

HFD 2020 ref. 64

Fråga om rätt till ersättning i mål om företrädaransvar.

43 kap. 1 § skatteförfarandelagen (2011:1244)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 21 december 2020 följande dom (mål nr 5609-19).

Bakgrund

1. På ansökan av Skatteverket får förvaltningsrätten besluta att den som i egenskap av företrädare för en juridisk person uppsåtligen eller av grov oaktsamhet har underlåtit att betala skatt eller avgift, ska vara skyldig att tillsammans med den juridiska personen betala skatten eller avgiften (företrädaransvar).

2. Den som i ett mål om skatt eller företrädaransvar har haft kostnader för ombud, biträde, utredning eller annat som denne skäligen har behövt för att ta till vara sin rätt har rätt till ersättning bl.a. om dennes yrkanden i målet bifalls helt eller delvis.

3. J.S. var ordförande i styrelsen i Texas Onshore AB. Skatteverket ansökte hos Förvaltningsrätten i Malmö om att han och två andra personer som också hade varit ledamöter i bolagets styrelse skulle förpliktas att tillsammans med bolaget betala skatter och avgifter om drygt 1,3 miljoner kr. Ansökningarna om företrädaransvar avsåg dels arbetsgivaravgifter för beskattningsåret 2013 om ca 870 000 kr som Skatteverket i beslut om efterbeskattning hade påfört bolaget och som ursprungligen skulle ha betalats i januari 2014, dels arbetsgivaravgifter, avdragen skatt och mervärdesskatt som hade redovisats av bolaget och som skulle ha betalats i maj 2017–januari 2018. Beslutet att påföra bolaget arbetsgivaravgifter för 2013 hade överklagats av bolaget när ansökningarna om företrädaransvar gavs in till förvaltningsrätten.

4. J.S. och de två andra personerna anlidade ombud i målen om företrädaransvar.

5. Förvaltningsrätten höll en gemensam muntlig förhandling i de tre målen om företrädaransvar. Skatteverket hade i inlagor som kom in till förvaltningsrätten före förhandlingen ändrat ansökningarna om företrädaransvar på så vis att yrkandet om betalningsskyldighet för de arbetsgivaravgifter som hade överklagats av bolaget hade dragits tillbaka. Dessa inlagor hade inte kommunicerats och det var först vid förhandlingen som J.S. fick klart för sig att Skatteverket hade ändrat sin ansökan.

6. J.S. yrkade i förvaltningsrätten ersättning för ombudskostnader med 232 176 kr, vilket motsvarade en tredjedel av det belopp som sammanlagt yrkats i de tre målen eller 696 528 kr

(inklusive mervärdesskatt). Den totalt nedlagda arbetstiden uppgick till 186 timmar och det av J.S. yrkade ersättningsbeloppet avsåg arvode för en tredjedel av den tiden, dvs. 62 timmar.

7. Förvaltningsrätten biföll Skatteverkets ansökan om företrädaransvar i alla tre målen. J.S. förpliktades att tillsammans med bolaget betala det av Skatteverket yrkade beloppet om drygt 520 000 kr för skatter och avgifter som hade förfallit till betalning under 2017 och 2018. Yrkandet om ersättning för ombudskostnader avslogs med hänvisning till att J.S. inte hade vunnit bifall till talan och att det inte heller hade kommit fram något annat skäl för att bevilja honom ersättning för kostnader.

8. J.S. överklagade beslutet att inte bevilja ersättning till Kammarrätten i Göteborg som avsåg överklagandet. Som motivering angavs att J.S. inte hade vunnit bifall på grund av vad han själv hade anfört och att det inte heller fanns något annat skäl för att bevilja ersättning.

Yrkanden m.m.

9. J.S. yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska bevilja ersättning för ombudskostnader i förvaltningsrätten med där yrkat belopp. Vidare yrkar han att ersättning ska beviljas för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 9 842 kr. Han har vunnit delvis bifall till sin talan och processkostnaderna är till övervägande del hänförliga till arbete med den del av processen som Skatteverket återkallade, dvs. bolagets arbetsgivaravgifter för 2013.

10. *Skatteverket* tillstyrker att J.S. beviljas ersättning för kostnader i förvaltningsrätten med en tredjedel av 150 000 kr, dvs. med 50 000 kr, och att ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen beviljas med yrkat belopp.

11. Skatteverket anför följande. I ett mål om företrädaransvar bör av systematiska skäl alla beloppsmässiga nedsättningar som Skatteverket gör under handläggningen i förvaltningsrätten ses som ett bifall till den enskildes yrkanden i målet. Om justeringen inte är föranledd av den enskildes argumentation, kan dock den enskilde inte anses skäligen ha behövt ombud för att ta till vara sin rätt och då föreligger inte rätt till ersättning. Det framstår som sannolikt att justeringen i det nu aktuella fallet skedde på grund av ombudens argumentation.

Skälen för avgörandet

Frågan i målet

12. Frågan i målet gäller rätten till ersättning för ombudskostnader i mål om företrädaransvar när Skatteverket under handläggningen i

förvaltningsrätten ändrat sin ansökan på så vis att yrkandet om betalningsskyldighet delvis dragits tillbaka.

Rättslig reglering m.m.

13. Den som i ett ärende eller mål har haft kostnader för ombud, biträde, utredning eller annat som denne skäligen har behövt för att ta till vara sin rätt har enligt 43 kap. 1 § första stycket skatteförfarandelagen (2011:1244), efter ansökan, rätt till ersättning om den sökandes yrkanden i ärendet eller målet bifalls helt eller delvis, ärendet eller målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen, eller det finns synnerliga skäl för ersättning.

14. Regler om ersättning för kostnader i skattemål infördes ursprungligen genom lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. Rätten till ersättning var då mer begränsad men efter några år ändrades reglerna och gjordes mer generösa (prop. 1993/94:151). Processer om företrädaransvar hanterades vid den tiden av allmän domstol men i samband med att de flyttades över till allmän förvaltningsdomstol gavs enskilda i sådana mål samma möjligheter som enskilda i skattemål att få ersättning för kostnader (prop. 2002/03:128).

15. Reglerna om ersättning fördes sedan, med vissa här inte relevanta undantag, i princip oförändrade över till skatteförfarandelagen (prop. 2010/11:165). Samtidigt utvidgades rätten till ersättning till att omfatta samtliga mål och ärenden enligt den lagen. Detta innebär bl.a. att ersättning kan beviljas för kostnader hos Skatteverket i ärenden om företrädaransvar, även om verkets utredning leder till att en ansökan inte ges in till förvaltningsrätten eller ärendet av andra skäl skrivs av (a. prop. s. 417 och 881).

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Företrädaransvarsmål och rätten till ersättning för kostnader

16. I fråga om rätt till ersättning i ärenden eller mål om företrädaransvar gäller samma reglering som i ärenden eller mål om skatt. Det krävs alltså för att ersättning ska kunna utgå att den enskildes yrkanden i ärendet eller målet ska ha bifallits helt eller delvis eller att ärendet eller målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen. Om så inte är fallet, kan ersättning utgå om det finns synnerliga skäl. Det krävs dessutom att den grundläggande förutsättningen för ersättning, dvs. att den enskilde ska ha haft kostnader för ombud, biträde, utredning eller annat som skäligen har behövts för att ta till vara sin rätt, ska vara uppfylld.

17. Skatteverkets yrkande om betalningsskyldighet i ett mål om företrädaransvar grundar sig på att det föreligger en huvudfordring, en skatteskuld som en juridisk person har till Skatteverket. Om den

juridiska personens skatteskuld sätts ned minskar det eventuella företrädaransvaret i motsvarande mån. Skatteverket kan därför komma att ändra sitt yrkande under tiden som processen om företrädaransvar pågår beroende på att huvudfordringen reduceras, t.ex. på grund av att skatteskulden helt eller delvis har betalats. En ändring kan även vara föranledd av andra förhållanden, såsom att det framkommer att en person inte varit företrädare när en skatt eller avgift förfallit till betalning.

18. Frågan är då hur nedsättningar av det slaget förhåller sig till skatteförfarandelagens bestämmelser om rätt till ersättning på den grunden att den enskildes yrkanden i ärendet eller målet ska ha bifallits helt eller delvis. Om den saken ges ingen närmare vägledning i förarbetsuttalanden.

19. I de fall Skatteverket justerar sin ansökan till den enskildes fördel på grund av den enskildes invändningar och argumentering är det naturligt att se justeringen som ett bifall. Frågan är om alla beloppsmässiga nedsättningar ska ses på samma sätt. Högsta förvaltningsdomstolen gör i denna del samma bedömning som Skatteverket, dvs. att systematiska skäl talar för att så bör vara fallet. Det innebär att även justeringar som har föranletts av att skulden under processens gång helt eller delvis har betalats eller som beror på förhållanden som den enskilde inte råder över som huvudregel bör ses som helt eller delvis bifall i ersättningshänseende.

20. Att den enskilde ska anses ha vunnit bifall till sina yrkanden helt eller delvis är dock inte tillräckligt för att rätt till ersättning ska föreligga. Även den grundläggande förutsättningen att den enskilde ska ha haft kostnader för ombud etc. som skäligen har behövts för att ta till vara sin rätt måste vara uppfylld. För att så ska anses vara fallet krävs det att det har förelegat ett behov av sakkunnig hjälp. Skälighetsbedömningen avser både hjälpbehovet och kostnadernas storlek. Vid bedömningen av de senare måste avgöras om de åtgärder som vidtagits behövts för att ta till vara den enskildes rätt (HFD 2019 ref. 16 punkterna 14–17).

Bedömningen i detta fall

21. Skatteverkets ändring av ansökan om företrädaransvar får anses innebära att J.S. har vunnit delvis bifall i målet. Frågan är då om J.S. har haft kostnader för ombud som skäligen har behövts för att ta till vara hans rätt.

22. Av utredningen framgår att J.S:s ombud inför förhandlingen i förvaltningsrätten i allt väsentligt argumenterat kring förutsättningarna för att ålägga honom betalningsskyldighet avseende arbetsgivaravgifterna för 2013. Enligt Skatteverket var det sannolikt ombudens argumentation som medförde att ansökan ändrades

på så sätt att den inte längre avsåg betalningsansvar för skuld hänförlig till dessa avgifter.

23. Med hänsyn till frågeställningens beskaffenhet och till det ovan anförda finner Högsta förvaltningsdomstolen att J.S. har haft kostnader för ombud som skäligen har behövts för att ta till vara hans rätt och att han således har rätt till skälig ersättning för sina kostnader.

Ersättning för kostnader i förvaltningsrätten

24. Av underlaget för kostnadsyrkandet framgår vilka arbetsåtgärder som har utförts och datum för dessa. Däremot framgår det inte hur lång tid varje arbetsåtgärd har tagit, vem som har utfört respektive åtgärd eller vilken timkostnaden är. Kostnadsunderlaget är således bristfälligt och en sammantagen skälighetsbedömning får därför göras (se HFD 2019 ref. 16).

25. Vid denna bedömning konstaterar Högsta förvaltningsdomstolen att en väsentlig del av arbetet kan antas ha utgjorts av ombudens förberedelser inför den muntliga förhandlingen. J.S. har uppgett att han troligen skulle ha avstått från att begära muntlig förhandling om han hade känt till att yrkandet om betalnings-skyldighet för skulden hänförlig till arbetsgivaravgifterna för 2013 hade dragits tillbaka. Det framgår vidare av utredningen att han inte överklagade förvaltningsrättens beslut att ålägga honom betalnings-skyldighet för de återstående redovisningsperioderna.

26. Mot den bakgrunden finner Högsta förvaltningsdomstolen att skälig ersättning för kostnaderna i förvaltningsrätten bör bestämmas till 60 000 kr.

Ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen

27. J.S. har fått delvis bifall till sitt yrkande och målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen. Han har därför rätt till skälig ersättning för sina kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen. Yrkat belopp är skäligt.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar J.S. ersättning för kostnader i förvaltningsrätten med 60 000 kr och i Högsta förvaltningsdomstolen med 9 842 kr.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten*, *Saldén Enérus*, *Bull*, *Anderson* (skiljaktig) och *Jönsson*. Föredragande var justitie-sekreteraren Ann Linders.

Justitierådet *Anderson* var skiljaktig och ansåg att J.S. skulle beviljas ersättning för kostnader i förvaltningsrätten med 80 000 kr samt att punkt 26 i domskälen skulle ha följande lydelse.

26. Mot den bakgrunden finner Högsta förvaltningsdomstolen att skälig ersättning för kostnaderna i förvaltningsrätten bör bestämmas till 80 000 kr.

Förvaltningsrätten i Malmö (2018-12-10, ordförande Wallin):

Skälen för förvaltningsrättens avgörande redovisas endast i den del som avser ersättning för kostnader.

Ersättning för ombudskostnader

En skattskyldig som har haft kostnader för ombud, biträde, utredning eller annat som denne skäligen har behövt för att tillvarata sin rätt har, efter ansökan, rätt till ersättning för kostnaderna om dennes yrkanden bifalls helt eller delvis, ärendet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen eller det finns synnerliga skäl för det (43 kap. 1 § skatteförfarandelagen).

J.S. har inte vunnit bifall till sin talan och är därför inte på den grunden berättigad till ersättning för sina ombudskostnader. Det har inte heller i övrigt kommit fram något skäl för att bevilja honom sådan ersättning. Ersättning för ombudskostnader kan därmed inte medges.

– Med bifall till ansökan bestämmer förvaltningsrätten att J.S. solidariskt med Texas Onshore AB ska betala 523 159 kr till staten avseende obetalda skatter och avgifter samt ej avdragen skatt. – Förvaltningsrätten avslår yrkandet om ersättning för kostnader.

Kammarrätten i Göteborg (2019-08-30, Grankvist, Dahlström och Milton):

Skatteverket har på eget initiativ justerat sitt yrkande om företrädaransvar. J.S. har inte vunnit något bifall på grund av vad han själv anfört eller till följd av argumentation han eventuellt hade för avsikt att senare framföra. Med hänsyn härtill och då det inte heller i övrigt finns skäl för att bevilja honom ersättning ska överklagandet avslås.

– Kammarrätten avslår överklagandet.