

Målnummer: 5640-99 **Avdelning:** 2

Avgörandedatum: 2002-05-28

Rubrik: Fråga om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt när kostnaderna avsett ombuds resor till huvudmannens kontor, sakkunnigutlåtande och konsultation med sakkunnig.

Lagrum: 3 § och 4 § lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.

Rättsfall:

REFERAT

Taxeringsnämnden åsatte AB Tetra Pak (TP) taxering för taxeringsåret 1990 i enlighet med avgiven självdeklaration. - I ansökan om eftertaxering yrkade skattemyndigheten att taxeringen till statlig inkomstskatt och underlagen för vinstdelningsskatt och särskild vinstskatt skulle höjas med vissa belopp (här uteslutna). - Skattemyndigheten yrkade vidare att TP skulle påföras skattetillägg enligt 116 a § taxeringslagen med 40 procent av inkomstskatten enligt yrkad eftertaxering. - Till stöd för ansökan åberopades, såvitt nu är av intresse, att inkomstkorrigering skulle ske med stöd av 43 § 1 mom. kommunalskattelagen (1928:370) avseende kostnader om 443 000 000 kr för forsknings- och utvecklingsarbete som TP utfört på uppdrag av Tetra Pak International S.A. i Schweiz. - TP bestred bifall till ansökan om eftertaxering och yrkandet om skattetillägg i nu berörda delar. TP yrkade ersättning enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. (ersättningslagen) för sina kostnader i målet med 3 940 923 kr. - Skattemyndigheten tillstyrkte att TP erhöll ersättning för kostnader i målet med 45 800 kr.

Länsrätten i Malmöhus län (1996-10-23, ordförande Linderot) redogjorde för innehållet i ett huvudavtal mellan TP och Tetra Pak International S.A. och lämnade en utförlig redogörelse för parternas inställning i fråga om möjligheterna att tillämpa korrigeringsregeln i 43 § 1 mom. kommunalskattelagen på de ekonomiska mellanhavandena mellan TP och det schweiziska bolaget enligt avtalet. Länsrätten fann att skattemyndigheten inte kunde anses ha visat att villkoren i huvudavtalet vad gällde TP:s forsknings- och utvecklingsverksamhet avvek från vad en från det schweiziska bolaget fristående näringsidkare hade godtagit i en motsvarande situation. Förutsättningar för inkomstkorrigering med stöd av 43 § 1 mom. kommunalskattelagen förelåg därmed inte, varför ansökningen om eftertaxering avslogs i denna del.

I fråga om ersättning för kostnader anförde länsrätten: TP:s yrkande för kostnader uppgår till totalt 3 940 923 kr. Beloppet avser följande poster.

Arvode för P.N. för tiden den 6 oktober 1995 - den 18 juni 1996	1 730 000 kr
Arvode för K.K. för tiden den 6 oktober 1995 - den 31 december 1996	406 250 kr
Arvode för K.K. för tiden den 1 januari 1996 - den 18 juni 1996	1 046 875 kr

Ombudens hotell- och resekostnader	215 369 kr
Kostnader för utlåtande av B.W. och R.A.	266 875 kr
Kostnader för utlåtande av J.R.M.	233 054 kr
Kostnader för konsultationer med B.W.	42 500 kr

Skattemyndigheten har i yttrande hänvisat till 3 § ersättningslagen i lagrummets lydelse enligt SFS 1994:470 och därvid funnit att målet får anses innehålla frågor av betydelse för rättstillämpningen varför det - oavsett målets utgång - föreligger förutsättningar att bevilja TP ersättning för kostnader som TP skäligen behövt erlagga för att ta till vara sin rätt. I yttrandet har skattemyndigheten i övrigt anfört bl.a. följande. Ersättning kan i förevarande mål utgå endast för kostnader som uppkommit med anledning av processen i länsrätten varav följer att ersättning överhuvudtaget inte kan komma i fråga för kostnader TP nedlagt innan ansökan om eftertaxering ingavs den 22 december 1995. Vad gäller ersättning för ombudens arbete kan vidare med hänsyn till den kompetens på skatteområdet som ett företag av TP:s storlek måste förutsättas besitta, det dubbelarbete som förekommit i länsrätten från ombudens sida inte anses skäligen påkallat och därmed inte heller vara ersättningsgillt av allmänna medel. En uppskattning av vad som kan betraktas som skäligt arvode för det av ombuden presterade arbetet är därför nödvändig. Vid denna uppskattning måste bl.a. beaktas att ombuden varit mycket väl insatta i det material och de skattefrågor som processen omfattat redan innan skattemyndigheten ingav sin ansökan om eftertaxering. Vidare måste beaktas att TP i princip inte tillfört målet någon ny utredning eller ny rättslig argumentering efter det att ansökan om eftertaxering ingavs. Skattemyndigheten finner att skälig ersättning för ombudsarvode i målet kan beräknas till 37 400 kr, motsvarande 40 timmars arbete à 935 kr. - Beträffande ombudens resekostnader till Lund och Lausanne har det inte visats att dessa resor varit nödvändiga för att tillvarata TP:s rätt i processen, varför dessa kostnader inte är ersättningsgilla. Ersättning i detta hänseende bör enbart beviljas för ett ombuds kostnader i samband med den muntliga förberedelsen resp. den muntliga förhandlingen med skäliga 8 400 kr. - Utlåtandet av B.W. och R.A. ingavs till skattemyndigheten den 6 december 1995. Då kostnaden för detta utlåtande således inte påkallats av processen i länsrätten kan ersättning härför inte komma ifråga i detta mål. - Vad slutligen gäller kostnader för utlåtande av J.R.M. och kostnader för konsultation med B.W. kan utlåtandet resp. konsultationen inte anses vara påkallat för tillvaratagande av TP:s rätt varför dessa kostnader inte är ersättningsgilla. - Sammanfattningsvis finner skattemyndigheten att TP är berättigat till ersättning i målet med 45 800 kr.

TP har i yttrande anfört bl.a. följande. Ersättningslagens bestämmelser gäller kostnader i ärenden och mål om skatt som anhängiggjorts efter den 1 juli 1994. Frågan är därför när eftertaxeringsmålet anhängiggjordes mot TP. Enligt TP:s mening skedde detta anhängiggörande då det stod helt klart att skattemyndigheten avsåg att väcka talan mot TP. I augusti 1995 stod det klart för TP att skattemyndigheten bestämt sig för att processa. TP har dock inte utgått från denna tidpunkt som startdatum för "anhängiggörandet av eftertaxeringsmålet" utan istället valt att starta i oktober, dvs. från den tidpunkt då tilläggspromemorian, 1995-10-06, avgavs. I detta läge framstod nämligen revisionen som helt avslutad och en process som oåterkallelig. - Skattemyndighetens påstående att arvodet till ombuden skulle avse samma arbete är felaktigt. Vidare omfattas inte TP:s kompetens av de skattefrågor som här är aktuella utan TP måste anlita externa konsulter med den specialistkunskap som erfordras för att TP:s rätt skall kunna tas till vara. Komplexiteten i målet har varit betydande och krävt avsevärda insatser. Komplexiteten har varit så betydande, att ett ombud ensamt omöjligt hade kunnat hantera målet. Vidare gäller att arbetet varit uppdelat mellan P.N. och K.K. på så sätt att K.K. i första hand svarat för de olika ekonomiska utredningar som framtagits och P.N. för de rättsliga analyser och överväganden som gjorts. - Beträffande den uppskattning av skäligt ombudsarvode som gjorts av

skattemyndigheten så är det korrekt att ombuden i oktober 1995 var väl insatta i målet. Dock har ombuden därefter utfört avsevärda arbetsinsatser. Bl.a. gjordes nya rättsliga analyser och nytt utredningsmaterial framtoogs. Vidare kompletterades och bearbetades ytterligare de s.k. effektivitets- och kapacitetsutredningarna. Dessutom fördes samtal med ett stort antal personer för att finna vilka som satt inne med sådan information att de kunde höras som vittnen inför länsrätten. Skattemyndighetens påstående att TP inte tillfört målet något nytt i länsrätten är felaktigt. - Ombudens resor till Lund och Lausanne har varit nödvändiga för att tillvarata TP:s rätt. Detsamma gäller utlåtandet av J.R. M. och konsultationen med B.W. - Som TP anför ovan måste kostnaderna för B.W:s och R.A:s utlåtande vara ersättningsgilla.

Länsrätten gör följande bedömning. - Parterna har i målet utgått från att frågan om ersättning för kostnaderna i länsrätten skall bedömas utifrån den lydelse 3 § ersättningslagen erhöi genom SFS 1994:470, vilket lagrum trädde i kraft den 1 juli 1994. Enligt övergångsbestämmelserna till lagrummet gäller äldre bestämmelser fortfarande i fråga om kostnader i ärenden och mål som anhängiggjorts före ikraftträdandet. Länsrätten delar parternas ovannämnda bedömning, jfr Regeringsrättens dom den 10 oktober 1996, mål nr 3918--3922-1993 [anm.: RÅ 1996 ref. 87]. - Enligt 3 § ersättningslagen i dess aktuella lydelse har skattskyldig rätt till ersättning för kostnader för ombud eller biträde, utredning och annat som skäligen behövs för att ta till vara hans rätt om den skattskyldige helt eller delvis vinner bifall till sina yrkanden, målet avser fråga som är av betydelse för rättstillämpningen eller det finns synnerliga skäl för ersättning. - Med hänsyn till utgången i målet är TP berättigat till skälig ersättning för sina kostnader i målet. TP:s yrkande om ersättning för kostnader avser kostnader som TP haft i länsrätten. Som skattemyndigheten funnit kan TP därvid inte få ersättning för de kostnader som uppkommit före det att ansökan om eftertaxering ingavs till länsrätten, eller före den 22 december 1995. Vad gäller yrkad ersättning beträffande ombudsarvode om 3 183 125 kr innebär detta att arvode för tiden före den 22 december 1995 inte är ersättningsgillt. Med hänsyn till målets art och omfattning finner länsrätten i och för sig att det får godtagas att TP haft två ombud i målet. Som skattemyndigheten anför måste emellertid vid en bedömning av skäligheten av den yrkade ersättningen beaktas att ombuden redan före det att ansökan om eftertaxering ingavs till länsrätten varit väl insatta i målet och att huvuddelen av arbetet då redan var utfört i målet. Vid en sådan bedömning finner länsrätten att ersättning för ombudens arbete i målet kan beräknas till skäliga 500 000 kr. Som framgår ovan kan TP ej medges ersättning för det till skattemyndigheten den 6 december 1995 ingivna utlåtandet av B.W. och R.A. Med hänsyn till omständigheterna i målet finner länsrätten att TP i övrigt är berättigat till yrkad ersättning för sina kostnader. Sammanfattningsvis skall TP medges ersättning för sina kostnader i målet med (500 000 + 215 369 + 233 054 + 42 500 =) 990 923 kr. - Med delvis bifall till framställningen om ersättning för kostnader i målet tillerkännes TP ersättning med 990 923 kr.

I överklagande hos kammarrätten vidhöi skattemyndigheten att TP skulle eftertaxeras 1990 för inkomstkorrigeringen och påföras skattetillägg med 40 procent av inkomstskatten på den yrkade eftertaxeringen. Skattemyndigheten yrkade vidare att ersättningen till TP för kostnader i länsrätten skulle sättas ned till 45 800 kr.

TP bestred bifall till skattemyndighetens yrkanden.

Kammarrätten i Göteborg (1999-06-17, Wileke, Nyström, Cedhagen, referent) fann, bl.a. mot bakgrund av den försiktighet som enligt praxis skall prägla bedömningen vid korrigering av inkomst med stöd av 43 § 1 mom. KL, att vad skattemyndigheten anför inte med tillräcklig grad av säkerhet visade att TP inte fått armlängdsmässig ersättning för den utförda FoU-verksamheten. Överklagandet i huvudsaken avslögs därför.

I fråga om ersättning för kostnader anförde kammarrätten: Eftersom målet

anhängiggjorts i länsrätten efter den 30 juni 1994 skall prövningen av TP:s rätt till ersättning för kostnader i målet ske enligt ersättningslagen i dess lydelse enligt SFS 1994:470 som gäller från och med den 1 juli 1994. - Enligt 3 § ersättningslagen skall en skattskyldig som i ett ärende eller mål haft kostnader för ombud eller biträde, utredning eller annat som skäligen behövs för att ta till vara hans rätt beviljas ersättning för kostnaderna om den skattskyldige helt eller delvis vinner bifall till sina yrkanden i ärendet eller målet, ärendet eller målet avser fråga som är av betydelse för rättstillämpningen eller det finns synnerliga skäl för ersättning. - TP har delvis vunnit bifall till sitt yrkande i länsrätten och har därmed rätt till ersättning för kostnader för ombud och utredning i den mån dessa kostnader skäligen varit påkallade för tillvaratagande av bolagets rätt i länsrätten. Länsrätten har tillerkänt TP ersättning med totalt 990 923 kr, varav 500 000 kr avser ombudsarvode, 215 369 kr ombudens hotell- och resekostnader, 233 054 kr J.R.M:s utlåtande och 42 500 kr konsultationer med B.W. Eftersom enbart skattemyndigheten överklagat länsrättens beslut om ersättning för kostnader har kammarrätten att pröva om ersättning skall tillerkännas TP med ett lägre belopp än totalt 990 923 kr. - Vad först gäller ersättningen för ombudens arbete yrkar skattemyndigheten att denna ersättning inte skall bestämmas till högre belopp än 37 400 kr motsvarande en tidsåtgång om 40 timmar à 935 kr. Kammarrätten delar länsrättens bedömning att det för tillvaratagande av TP:s rätt i länsrätten varit påkallat att anlita två ombud med olika kompetensområden. Vid sådant förhållande kan det av skattemyndigheten medgivna beloppet inte tillnärmelsevis anses utgöra skälig ersättning för det arbete som varit erforderligt för att tillvarata huvudmannens intressen. Kammarrätten finner emellertid att en tidsåtgång motsvarande en ersättning om 500 000 kr inte har varit nödvändig härför. Med beaktande av samtliga omständigheter i målet finner kammarrätten att ersättning för båda ombudens arbete skäligen kan bestämmas till 400 000 kr. - Vad gäller övriga ersättningsposter, ombudens hotell- och resekostnader samt konsultationer med B.W. och utlåtande av J.R.M., saknas skäl att frångå länsrättens bedömning. - Kammarrätten finner således att TP skall tillerkännas ersättning för sina kostnader i länsrätten med (400 000 + 215 369 + 233 054 + 42 500 =) 890 923 kr. - - - Kammarrätten ändrar länsrättens beslut om ersättning för kostnader och beviljar TP ersättning av allmänna medel med 890 923 kr för kostnader i länsrätten.

Riksskatteverket (RSV) överklagade och yrkade att ersättning inte skulle beviljas för ombudens utlägg i samband med resor till och från Lund och Lausanne, för kostnaderna avseende sakkunnigutlåtande av J.R.M. eller för konsultation med B.W. RSV anförde bl.a. följande. TP har inte redogjort för på vilket sätt ombudens resor till och från Lund och Lausanne varit nödvändiga för att tillvarata bolagets rätt processen. Rätt till ersättning av allmänna medel för dessa resor kan därför inte anses föreligga. Ersättning bör dock beviljas för ett ombuds kostnader i samband med den muntliga förberedelsen respektive förhandlingen i länsrätten med 8 400 kr. - J.R.M. har i sitt utlåtande gett sin syn på den i målet aktuella prissättningen samt redogjort för sin uppfattning om hur armlängdsprincipen skall tillämpas i målet. Vidare har han redovisat vissa nyckeltal hos amerikanska företag vilka enligt honom är jämförbara med bolaget. Konsultationen med B.W. föranleddes av skattemyndighetens bemötande av ett av bolaget i länsrätten åberopat utlåtande av bl.a. B.W. angående tolkningen av 43 § kommunalskattelagen. B.W:s syn på tolkningen av den svenska korrigeringsbestämmelsen är väl dokumenterad i flera publikationer. Varken utlåtandet eller konsultationen har enligt RSV:s mening behövs för att ta tillvara bolagets rätt i målet.

Prövningstillstånd meddelades såvitt avsåg frågan om ersättning för hotell- och resekostnader samt kostnader för sakkunnigutlåtande och konsultation med sakkunnig.

Bolaget hemställde att kammarrättens avgörande skulle fastställas och anförde bl.a. följande. Ledningen för Tetra Pak Gruppen är sedan flera år stationerad i

Lausanne. För att inhämta både muntlig och skriftlig information om de affärsmellanhavanden som skattemyndigheten ifrågasatt bedömdes det erforderligt att sammanträffa ett flertal gånger med ledningen i Lausanne. I samma syfte har ett flertal resor företagits för sammanträffanden med den lokala företagsledningen i Lund. Till bilden hör att om ombuden inte hade gjort sina resor till Lausanne och Lund, hade personal från bolagen i dessa städer nödgats resa till Stockholm, där ombuden finns. I vart fall de kostnader som detta hade medfört hade då varit ersättningsgrundande. Eftersom antalet berörda personer varierat mellan fyra och sex, hade resekostnaden blivit avsevärt högre än den nu aktuella. - Korrigeringsregeln är en internationellt vedertagen rättsprincip som är likartat utformad i de flesta OECD-stater. I Sverige är rättspraxis ringa på området och dessutom saknas tillämpningsanvisningar till regeln vilket det däremot sedan flera år finns i USA. Av den anledningen vände sig bolaget till en allmänt erkänd amerikansk expert.

Regeringsrätten (2002-05-28, Lindstam, Nilsson, Ersson, Dexe, Nord) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Enligt 3 § ersättningslagen skall 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, efter framställning beviljas ersättning för kostnaderna om - såvitt nu är av intresse - den skattskyldige helt eller delvis vinner bifall till sina yrkanden i ärendet eller målet.

Av 4 § samma lag framgår 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.

I förarbetena till lagen (prop. 1988/89:126 s. 26 och prop. 1993/94:151 s. 175) anges bl.a. att en skälighetsbedömning skall göras också av kostnadernas storlek; ersättning får alltså inte beviljas för högre kostnader än som skäligen varit påkallade.

Med hänsyn till utgången i länsrätten har bolaget rätt till ersättning för sina kostnader där, under förutsättning att kostnaderna avsett åtgärder som skäligen behövts för att ta till vara bolagets rätt i länsrätten. Frågan i målet är om så varit fallet beträffande kostnaderna för ombudens besök i Lund och Lausanne (215 369 kr), för utlåntagandet av J.R.M. (233 054 kr) och för konsultationen med B.W. (42 500 kr).

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Det 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. De skäl bolaget anfört för ombudens resor till Lund respektive Lausanne är inte sådana som motiverar att ersättning för resorna beviljas. Överklagandet skall därför bifallas i denna del.

Av handlingarna i målet framgår att båda ombuden var närvarande vid den muntliga förberedelsen och den muntliga förhandlingen i länsrätten. Med hänsyn till målets beskaffenhet finner Regeringsrätten att ersättning bör beviljas för kostnaderna för båda ombudens medverkan. I ombudens kostnadsräkningar och arbetsredogörelser lämnas inga uppgifter om de kostnader deras närvaro i länsrätten medfört. Det får antas att kostnaderna ingår i de belopp som angetts som utlägg för hotell- och resekostnader respektive utlägg för resor. Det finns inte anledning att ifrågasätta skäligheten i det av RSV uppskattade beloppet i denna del. Ersättning för ombudens hotell- och resekostnader kan därför medges med $(8\,400 + 8\,400 =) 16\,800$ kr. Den beviljade ersättningen skall alltså minskas med $(215\,369 - 16\,800 =) 198\,569$ kr.

Den väsentliga skattefrågan i målet har avsett tillämpningen av den s.k. korrigeringsregeln i 43 § kommunalskattelagen och närmare bestämt huruvida

denna regel ger utrymme för tillämpning av de alternativa metoder som godtagits av OECD och som utvecklats i USA. Bolaget har vunnit bifall till sin talan i denna del. Frågan är komplicerad. Målet rör mycket stora belopp och har gett upphov till en omfattande skriftväxling. Såväl länsrätten som kammarrätten, som båda prövat skattefrågan i sak, har funnit bolagets kostnader för utlåntagandet av J.R.M. och för konsultationen med B.W. skäligen påkallade och beviljat den yrkade ersättningen. Utredningen ger enligt Regeringsrättens mening inte anledning att bedöma ersättningsfrågan på annat sätt. RSV:s yrkande i denna del skall därför avslås.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten förklarar med ändring av kammarrättens avgörande i vad det avser ersättning för kostnader i länsrätten att bolaget skall beviljas ersättning med 692 354 kr.

Föredraget 2002 04-29, föredragande Heinefors, målnummer 5640-1999

Sökord: Ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.

Litteratur: prop. 1988/89:126 s. 7, 17, 25 f.; prop. 1993/94:151 s. 134 f., 173-175.
