

Ersättning för kostnader i skatteärenden och skattemål

Av kammarrättsfiskalen Börje Liedhammar

1. Inledning

Skatteförenklingskommittén (SFK) har nyligen lagt fram ett betänkande (Ds Fi 1986:20) om ersättning för kostnader i skatteärenden och skattemål. SFK:s förslag om förenklad självdeklaration och förenklad taxering har behandlats i SN 1984 s. 251 resp. SN 1985 s. 408.

SFK föreslår nu att den som haft kostnader för biträde av t ex en advokat, revisor eller byggnadsingenjör i ett skatteärende eller skattemål, skall kunna få ersättning av statsmedel härför. Förslaget skall ses mot bakgrund av att det länge framhållits som en brist i svensk skattelagstiftning att det inte finns möjlighet att ersätta enskild part för kostnader som han ådragit sig för att tillvarata sin rätt i en tvist om sin beskattning.

Ersättning skall kunna utgå i fall där någon åsamkats kostnader utöver vad som kan skäligen begäras av honom. Möjlighet för det allmänna att på motsvarande sätt få betalt för sina kostnader föreslås inte. Tanken på sådana möjligheter framstår som främmande för svensk rättstradition.

Reglerna om ersättning har utformats som undantagsbestämmelser; den av ålder gällande regeln i svensk rätt att en enskild själv svarar för sina kostnader i förvaltningsmyndighet och förvaltningsdomstol rubbas i princip inte.

2. Behovet av en ersättningsregel

Inte minst på beskattningens område har den enskilde i stor utsträckning möjligheter att få upplysningar och hjälp från myndigheternas sida främst LSM och LST:s skatteavdelningar. Den enskilde har också möjlighet att få allmän rättshjälp i viss utsträckning om särskilda skäl föreligger. Den enskildes skyldighet att själv stå för kostnaderna för sin självdeklaration är principieellt — för det helt övervägande antalet fall — enligt SFK ett tillräckligt motiv för att han själv står också för sina kostnader i ärenden och mål om beskattning av denna deklaration.

Utvecklingen under senare år har emellertid gjort att frågan om behovet av ersättning i vissa fall kommit i ett nytt läge. Officialprincipen i skattemål har i viss mån fått vika för förhandlingsprincipen. Ett kontradiktoriskt förfarande där i princip två parter står emot varandra och växelvis ifrågasätter varandras utredningar framstår numer som alltmer naturligt enligt SFK. Skattelagstiftningens komplexa natur och snabba förändring kommer också in i bilden.

Möjligheten av att få allmän rättshjälp i skattetvister är begränsad och garanterar främst ekonomiskt svaga personer att kunna ta tillvara sin rätt. För näringsidkare är det nästan utsiktslöst att få allmän rättshjälp.

Skadestånd enligt skadeståndslagen utgår sällan eftersom fall där den skattskyldiges utredningskostnader i skattetvister som beror på fel eller försummelser från tjänstemännens sida hör till de absoluta undantagen. Lagen är för övrigt inte utformad så att den skall täcka kostnader som den enskilde haft i ett fall som det allmänna t ex drivit av prejudikatskäl eller där det från början har framstått som fullt befogat för det allmänna att föra talan mot den enskilde.

Sammantaget anser SFK att det finns behov av kompletterande ersättningsregler för enskilda i särskilda undantagsfall. Det avgörande enligt SFK:s mening bör därvid vara om den enskilde tvingats lägga ner exceptionella kostnader för att bevaka sin rätt. Det bör också vara fråga om en kostnad som är betungande för den enskilde att betala. Principiellt bör behovet av biträde bedömas lika i förvaltningsmyndighet och i domstol. Ofta har ju den skattskyldige att bemöta olika slags avvikelser från lämnade uppgifter efter invändningar från det allmänna redan i första instans.

3. När aktualiseras ersättningsregeln?

Enligt SFK aktualiseras ersättningsregeln om det finns ett starkt behov för den enskilde — oavsett om denne är en fysiskt eller juridisk person — att skaffa juridisk sakkunskap i ärendet eller målet. Behovet kan ha sin grund i den skatterättsliga frågans svårighetsgrad med hänsyn till t ex en osäker rättstillämpning och till den skattskyldiges möjligheter att själv ta tillvara sin rätt. Ofta känner den enskilde inte till vilken utredning som fordras av honom för att han t ex skall kunna bemöta påståenden och invändningar från det allmänna sida. Rättsområdet, särskilt företagsbeskattningen, kännetecknas av en hel del komplicerade regler och behov av ganska omfattande utredningar föreligger inte sällan.

Behov av biträde kan också uppkomma när det allmänna omprövat ett beslut, väckt talan eller vidtagit förprocessuella säkringsåtgärder mot den enskilde utan att tillräckliga skäl därför funnits enligt senare bedömning. Utredningen från det allmänna sida när det gäller innehållet i en revisionspromem-

morja kanske visar sig bristfällig eller felaktig först i efterhand. Det allmännas representant i processen kanske begär in utredning från den enskilde som visar sig sakna betydelse eller processen får ett sådant förlopp att yrkanden och invändningar från det allmänna inte kan bemötas av annan än en juridiskt sakkunnig person. Erfordras det i fall som nu avses en juridisk sakkunskap av någon utomstående är det rimligt att tillerkänna den enskilde ersättning för mera betydande kostnader som därvid kan ha uppkommit.

Enligt SFK bör också den skatterättsliga frågans ekonomiska betydelse för den enskilde vägas in. Minimigränsen för vad som skall ersättas bör normalt inte ligga under 5 000 kr i dagens penningvärde.

I SFK:s förslag till lag om kostnadsersättning i ärenden och mål om skatt har i 2§ förutsättningarna för ersättning närmare bestämts. Enligt bestämmelsen kan ersättning utgå endast i den mån det med hänsyn till sakens beskaffenhet och handläggning, kostnadens storlek, ärendets eller målets utgång eller annat förhållande framstår som uppenbart oskäligt att kostnaden bärs av den skattskyldige eller om det annars föreligger synnerliga skäl.

Med sakens beskaffenhet avses den skatterättsliga frågans svårighetsgrad. SFK har särskilt tänkt på ramlagstiftning där de rättstillämpade instanserna har att närmare fylla ut rekvisit av olika slag. Hänsyn skall också kunna tas till handläggning av ärenden och mål som det allmänna driver av prejudikatintresse.

Med annat förhållande avses t ex att ärendet eller målet har en omfattande utredning som sträcker sig över flera år. Sådana mer omfattande utredningar innehåller ibland flera olika yrkanden och invändningar från det allmänna sida, t ex påståenden om att den enskilde lämnat oriktig uppgift. Inte så sällan har därvid den enskilde en helt eller delvis avvikande uppfattning än det allmänna. En i objektiv mening svår skatterättslig problemställning i kombination med en omfattande utredning i saken bör kunna medföra att lagen blir tillämplig.

De kriterier som blir avgörande är om det framstår som uppenbart oskäligt att kostnaden i fråga bärs av den enskilde eller annars synnerliga skäl föreligger. Om det är uppenbart oskäligt får bedömas utifrån den enskildes förutsättningar att själv ta tillvara sin rätt.

Enskilda som har särskilda förutsättningar att själva föra sin talan bör anses ha mindre behov av att anlita juridiskt biträde. Det kan t ex vara advokater, revisorer, skattekonsulter eller andra som genom sin yrkesutövning eller annars är vana vid mer kvalificerat juridiskt eller ekonomiskt arbete. Banker, försäkringsbolag eller andra skattskyldiga som besitter egna skatterättsliga utredningsresurser bör knappast i något fall vara ersättningsberättigade.

En annan omständighet som bör beaktas är vilken utgång ärendet eller målet fått. Sådana omständigheter, t ex i vilken mån hänsyn bör tas till om den

enskilde vunnit helt eller delvis, bör dock överlämnas åt rättstillämpningen för närmare ställningstagande. I de flesta fall torde det framstå som särskilt rimligt att ge den enskilde ersättning då han framgångsrikt processat i syfte att endast freda sin rätt.

En lämplig avgränsning av de skatter och avgifter, som ersättningsbestämmelserna vilar på, kan enligt SFK:s mening vara att hänföra sig till den bestämning som finns i 2§ lagen (1978:880) om betalningssäkring för skatter, tullar och avgifter. Den föreslagna avgränsningen täcker väl de mest frekventa och väsentliga skatter och avgifter som en enskild person kan komma i beröring med.

4. Ersättningsgilla kostnader

Ersättning bör enligt SFK inte kunna utgå för sådana kostnader som kan anses hänförliga till skyldigheten att lämna en riktig deklaration eller annan liknande uppgift till ledning för att fastställa eller erlägga skatt. Detsamma bör gälla beträffande skyldigheten att föra räkenskaper, anteckningar eller annat material som skall finnas som underlag för deklarationen och för kontroll av den.

SFK anser — i likhet med vad som gäller inom den allmänna rättshjälpen — att eget arbete normalt inte bör vara ersättningsberättigat. Stor restriktivitet bör vidare iakttas med att ersätta förlorad arbetsförtjänst.

Vid handläggningen i domstol bör ersättning kunna utgå för kostnader för att förbereda rättegången och utföra talan samt för arvode till ombud eller biträde.

De kostnader den enskilde kan ha haft i beskattningsmyndigheten eller i domstolen avser normalt arvode för biträde av t ex advokat, revisor, byggnadsingenjör eller jägmästare. Även kostnader som t ex att ställa nöjaktig säkerhet i samband med anstånd enligt 49§ 2 mom. i uppbördslagen bör kunna ersättas.

Begär den enskilde ersättning för kostnader han haft, får det ankomma på honom att styrka förekomsten av dessa. För biträde av ombud kan kostnaderna bestämmas med ledning av gällande taxor i brottmål och tvistemål. Kostnaderna per debiterad arbetstimme ligger för närvarande runt 400 kr och ersättning för tidspillan runt 300 kr per timme. Begär ombudet högre ersättning per timme bör sådan kunna ges om det föreligger särskilda skäl. Sådana särskilda skäl kan vara att kostnaderna för ombud i t ex storstadsregionerna är högre än annars eller att möjligheten att överhuvudtaget erhålla särskilt kvalificerat biträde förutsätter betalning enligt en högre timkostnadsnorm. Det får ankomma på den enskilde att visa att sådana skäl finns.

5. Jämkning av ersättning

Enligt lagförslagets 4§ skall när ersättning bestäms avräknas annan ersättning för samma kostnad som den enskilde har erhållit eller haft rätt till enligt lag, förordning eller avtal. Den föreslagna lagen blir således subsidiär i förhållande till t ex 15 § förvaltningsprocesslagen (FPL) och till bestämmelserna i rättshjälpslagstiftningen.

Ett särskilt problem i det praktiska arbetet för företagare är att göra en korrekt uppdelning av kostnaderna för avdragsgill biträdes hjälp av t ex en revisor och sådant arbete där kostnaderna inte berättigar till avdrag vid taxeringen. För myndigheterna är det omöjligt av flera skäl att utöva en effektiv kontroll härvidlag. När kostnadsersättningen bestäms skall därför tas hänsyn till om den skattskyldige kan antas ha fått avdrag för sådana kostnader som kan vara ersättningsgilla enligt lagen. Är så fallet påverkas givetvis ersättningen i sänkande riktning, eller uteblir helt. Beslut om ersättning bör således föregås av en utredning i dessa hänseenden. Likaså måste det uppmärksammas om t ex ett skattskyldigt företag haft avlönade tjänstemän som i tjänsten utfört arbetsuppgifter inom det område kostnadsersättning avser. Utredningskravet på den enskilde måste i dessa fall sättas högt.

När skattskyldig erhållit eller haft rätt att få ersättning för sina kostnader via en försäkring kan ersättning enligt lagen i den delen heller inte utgå. I allmänhet torde man dock enligt SFK kunna utgå ifrån att det inte finns något försäkringsavtal med i bilden. Förekommer anledning att anta att så är fallet, t ex för småföretagare och andra skattskyldiga som erbjuder att teckna rättskydds försäkring i skattemål, får den skattskyldige uppge hur saken ligger till. Avsikten är att man inte skall kunna få ersättning två gånger för samma kostnad.

Den enskildes ersättningsanspråk kan jämkas om han i onödan förorsakat kostnader i ärendet eller målet.

6. Prövning av ärende om ersättning

Skattskyldig som vill ha ersättning skall enligt SFK:s förslag göra ansökan härom hos länsrätten. Beslut som fattas enligt den föreslagna lagen garanteras därigenom en kvalificerad juridisk prövning. Genom att länsrätterna beslutar som första instans upprätthålls också instansordningsprincipen och den enskilde får möjlighet att besvära sig över länsrättens beslut enligt de gängse reglerna härom i FPL. SFK förordar att ansökan skall prövas av den länsrätt inom vars domkrets skattemyndighet eller domstol som först fattat beslut i ärendet eller målet är belägen.

Den föreslagna lagen innehåller också en preskriptionsregel som innebär att ansökan om ersättning för att kunna prövas skall göras inom två år efter det år då ärendet eller målet som kostnaderna hänför sig till avgjorts genom laga

kraftvunnet beslut eller avgjorts slutligt på annat sätt. Har inte ansökan kommit in till länsrätten inom denna tvåårsperiod är rätt till ersättning utesluten.

Innan ersättningsfrågan prövas skall ärendet eller målet som kostnaderna hänför sig till vara slutligt avgjort genom lagakraftvunnet beslut eller avgjorts slutligt på annat sätt. SFK pekar därvid på den väsentliga fördelen att domstolen kan ta ställning till frågan om ev ersättning när skatteärendet i sin helhet är avslutat. SFK understryker därvid att domstolen vid sin bedömning bör väga in frågan om vem som slutligen vunnit målet.

Enligt SFK kan det emellertid finnas situationer där ersättningsfrågan bör kunna prövas tidigare. Har t ex en process drivits under flera år och innefattat flera olika skattefrågor bör ersättningen kunna prövas oaktat någon fråga kvarstår för bedömning i högre instans. Det gäller särskilt om återstående frågor är av mindre betydelse och det är de "avgjorda" frågorna som grundar anspråk på ersättning.

SFK föreslår vidare att talan mot beslut om ersättning får föras, förutom av sökanden, av justitiekanslern (JK). JK får därvid inte väcka talan senare än två månader från dagen för beslutet. Han föreslås få väcka talan även till förmån för sökanden.

JK prövar anspråk på ersättning med stöd av skadeståndslagen om anspråket grundas på påstående om felaktigt beslut eller underlåtenhet att meddela beslut, jfr 2§ kungörelsen (1972:416) om statsmyndigheternas skadereglering i vissa fall. Andra exempel är ersättning med stöd av datalagen (1973:289) och lagen (1974:515) om ersättning vid frihetsinskränkning.

I likhet med den modell SFK föreslår prövar JK frågor om ersättning enligt de nämnda författningarna först sedan ärendet eller målet i vilket ersättningsanspråket uppkommit, avgjorts. SFK understryker att en lag om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatter systematiskt passar väl in bland de författningar i vilka JK ålagts att pröva olika anspråk på ersättning av det allmänna. Det är här fråga om undantagsfall där ersättning av det allmänna utgår endast om det föreligger särskilda skäl. JK är också enligt SFK:s mening bäst lämpad att handlägga hithörande ersättningsärenden.

Den enskilde föreslås få en besvärstid om tre veckor från delgivning av beslutet.

7. Övriga frågor

SFK förordar att lagstiftningen träder i kraft den 1 januari 1987. Ersättning föreslås kunna erhållas för kostnader för åtgärder fr o m samma dag.

Till betänkandet är fogat ett särskilt yttrande av sakkunnige Karl-Gunnar Ekeberg och experten Karl-Axel Bladh. De anser att ersättning inte bör komma ifråga för enskilds kostnader hos skattemyndighet utan först när frågan har blivit domstolssak.



FÖRENINGEN
AUKTORISERADE
REVISORER FAR

SKATTEDAGAR

IREVs Skattedagar 1986



SVENSKA
REVISOR-
SAMFUNDET SRS

Sundsvall 12 november
Jönköping 13 november
Malmö 19 november
Göteborg 20 november
Stockholm 8—9 december (2 eftermiddagar)
Stockholm 10 december

Program:

Reavinster, räntor, sambeskattning
Beskattning vid företagsombildningar
Ny handelsbolagsbeskattning
Övriga nyheter
Rättsfallsgenomgång

Medverkande:

Direktör Erik Danielsson
Bankdirektör Ulf Fredholm
Professor Sven-Olof Lodin
Skattekonsult Stig Olsson

Dessutom medverkar i Stockholm skattechef Lars Johanson,
i Jönköping skattechef Börje Svanström, i Sundsvall skattechef
Folke Lyngman, i Malmö revisionschef Sven Lundqvist och
i Göteborg skattechef Bo Norrman.

Utförligt program kan rekvireras från

IREV

Box 6417, 113 82 Stockholm, telefon 08-23 67 60

Anmälan görs till IREV (Institutet för revisorsutbildning).

Pris 900 kr, som inkluderar utförlig dokumentation,
lunch och kaffe.

I Stockholm 8—9 december, *där lunch ej ingår*, är priset 850 kr.