. 96 ff.

¹⁴ Zila, SvJT 1990 s. 285.

¹⁵ Peczenik (1995) s. 97.

2.1.1 Likabehandlingsprincipen

Allas likhet inför lagen är upptagen i EU-rätten, EKMR samt i den svenska grundlagen.¹⁶ Av 1 kap. 9 § RF framgår kraven på objektivitet och normmässighet som förvaltningsmyndigheter och domstolar ska förhålla sig till i sin myndighetsutövning.¹⁷ Det faktum att förvaltningsmyndigheterna ska förhålla sig opartiska och sakliga sammanfattas ofta under objektivitetsprincipen. Principen innebär även att träffade aktörer ska förhålla sig fria från godtycke och inte särbehandla någon utan laga stöd.¹⁸

Objektivitetsprincipen framstår som både abstrakt och generell men ska likväl beaktas vid bedömningar och avvägningar som görs i rättskipnings- och förvaltningsverksamhet, vilket innefattar både myndighetsutövning och vid så kallat faktiskt handlande och annat beslutsfattande. Den grundlagsskyddade objektivitetsprincipen bör ses som en egentlig rättsregel som i särskilda situationer ska tillämpas direkt eller indirekt varför den även kan åberopas hos och av domstolar samt förvaltningsorgan.¹⁹

Det grundlagsskyddade kravet på lika inför lagen betyder inte lika i lagen, utan inför den. Med detta menas att domstolar och förvaltningsmyndigheter inte ska göras skillnad på individer baserat på deras personliga förhållande i vidare utsträckning än vad lagen anger. Att en lagstiftning slår olika på olika område är en oundviklig del av rättsordningen, främst på det sociala och ekonomiska området.²⁰

2.1.2 Legalitetsprincipen

Skattelagstiftningen har ingripande påverkan på såväl enskilda som företagare vilket fordrar en föreskriftsbunden lagtolkning. Föreskriftskravet är ett uttryck för legalitetsprincipen vilken eftersträvar att tillfredsställa den

¹⁶ Artikel 20, Europeiska unionens stadga om de grundläggande rättigheterna; 1 kap. 9 § regeringsformen (1974:152).

¹⁷ Hirschfeldt, Regeringsform (1974:152) 1 kap. 9 §, Lexino 2019-01-01.

¹⁸ Prop. 1973/74:90 s. 235.

¹⁹ Hirschfeldt, Regeringsform (1974:152) 1 kap. 9 §, Lexino 2019-01-01.

²⁰ Prop. 1975/76:209 s. 97.

enskildes rättssäkerhet genom en objektiv och förutsebar rättstillämpning. Skattelagar ska tolkas enligt sin ordalydelse utan hänsyn till om det utmynnar i en fördel eller nackdel för den skattskyldiga.²¹

Legalitetsprincipen sätter ramarna vid tolkning av skattelagstiftningen och inom svensk rätt brukar princip sägas innefatta fyra delar: föreskriftskravet, analogiförbudet, bestämdhetskravet och retroaktivitetsförbudet.²²

Inom skatterätten uttrycks legalitetsprincipen generellt genom *nullum tributum sine lege*, ingen skatt utan lag. Principen skyddar å ena sidan den enskilda genom att skatteuttag kräver stöd i lag, å andra sidan skyddas den gemensamma skaran skattskyldiga genom att Skatteverket och domstolarna inte ska visa större generositet än lagen medger.²³

Av 2 kap. 10 § 2 st. RF följer ett uttryckligt förbud mot retroaktiv skattelag. Förbudet är absolut och kan endast tillämpas genom de undantag som uttrycks i paragrafen.²⁴ Det primära skälet mot retroaktiv lagstiftning är att den skulle strida mot utgångspunkten inom svensk rätt att en person ska i förväg kunna bedöma konsekvenserna av sitt handlande. Om förbudet inte existerade skulle det vara plausibelt att en skattskyldig agerade utefter den för tiden gällande lagstiftningen, men blir bedömd enligt en senare och möjligen fullständigt annorlunda författning.²⁵

Av de krav som legalitetsprincipen ställer är det endast bestämdhetskravet som saknar stöd i grundlag. Det är centralt för både den enskilt skattskyldiga och domstolarna att lagtexten inte ger upphov till tvetydig tolkning och oklarheter kring vilka ramar gällande rätt sätter. Kravet tar sikte på kvaliteten på lagtexten och en viss grad av bestämdhet är en förutsättning för att föreskriftskravet ska vara meningsfullt. Var gränsen går för vad som är acceptabelt och vad som inte är acceptabelt går naturligtvis inte att besvara med enkelhet. Att kategorisera ytterlighetsfallen vållar troligtvis inga

²¹ Almgren & Leidhammar (2016), s. 28 f.

²² Hultqvist, Skattenytt 2013 s. 15.

²³ Tikka, Skattenytt 2004 s. 658.

²⁴ Jermsten, Regeringsform (1974:152) 2 kap. 10 §, Lexino 2019-01-01.

²⁵ Prop. 1978/79:195 s. 55 ff.

problem, men i mellanfallen kan vissa svårigheter uppstå. Givetvis är frågan om kravet på bestämdhet kan anses uppfyllt en avvägning i det enskilda fallet, främst mot bakgrund av att det saknas exakta mätmetoder och konkreta krav.²⁶

Förutsebarhetskravet är ytterligare en del av legalitetsprincipen och är en förutsättning för att kunna upprätthålla ett demokratiskt samhälle.²⁷ Grundläggande för förutsebarhetskravet är att varje enskild medborgare i samhället ska kunna läsa och förstå lagtexten samt förstå vilka medel samhället ställer till förfogande då samhällskontraktet bryts.²⁸

Förutsebarheten riktar sig mot alla på så vis att de normer som gäller i samhället ska vara förutsebara för alla. Frågan om hur kravet ska tillämpas är något mer komplicerad. En inkluderande förutsebarhet kräver att författningarna tillämpas inom sitt språkliga omfång. Språket är en av nyckelfaktorerna till att uppnå tillräcklig förutsebarhet. Vid en förutsebar tillämpning av en bestämmelses ord och begrepp bör domstolarna ge dessa en innebörd som överensstämmer med gemene mans. I syfte att upprätthålla förutsebarheten finns således en begränsning för juristernas tolkningar av uttryck som inte specifikt används i en juridisk kontext.²⁹

2.1.3 Officialprincipen

Officialprincipen kommer till uttryck genom 8 § förvaltningsprocesslagen (1971:291) och utgör en central del av förvaltningsrätten. Principen innebär att det är rätten som ytterst ansvarar för utredningen i målet och att målet blir utrett i den utsträckning som dess beskaffenhet kräver i syfte att fatta ett materiellt riktigt beslut. Med detta ska inte förstås att rätten ansvarar för att vidta alla åtgärder kopplade till utredningen, utan det är först då brister i underlaget uppdagas som ansvaret aktualiseras. Rättens aktivitet förändras

²⁶ Hultqvist, Skattenytt 2016 s. 745.

²⁷ Almendal (2005), s. 56 f.

²⁸ Schultz, Dagens juridik, (2008).

²⁹ Schultz, Dagens juridik (2008).

också baserat på vilken typ av mål det rör sig om, om det är en offentlig motpart eller om en enskild har ett ombud i målet.³⁰

En av grundprinciperna i beskattningsförfarandet är att Skatteverket ska se till att ärendena blir tillräckligt utredda, i enlighet med 40 kap. 1 § SFL. Av detta följer att Skatteverket ska tillse att ett ärende i princip ska vara färdigutrett innan det når domstol.³¹

Ytterligare en viktig aspekt av officialprincipen är domstolens möjlighet att avvisa överflödigt material samt se till att inget onödigt förs in i processen. Bestämmelsen infördes i syfte att motverka långdragna och vidlyftiga processer. I förarbetena framhöll dock lagstiftaren att det knappast kan bli aktuellt att avvisa skriftligt material.³²

³⁰ Prop. 1971:30, s. 526 ff.

³¹ Prop. 2010/11:165, s. 409.

³² Prop. 1971:30, s. 530.

3 Ersättningsreglerna enligt gällande svensk rätt

3.1 Bakgrund

Dagens svenska modell innehållande obligatorisk självdeklaration infördes 1902 och vilar på tanken att alla skattskyldiga i Sverige personligen ska lämna deklARATION vilken sedan ligger till grund för beslut om skatt. Idag är en stor del av den information som lämnas på deklARATION förtryckt och den skattskyldige garanterar således riktigheten i uppgifterna genom sin underskrift. I takt med att tekniken utvecklats så har det digitala deklARATIONssystemet implementerats genom vilket den skattskyldige kan fullgöra sin skyldighet via telefon eller internet.³³

3.1.1. Den första ersättningslagen 1989

I förarbetena till lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. pekade utredningen på att det är en vedertagen princip inom förvaltningsrätten att den enskilde medborgaren sörjer för eventuella kostnader som han ådrar sig i förvaltningsmål. Det framhävdes att kostnader och andra olägenheter som ärendena medför bör anses vara en naturlig del av medborgarskapet. Inte heller kan den enskilde och det allmänna anses vara motstående parter, då det allmänna har att förvalta sina medborgares intressen. Dessutom omfattas alla förvaltningsärenden av officialprincipen som vid införandet av ersättningslagen förväntades begränsa omfattningen av den enskildes kostnader.³⁴ Remissinstanserna riktade dock kritik mot de flertalet spärrar som inkorporerades och den onödigt restriktiva utformningen av lagförslaget.³⁵

Propositionen belyste även ett antal skillnader som föreligger mellan skatteprocesser och tvistemål samt brottmål och att det inte vore lämpligt att

³³ Almgren & Leidhammar (2016), s. 15 f.

³⁴ Prop. 1988/89:126, s. 7.

³⁵ Prop. 1988/89:126, s. 12.

införa likformiga ersättningssystem på grund av dessa. Införandet av ersättningslagen ändrade emellertid inte på huvudregeln att den enskilde fortfarande svarade för kostnaderna och ersättning skulle enligt förarbetena endast beviljas då det vore uppenbart oskäligt för den enskilde att bära kostnaden eller om det i övrigt förelåg synnerliga skäl.³⁶

Oskälighetskriteriet prövades utifrån en samlad bedömning av sakens beskaffenhet, kostnadernas storlek, ärendets handläggning och utgång, den skattskyldiges personliga och ekonomiska förhållande samt omständigheterna i övrigt. Ersättningslagens regler skulle ses som ett komplement till eventuell rättsskyddsförsäkring som den skattskyldige kunde få kompensation för sina kostnader från och det allmännas ansvar var således endast subsidiärt i förhållande till försäkringen.³⁷

3.1.2. Den omarbetade ersättningslagen 1994

Två år efter ersättningslagens ikraftträdande indikerade en omfattande utredning på att lagens genomslag var kraftigt reducerad gentemot vad som uppskattades vid dess utformning. Antalet ersättningsgilla fall uppskattades vid lagens tillkomst till några hundratal. Två år efter lagen trädde i kraft visade en utredning på att i realiteten hade lagen bara kommit att tillämpas vid två tillfällen under två budgetår.³⁸

Genom en lagändring 1 juli 1994 utvidgades möjligheterna till ersättning.³⁹ Vid tiden för ändringen ifrågasattes dåvarande lagstiftning ur ett rättssäkerhetsperspektiv. Förarbetena pekade särskilt ut förfarande i vilket den skattskyldige varken vållat eller varit försumlig i processen fått bekosta en process, helt saknar rimlig förklaring. Ur ett likabehandlingsperspektiv menade man att det vore rimligt att ge den skattskyldiga ersättning för processkostnader då denna vunnit målet i fråga och det vore oacceptabelt att

³⁶ Prop. 1988/89:126, s. 11 f.

³⁷ Prop. 1988/89:126, s. 17.

³⁸ SOU 1991:106, s. 627.

³⁹ Lag (1994:470) om ändring i lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.

den skattskyldige ej hade tillgång till juridisk sakkunskap i syfte att tillvarata sin rätt.⁴⁰

De faktiska skillnader som den nya lagstiftningen åstadkom var begränsade. Det tidigare oskälighetsrekvisitet ersattes av ett skälighetsrekvisit. Lagstiftaren menade att det saknades rimlig anledning att låta den skattskyldige bekosta juridisk rådgivning, detta då personen skäligen varit i behov av hjälpen för att kunna tillvarata sin rätt. I förarbetena till den omarbetade ersättningslagen var lagstiftaren tydlig med att en reell förändring inte åsyftades och följaktligen fortsatte förarbetena till den ursprungliga ersättningslagen vara aktuella vid prövningar av behovsrekvisitet.⁴¹ Förändringen som införlivades genom den omarbetade ersättningslagen inbegrep att den samlade bedömningen som tidigare vidtagits, ersattes av tre separata faktorer som var och en kunde ligga till grund för beviljad ersättning då kostnaderna ansetts stå i linje med skälighetsrekvisitet. Faktorerna bestod i om den skattskyldige vunnit målet, om ärendet var av intresse för rättstillämpningen eller om det förelåg synnerliga skäl.⁴²

3.1.3. Nuvarande skatteförfarandelag

Genom SFL slogs ett antal olika lagar samman i syfte att reglera i stort sett hela skatteförfarandet i en författning. Med SFL ville lagstiftaren åstadkomma ett enklare och tydligare regelverk samt ta bort dubbelregleringar och onödiga begrepp. Dessa åtgärder skulle enligt förarbetena stärka den skattskyldiges ställning och minska den administrativa bördan.⁴³

Ursprungligen föreslogs stora förändringar gällande ersättning för ombudskostnader i SFL. Utredningen ifrågasatte bland annat rättssäkerheten i att endast bevilja ersättning vid helt eller delvis bifall och om rätt personkrets

⁴⁰ Prop. 1993/94:151, s. 132 f.

⁴¹ Prop. 1993/94:151, s. 134 ff.

⁴² Prop. 1993/94:151, s. 135 f.

⁴³ Prop. 2010/11:165, s. 1.

träffades av ersättningsreglerna då reglernas utformning bidrog till att enskilda i behov av juridisk rådgivning valde att avstå biträde av ekonomiska skäl. Utredningen föreslog därav en slopning av framgångskravet i syfte att låta behovsrekvisitet styra ersättningsfrågan.⁴⁴ Åtgärden skulle även resultera i att den skattskyldige skulle kunna få ersättningsfrågan prövad utifrån sitt behov redan vid målets inledning eftersom utgången av målet saknat betydelse. Storleken på ersättningen gick av naturliga skäl inte att bestämma förrän målet avgjorts.⁴⁵

Det ovan nämnda är endast exempel på förändringar som föreslogs men regeringen inte valde att införliva mot bakgrund av bristande utredningsunderlag.⁴⁶ Frågetecken om huruvida domstolarna uppfyller utredningsansvaret har framförts av ett stort antal aktörer i samband med införandet av SFL.⁴⁷ Trots kritiken som riktats gällande rättssäkerheten i dagens ersättningssystem och den skattskyldiges ställning på området, har någon utredning ännu inte tillsatts.

Det omfattande lagstiftningsarbetet som genomfördes utmynnade i att ersättningslagens regler fördes över i princip oförändrade till SFL trots all kritik som framförts mot den rådande lagstiftningen och med följderna att förarbetena till ersättningslagen fortsatt är relevanta för tolkningen av gällande rätt.⁴⁸

3.2 Rättsliga grunder för ersättning

I skatteprocesser är huvudregeln att den skattskyldige ska stå för sina egna kostnader i processen. De kostnader som uppstår för Skatteverket och domstolen vilar på staten att betala och kan aldrig belasta den skattskyldige.⁴⁹

⁴⁴ SOU 2009:58, s. 485 ff.

⁴⁵ SOU 2009:58, s. 490 f.

⁴⁶ Prop. 2010/11:165, s. 419 f.

⁴⁷ Prop. 2011/11:165, s. 420 f.

⁴⁸ Prop. 2010/11:165, s. 422.

⁴⁹ Almgren & Leidhammar (2016), s. 96.

I 43 kap. 1 § SFL stadgas rätten till ersättning för ombud, biträde, utredning eller annat som den skattskyldige skäligen har behövt för att ta tillvara sin rätt i ett ärende eller mål föreligger i följande fall

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

3.2.1 Helt eller delvis bifall

Ersättningsgrunden tar sikte på utgången i målet och berättigar den skattskyldige ersättning då denne vinner helt eller delvis bifall i målet.

Ersättning utgår av naturliga skäl inte då utgången i målet berott på den skattskyldige hamnat i dröjsmål med att tillhandahålla material som borde tillhandahållits tidigare. Inte heller bör ersättning utgå i de fall då målet komplicerats eller fördröjts på grund av oskicklig processföring av den skattskyldige.⁵⁰ Den allmänna skyldigheten sträcker sig dock endast till att deklarerat, inte till att driva process mot Skatteverket beträffande dess giltighet.⁵¹

Det förefaller vara naturligt att ersättningen reduceras då den skattskyldige endast vinner delvis bifall till sin talan. Det framgår även av 43 kap. 5 § p. 1 SFL att ersättningen får sättas ned i dessa fall. Det blir således frågan om en bedömning från fall till fall som görs utifrån signifikansen av den tappade delen och hur stor del av kostnaden som är hänförlig till vardera yrkande.⁵²

3.2.2. Prejudikatfall

Genom 43 kap. 1 § 2 p. SFL kan ersättning utgå då ärendet eller målet är av betydelse för rättstillämpningen. Det finns ett stort antal fall inom skatterätten då rättsläget är oklart eller då sakomständigheterna är komplicerade, vilket

⁵⁰ Almgren & Leidhammar, Skatteförfarandelagen m.m. (2016), 43 kap. s. 6.

⁵¹ Prop. 1993/94:151, s. 135.

⁵² Walterson, Skatteförfarandelag (2011:1244) 43 kap. 5 §, Lexino 2019-01-01.

även bekräftas av att den mängd prejudikatfall som HFD avgör. De prejudicerande avgörandena kännetecknas ofta av svåra rättsfrågor som inte är lösta på förhand, varför ingen av parterna känner rätten. För att ges möjligheten att avgöra frågorna på ett riktigt sätt krävs omfattande argumentation av såväl Skatteverket som av den skattskyldige. Med hänsyn till rättssäkerheten är det enligt regeringen därför av yttersta vikt att den enskilde bereds möjlighet att anlita juridiskt biträde för att kunna ta tillvara sin rätt, på samma vis som Skatteverket har tillgång till sakkunniga tjänstemän. En förutsättning för att bli beviljad ersättning är att målet inte varit av sådan enkel karaktär att det vore möjligt att föra talan utan juridisk sakkunskap.⁵³

Bestämmelsen tar sikte på prejudikatfallen men det är inget absolut krav att målet drivits upp i högsta instans för att ersättning ska utgå. Ersättning kan utgå i så kallade pilotmål även om dessa inte når HFD. Pilotmål är ett mål som förväntas få avgörande inverkan på liknande mål på grund av väsentligt lika rättsfrågor. I dessa fall framstår det som skäligt att ersättning utgår för rättsutredningar och annat arbete som är hänförligt till prejudikatfrågan.⁵⁴

Slutligen ska framhållas att utgången i målet inte är av betydelse för ersättningsmöjligheterna under denna punkt, förutsatt målet rör en fråga av betydelse för rättstillämpningen. Exempel på mål som ansetts falla under tillämpningsområdet är RÅ 2005 ref. 8. Frågan i målet gällde om en ideell föreningen uppnådde kraven för skattebefrielse. Regeringsrätten motiverade kortfattat i avgörandet att frågan är av betydelse för rättstillämpningen och föreningen var därmed berättigad till ersättning för kostnader som skäligen behövdes för att ta tillvara sin rätt, trots att föreningen förlorade målet.

3.2.3 Synnerliga skäl

Sista punkten i 43 kap. 1 § SFL syftar till att fånga upp de fall som inte täcks in under någon av de andra två punkterna. Bestämmelsen avser fall då Skatteverkets agerande orsakat en onödigt omfattande eller komplicerad

⁵³ Prop. 1993/94:151, s. 135.

⁵⁴ Prop. 1993/94:151, s. 174.

process och därigenom vållat den skattskyldige större kostnader än nödvändigt.⁵⁵ I förarbetena framhålls att det är en förutsättning att det i efterhand kan konstateras att den skattskyldige står utan skuld till försvärandet av processen eller åtminstone att kraven på den skattskyldige varit oproportionerligt stora.⁵⁶

Vidare kan synnerliga skäl föreligga med hänsyn till målets beskaffenhet i förhållande till den skattskyldiges personliga förhållanden. Enligt förarbetena ska dessa fall bedömas med stor restriktivitet.⁵⁷

3.2.4 Skäligen behövt

En nödvändighet för att ovan tre ersättningsmöjligheter ska aktualiseras är att portalrekvisitet skäligen behövt uppfyllts. Ersättning kan enligt lagen inte beviljas den som endast av bekvämlighetsskäl anlitar ett juridiskt ombud utan det ska ha förelegat ett verkligt behov av sakkunnig hjälp.⁵⁸

HFD har i praxis slagit fast att det är den skattskyldige som bär bevisbördan gällande behovsprövningen i skattemål.⁵⁹ Prövningen avgörs främst med hänsyn till de objektiva omständigheterna i målet även om subjektiva omständigheter såsom den skattskyldiges ålder, sjukdom, bristande erfarenhet också kan beaktas. Med objektiva omständigheter menas den skatterättsliga frågans svårighetsgrad. Dessutom kan det ställas högre krav på en skattskyldig som bedriver näringsverksamhet då denne förutsätts besitta större kunskaper än normalt.⁶⁰

Vidare anses det inte påkallat att bevilja ersättning i mål av enklare beskaffenhet eller då myndigheten i tillräcklig utsträckning redovisat gällande rätt.⁶¹ Definitionen av vad som åsyftas med enklare beskaffenhet är ingen enkel fråga. Ett avgörande som nyanserar begreppet är RÅ 1992 ref. 49 i vilket Regeringsrätten avslag ett ersättningsyrkande med hänvisning till att

⁵⁵ Almgren & Leidhammar (2016), s. 98 f.

⁵⁶ Prop. 1993/94:151, s. 174.

⁵⁷ Prop 1993/94:151, s. 174.

⁵⁸ Prop. 1993/94:151, s. 135.

⁵⁹ RÅ 2002 ref. 56.

⁶⁰ Prop. 1993/94:151, s. 174.

⁶¹ Almgren & Leidhammar (2016), s. 97.

det skatterättsliga spörsmålet var av enklare beskaffenhet, men bedömningen sker från fall till fall.

Bedömningen kring skäligheten i den yrkade ersättningen är tvådelad. Endast det faktum att den skattskyldige varit i behov av juridiskt biträde beviljar inte högre ersättning än vad målet påkallat.⁶² Vid bedömningen av vad som kan anses skäligt krävs också att kostnaden ställs i relation till det hjälpbehov den skattskyldige haft, rättsfrågans svårighetsgrad, utredningens omfattning och det tvistiga beloppets storlek. Enbart det tvistiga beloppets storlek är emellertid inte tillräckligt för att avgöra skälighetsbedömningen. I RÅ 2002 not. 192 uppgick det tvistiga beloppet till 75 kr och ombudskostnaderna stannade vid 1 100 000 kr. Rättsfrågan förväntades i fallet ha stor betydelse för ett stort antal individer och detta menade domstolen var skäl att inte låta det tvistiga beloppet påverka skälighetsbedömningen.

Domstolen har för vana att i domskälen inte presentera på vilka grunder ett yrkande om ersättning antingen satts ned eller nekats. Detta tillvägagångssätt har fått utstå massiv kritik och även ifrågasatts utifrån grundläggande rättsprinciper.⁶³ I ett nyligen avgjort mål ställde HFD upp några riktlinjer både för den skattskyldige och domstolarna. I domen ställs krav på ett specificerat underlag gällande vilka arbetsåtgärder som vidtagits, vem som utfört dem, hur lång tid varje åtgärd tog och till vilken timkostnad. I avsaknad på sådant underlag görs en sammantagen skälighetsbedömning som riskerar lämna kostnader som varit skäliga utan ersättning. Mest anmärkningsvärt i avgörandet är att HFD uttalar att ju mer specificerat underlaget som lämnas in är, desto större krav ställs på domstolen att presentera skälen bakom att ersättning inte beviljats överhuvudtaget eller satts ned. Förhoppningsvis leder detta avgörande till ökad förutsebarhet på området samtidigt som det ger den enskilde verkliga möjligheter att angripa ersättningsbeslutet i högre instans och således ta tillvara sin rätt på ett tillfredställande sätt.⁶⁴

⁶² RÅ 2002 ref. 56.

⁶³ Ericson, Skattenytt 2017 s. 822.

⁶⁴ Högsta förvaltningsdomstolen, dom den 8 maj 2019, mål nr 5868–17.

Sammanfattningsvis kan sägas att en skattskyldig inte åtnjuter någon rätt till ersättning för juridiskt biträde i mål av enklare beskaffenhet utan det ska vara en fråga av viss svårighetsgrad. Bestämmelsen omfattas av ett visst mått av restriktivitet i enlighet med äldre förarbeten som fortsatt är aktuella och lägger även ett stort ansvar på den skattskyldige att bevisa sitt behov.

3.2.5 Rättshjälpslagen

En av möjligheterna att få ersättning utanför SFL är genom 11 § 3 p. rättshjälpslagen (1996:1619). Som utgångspunkt för att beviljas rättshjälp krävs att sökandens inkomst inte överstiger ett visst angivet belopp i 6 § RHL. Enligt 11 § 3 p. RHL är det endast i fall då det föreligger särskilda skäl som rättshjälp aktualiseras i skattemål. Den praxis som utformats på området medför stor restriktivitet vid tillämpning och i förarbetena framhålls sökandes personliga förhållande samt sakens beskaffenhet som avgörande vid bedömningen.⁶⁵

I RÅ 2003 ref. 56 gavs ledning kring vad som utgör särskilda skäl i fråga om rättshjälp. Den skattskyldige hade i målet påförts skattetillägg och det stod klart genom tidigare rättspraxis att det svenska skattetillägget innefattar en anklagelse om brott i enlighet med artikel 6 EKMR. Fortsättningsvis ansåg domstolen att det i målet presenterats omfattande utredningsmaterial men de rättsfrågor som aktualiserades endast var av enklare beskaffenhet och någon rätt till kostnadsfritt biträde förelåg således inte.

Restriktiviteten som råder gällande rättshjälp i skattemål belystes i samband med en rapport från Domstolsverket 2009. Uppdraget bestod av att göra en allmän översyn av rättshjälpslagen och i utredningen genomfördes ett antal kvantitativa utvärderingar i syfte att utvärdera RHL:s genomslag i praktiken.⁶⁶ Mellan åren 2000–2008 avgjordes totalt i alla instanser 234 867 mål om skatt.⁶⁷ Under samma tid beviljades 14 rättshjälpsansökningar hänförliga till skattemål. Resultaten av undersökningen bekräftar den restriktivitet som enligt praxis råder på området och mot bakgrund av att

⁶⁵ Prop. 1993/94:151, s. 141 f.

⁶⁶ Domstolsverkets rapportserie, 2009:2, s. 13 f.

⁶⁷ Domstolsverkets rapportserie, 2009:2, s. 30 f.

bestämmelsen inte omarbetats sedan utredningen publicerades verkar lagens genomslag stå i linje med förväntningarna.

3.3 Begränsningar i ersättningsrätten

Av 43 kap. 2 § SFL stadgas att kostnader som uppstått i samband med fullgörandet av deklarationsskyldigheten eller upprättandet av räkenskaper inte är ersättningsgilla. Enligt 43 kap. 3 § SFL får inte eget arbete som vidtagits av den skattskyldige i syfte att fullgöra deklarationsskyldigheten beviljas ersättning.⁶⁸

Ersättning enligt SFL är subsidiär i förhållande till de fall då kostnader kan komma att ersättas genom annan författning eller avtal i enlighet med 43 kap. 4 § SFL. Möjligheten till ersättning med SFL som grund är således endast i de fall då RHL eller en rättsskyddsförsäkring inte täcker kostnaderna.⁶⁹

I den utredning som Domstolsverket presenterade 2009 gjordes även en utvärdering av rättsskyddsförsäkringarna hos svenska försäkringsbolag, både gällande hem- och villaförsäkringar samt företagarförsäkring. Gemensamt för alla hem- och villaförsäkringar var att ingen innehöll ett skydd för ombudskostnader hänförliga till förvaltningsprocesser.⁷⁰ Vad gäller företagarförsäkringar innehåller dessa inget uttryckligt undantag från förvaltningsprocesser och gäller som utgångspunkt i skattemål, men vanligen med en beloppsbegränsning om fem prisbasbelopp.⁷¹ Således kan det med fog förutsättas att undantaget vid ersättning för juridiskt biträde genom avtal endast träffar företagare eftersom rättsskyddsförsäkringar helt saknar skydd för privatpersoner avseende ombudskostnader i skattemål.

Slutligen kan ersättningen jämkas genom 43 kap. 5 § p.1–2 SFL. Första punkten tar sikte på de fall endast delvis bifall vunnits och minskningen bör i dessa fall göras med hänsyn till hur stor del av kostnaden som belöper på den del som vunnit bifall. Jämkningsfrågan blir således en avvägning i det

⁶⁸ Prop. 2010/11:165, s. 879 f.

⁶⁹ Almgren & Leidhammar (2016), s. 101.

⁷⁰ Domstolsverkets rapportserie, 2009:2, s. 46 f.

⁷¹ Domstolsverkets rapportserie, 2009:2, s. 62 ff.

enskilda fallet och bedömning av vad som anses rimligt.⁷² Vid nedsättning av ersättningen är det av yttersta vikt att domstolen motiverar sitt beslut på ett godtagbart sätt i syfte att bereda den enskilde möjligheten att angripa beslutet i högre instans. Det har, som tidigare nämnts i uppsatsen, länge saknats rimliga förklaringar från domstolarna beträffande deras beslut. Det nyligen avgjorde målet från HFD där kan förhoppningsvis råda delvis bot på problematiken kring bristfälliga domskäl i ersättningsfrågan.⁷³

3.4 Ersättningsreglerna i praktiken

Vilket genomslag ersättningsreglerna har haft i förvaltningsrätterna är en fråga som såväl statliga utredningar som intresseorganisationer gjort undersökningar kring. Svenskt Näringsliv var först ut att presentera sin undersökning som baserades på 332 skattemål från Kammarrätten i Stockholm under viss angiven period. Av dessa 332 mål var 137 aktuella för ersättning. Resultaten visade tydligt att avgörandet av ersättningsfrågan var anhängig utgången i målet. Totalt beviljades någon nivå av ersättning i 24 % av fallen och i 90 % av dessa angav kammarrätten som skäl att den skattskyldige vunnit målet. Av utredning framgick att kammarrätten avlog yrkande om ersättning i 104 av de 137 målen. Av dessa var 65 % av avlagen direkt hänvisade till att bifall inte vunnits i huvudfrågan. Endast i 2 % av fallen beviljade kammarrätten ersättning på grund av att rättsfrågan var intressant för rättstillämpningen.⁷⁴ Sammanfattningsvis visade utredning på att en reell möjlighet till ersättning i stort bygger på utgången i målet, vilket kan ifrågasättas utifrån den komplexitet som råder på skatterättens område och som torde ge upphov till fler mål av intresse för rättstillämpningen.

Regeringen godtog inte ovan nämnda utredning mot bakgrund av att den endast vilade på statistiska uppgifter under en begränsad period. Regeringen framhöll även att det saknades tillräckligt underlag för att bedöma omfattningen och arten på problemen med ersättningsreglerna.⁷⁵ Det tillsattes därför en statlig utredning och resultaten av de 216 analyserade domarna stod

⁷² Prop. 1993/94:151, s. 175.

⁷³ Högsta förvaltningsdomstolen, dom den 8 maj 2019, mål nr 5868–17.

⁷⁴ SOU 2009:58, s. 478 f.

⁷⁵ SOU 2013:62, s. 321.

i linje med den undersökning som tidigare utförts.⁷⁶ Utredningen kom också till slutsatsen att någon motivering av den skälighetsbedömning som domstolen gjort endast presenterades undantagsvis och detta försämrade den skattskyldiges möjlighet att överklaga och förstå beslutet.⁷⁷ Vad som skiljde undersökningarna åt var att i den senare presenterades även siffror rörande totalt yrkad ersättning och beviljad ersättning. Resultaten angav en betydande skillnad mellan yrkad och beviljad ersättning. I förvaltningsrätterna medgavs ungefär 50 % av yrkat belopp oavsett om den skattskyldige vunnit helt eller delvis bifall. I kammarrätten sjönk ersättningen till 26 % av yrkat belopp då huvudyrkandet bifölls i sin helhet och till 35 % då huvudyrkandet biföll delvis.⁷⁸

Nyligen presenterade intresseorganisation Rättvis skatteprocess en undersökning som tar sikte på samma frågor. Studien granskade alla mål från samtliga instanser under november 2016 och resultaten visade att rättsläget är oförändrat från tidigare år. I de fall då ersättning beviljades hos Skatteverket utgick ungefär 35 % av yrkat belopp, i förvaltningsrätterna 25 % och i kammarrätterna 10 %. Vid en närmare undersökning av de faktiska beloppen som yrkats och medgivits blir problematiken tydlig. Under perioden yrkades ersättning med totalt 7 926 494 kr i alla instanser och under samma period beviljades totalt 1 061 678 kr totalt. Sammantaget ger detta en ersättning om i snitt 13 % i förhållande till yrkat belopp.⁷⁹

⁷⁶ SOU 2013:62, bilaga 10.

⁷⁷ SOU 2013:62, s. 336.

⁷⁸ SOU 2013:62, s. 584.

⁷⁹ Rättvis skatteprocess (2018), s. 5–10.

4 Analys och slutsatser

4.1 Rättssäkerhetsreflexioner

Möjligheterna till ersättning för ombud i skattemål framstår som goda vid ren språklig analys av lagstiftningen då ersättning ska utgå för skäliga kostnader.⁸⁰ Men vid djupare analys av det faktiska utfallet så växer en dystrare bild fram. I realiteten förefaller det vara så att den skattskyldige mycket sällan beviljas tillräcklig eller överhuvudtaget någon som helst ersättning.

I de undersökningar som presenterats under avsnitt 3.4 har likvärdiga resultat framkommit såväl innan som efter SFL implementerades. I den senaste undersökningen från Rättvis skatteprocess presenterades faktumet att i snitt motsvarar den beviljade ersättning endast 13 % av det yrkade beloppet för ombudskostnader.⁸¹ Detta betyder att ett överklagande av Skatteverkets beslut sannolikt blir en mycket kostsam process vilket medför att pengar är en förutsättning för att kunna tillvarata sin rätt som medborgare. Vidare äventyras rättssäkerheten utifrån att skattskyldiga avstår från att överklaga potentiellt felaktiga beslut från Skatteverket med hänsyn till sina ekonomiska möjligheter.

Det faktum att en framgång i målet inte garanterar ersättning för åtminstone någon del av ombudskostnaderna bör medföra en minskad benägenhet att överklaga. Att garantera full ersättning endast baserat på utgången i målet är av naturliga skäl inte rätt väg att gå, skälighetsbedömningen är en nödvändig komponent av förfarandet. Men frågan är om inte det vore rimligt att garantera viss grad av ersättning åtminstone i de fall då den skattskyldige vinner bifall till sitt huvudyrkande. Detta skulle minska den ekonomiska oförutsebarheten som är en naturlig del av dagens skatteförfarande och samtidigt öka benägenheten att överklaga Skatteverkets beslut då tveksamheter kring riktigheten uppstår.

⁸⁰ Avsnitt 3.2.

⁸¹ Avsnitt 3.4.

Redan som utgångspunkt är styrkeförhållandena snedfördelade i skatteprocessen. Skatteverket har som myndighet tillgång till den juridiska expertis som ärendet fordrar utan några egentliga begränsningar vad gäller nedlagt arbete. Jämförelsevis är både privatpersoner och företagare ofta begränsade utifrån sina ekonomiska tillgångar. I sig medför detta att det är den skattskyldiges ekonomiska tillgångar som bestämmer om process överhuvudtaget kan drivas och även i vilken utsträckning den kan utformas under. Det kontradiktoriska förfarandets syfte att två parter argumenterar mot varandra under likvärdiga förhållande blir således förfelat och den inneboende obalans som råder inom skatteförfarandet byggs på ytterligare. Sammantaget riskerar bristen på tillgång till juridisk rådgivning leda till att den skattskyldige inte kan tillvarata sin rätt på ett godtagbart sätt och risken för fel i beskattningen ökar avsevärt.

4.2 Domstols- och myndighetsansvaret

En central del av ett rättssäkert samhälle är tillgången till överprövningsinstitut. En förutsättning för att kunna angripa ett beslut är att såväl myndighet som domstol motiverar sina beslut i ersättningsfrågan och presenterar skälen bakom en eventuell nedsättning eller ett avslag av ersättningen.

Verkligheten är sådan att det endast undantagsvis presenteras vilka skäl som motiverat ett beslut vid ersättning för ombudskostnader. Detta tillvägagångssätt har varit föremål för kritik eftersom det kraftigt begränsar möjligheten att överklagan.⁸² I syfte att få till stånd en ändring av ett beslut är det av yttersta vikt att det framgår tydligt på vilka grunder beslutet fattades. Om inte motiven bakom beslutet är kända förefaller det vara i princip omöjligt att föra en rimlig och juridisk motargumentation.

Precis som påvisats tidigare i uppsatsen finns en avsaknad av praxis gällande ersättning för ombud i skattemål och främst avseende

⁸² Avsnitt 3.2.4.

skälighetsbedömningen. Möjligen är denna avsaknad på praxis ett symptom på de brister som domskälen ofta innefattar. Rättsbildningen bör rimligen hämmas av att möjligheterna till att angripa ett avgörande begränsas av bristfällig presentation av vilka bedömningar som vidtagits och skälen bakom dessa.

Möjligen har botemedlet till den sistnämnda problematiken nyligen presenterats.⁸³ Av domen framgår att ansvaret för en förbättring vilar på båda parter, den skattskyldige ska presentera ett preciserat underlag över de kostnader som ersättning efterfrågas för och domstolen ska, i de fall det finns ett godtagbart underlag, motivera varför yrkad ersättning inte medgivits eller satts ned. Vilken påverkan det senaste rättsfallet får i praktiken kan endast tiden utvisa, men förhoppningsvis bidrar det åtminstone till en rättskipning på skatteområdet som präglas av större tydlighet och ökade möjligheter till en rättvis överklagan. Om inte praxis kan råda bot på problematiken bör det åtminstone utredas om det inte finns skäl nog att i SFL föra in en skyldighet för domstolarna att motivera beslut gällande ersättning för ombudskostnader i skattemål. Inte minst utifrån rättssäkerhetsperspektiv och möjligheterna till att överklaga ersättningsbeslut på ett tillfredsställande sätt.

4.3 Kostnadsfrågan

Frågan om vem som ska bära kostnaden för ombud i skattemålen är ingen enkel fråga. Skatterätten utvecklas kontinuerligt och med denna ökar komplexiteten på området. Detta ställer större krav på tillgång till juridisk rådgivning för den skattskyldige då tvist uppstår. Tillgången till juridisk sakkunskap borde således vara en naturlig del av skatteprocessen, framförallt mot bakgrund av den tillgång på expertis som Skatteverket har.⁸⁴ Som utgångspunkt bör åtminstone lika styrkeförhållande eftersträvas då parterna träder inför domstol, inte minst för att parterna ska kunna argumentera för sin sak på lika villkor.

⁸³ Högsta förvaltningsdomstolen, dom den 8 maj 2019, mål nr 5868–17.

⁸⁴ Avsnitt 3.2.2.

De undersökningar som presenterats under avsnitt 3.4 pekar alla på att ersättning för ombudskostnader i skatteprocesser beviljas i begränsad utsträckning. Även i de fall då den skattskyldige helt vunnit bifall riskerar ersättning att utebli, eller i varje fall att kraftigt sättas ned. Vad som ligger bakom de låga ersättningsnivåerna är svårt att svara på eftersom motivering av varför ersättning inte medgivits eller satts ned sällan tillhandahålls i domskälen.

Förutsättningarna för att erhålla ersättning genom individuella försäkringar ser olika ut beroende på vilken försäkring som finns och om målet gäller en privatperson eller ett företag.⁸⁵ Försäkringsbolagen är privata aktörer och drivs likt majoriteten av alla bolag i vinstsyfte. Bolagen förfogar ensamma över sina villkor och det framstår därav i det närmaste naivt att begära av denna sektor att bära en större del av kostnaden.

Det enda rimliga och effektiva alternativet i syfte att upprätthålla rättssäkerheten på skatteområdet vore att staten, åtminstone då den skattskyldige vinner sin talan, tar ett större ansvar för den skattskyldiges ombudskostnader. Naturligtvis måste en skälighetsbedömning av begärd ersättning vidtas för att upprätthålla legitimiteten i systemet, men jag menar att dagens skälighetsrekvisit tillämpas för restriktivt och i för stor utsträckning begränsar ersättningarna.

4.4 Avslutande reflexioner

Ett möjligt alternativ i syfte att åtminstone minska problematikens omfattning vore att införa möjligheten att begära bindande förhandsbesked från Skatteverket. I dagsläget saknas rimliga möjligheter till att begära bindande förhandsbesked avseende skattefrågor av enklare beskaffenhet.

Naturligtvis ökar arbetsbördan på Skatteverket vid tillhandahållandet av en tjänst av denna natur men samtidigt torde antalet tveksamma deklARATIONER minska som vid upptäckt måste angripas, vilket vanligen sker i domstol.

⁸⁵ Avsnitt 3.3.

Således kan åtgärden potentiellt minska antalet mål som når domstol samt öka tryggheten för den enskilde som ämnar göra rätt för sig.

Förslag som dessa måste givetvis utredas grundligt, men det vore en välkommen åtgärd som möjligen kan vara en del av lösningen på de problem som uppmärksammats i uppsatsen.

Avslutningsvis står det åtminstone klart att processer avseende skatt riskerar medföra långtgående konsekvenser för den skattskyldiges ekonomiska situation. Möjligheten finns självfallet att avstå från att processa mot potentiellt felaktiga beslut. Men ett rättssamhälle i vilket beslut får stå oantastade på grundval av samhällsinvånarnas ekonomiska tillgångar kan emellertid inte anses vara ett rättssäkert samhälle. Valet att inte processa öppnar också för möjligheten att den skattskyldige åläggs felaktiga skatter och därigenom påverkas negativt. Detta väcker frågan om lagstiftningen kan anses vara tillfredställande om den vilken lagstiftningen riktas mot påverkas negativt oavsett val av tillvägagångssätt.

Käll- och litteraturförteckning

Källor

Offentligt tryck

Statens offentliga utredningar

SOU 1991:106	Domstolarna inför 2000-talet – arbetsuppgifter och förfaranderegler
SOU 2009:58	Skatteförfarandet
SOU 2013:62	Förbudet mot dubbla förfaranden och andra rättssäkerhetsfrågor i skatteförfarandet

Propositioner och regeringskrivelser

Prop. 1971:30	Kungl. Maj:ts proposition med förslag till lag om allmänna förvaltningsdomstolar m.m.
Prop. 1973/74:90	Förslag till ny regeringsform och ny riksdagsordning
Prop. 1975/76:209	Om ändring i regeringsformen
Prop. 1978/79:195	Om förstärkt skydd för fri- och rättigheter m.m.
Prop. 1988/89:126	Om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.
Prop. 1993/94:151	Rättssäkerhet vid beskattning
Prop. 2010/11:165	Skatteförfarandet

Myndighetspublikationer

Domstolsverkets rapportserie 2009:2, ”Översyn av rättshjälpslagen – ett regeringsuppdrag”.

Litteratur och publikationer

Litteratur

Almendal, Simon (2005), *Skatteanpassade transaktioner och skattebrott*, Stockholm, Norstedts Juridik. (cit. Almendal (2005))

Almgren, Karin & Leidhammar, Börje (2016), *Skatteförfarandelagen m.m.: en kommentar*, tredje upplagan, Stockholm, Wolters Kluwer. (cit. Almgren & Leidhammar, Skatteförfarandelagen m.m. (2016))

Almgren, Karin & Leidhammar, Börje (2016), *Skatteprocessen*, tredje upplagan, Stockholm, Wolters Kluwer. (cit. Almgren & Leidhammar (2016))

Korling, Fredric & Zamboni, Mauro: *Juridisk metodlära*, första upplagan, Lund, Studentlitteratur. (cit. Korling & Zamboni (2017))

Lehrberg, Bert (2017), *Praktisk juridisk metod*, tionde upplagan, Lettland, Iusté. (cit. Lehrberg 2017)

Peczenik, Alexander (1995), *Vad är rätt?: om demokrati, rättssäkerhet, etik och juridisk argumentation*, första upplagan, Stockholm, Norstedts Juridik. (cit. Peczenik (1995))

Artiklar

Ericson, Mikael: *Ersättning för kostnader i skattemål – en enkelbottnad, dubbelbottnad eller skönsmässig prövning?* Skattenytt 2017.

Jareborg, Nils: *Rättsdogmatik som vetenskap*, SvJT 2004.

Peczenik, Alexander: *Juridikens allmänna läror*, SvJT 2005.

Zila, Josef: *Om rättssäkerhet*, SvJT 1990.

Hultqvist, Anders: *Legalitetsprincipen och lagtolkning – några reflexioner med anledning av 5/6-delsmålet.*, Skattenytt (2013).

Hultqvist, Anders: *Om bestämdhetskravet i legalitetsprincipen*, Skattenytt (2016).

Tikka, Kari: *Om principer vid skattetolkning*, Skattenytt 2004.

Schultz, Mårten, *Den orubbliga principen*, Dagens juridik, 2008-03-07. (cit. Schultz, Dagens juridik (2008)).

Rapporter

Rättvis skatteprocess: *Ersättning i skattemål – Hur tillämpas ersättningsreglerna i praktiken?*, oktober 2018. (cit. Rättvis skatteprocess (2018))

Wejedal, Sebastian: *Rätten till biträde – om biträdeskostnaders hantering vid svenska domstolar*, Juridiska institutionen, Göteborg universitet, 2017. (cit. Wejedal (2017))

Elektroniska källor

Karnov

Hirschfeldt, Johan: *Regeringsform (1974:152)* 1 kap. 9 §, Lexino 2019-01-01. Hämtad: 2019-04-10.

Jermsten, Henrik: *Regeringsform (1974:152)* 2 kap. 10 §, Lexino 2019-01-01. Hämtad: 2019-04-11.

Walterson, Frank: *Skatteförfarandelag (2011:1244)* 43 kap. 5 §, Lexino 2019-01-01. Hämtad: 2019-05-08.

Rättsfallsförteckning

Högsta domstolen/Högsta förvaltningsdomstolen

RÅ 1992 ref. 49.

RÅ 2002 ref. 56.

RÅ 2002 not. 192.

RÅ 2003 ref. 56.

RÅ 2005 ref. 8.

NJA 2015 s. 374.

Högsta förvaltningsdomstolen, dom den 8 maj 2019, mål nr 5868–17.

Kammarrätterna

Kammarrätten i Göteborg, dom den 20 december 2018, mål nr 2781–18.