

Offentliggjort d. 19. september 2017

Omkostningsgodtgørelse - skatteforvaltningslovens § 52, stk. 1 - hæftelse for den sagkyndiges honorar – honoraraftale, hvorefter klienten i intet tilfælde selv skulle betale for den ydede juridiske bistand - SKM2017.528.BR[©]

*Af advokat (L) Bodil Christiansen og
advokat (H), cand. merc. (R) Tommy V. Christiansen*

www.v.dk

Ved dommen ref. i SKM2017.528.BR nåede byretten frem til, at en skatteyder ifølge en honoraraftale med en sagkyndig rådgiver ikke kunne anses at hæfte for udgifter til sagkyndig bistand i forbindelse med en skattesag i skatteforvaltningslovens § 52, stk.1's forstand, da skatteyderen ifølge honoraraftalen i intet tilfælde selv skulle betale for den ydede juridiske bistand. Skatteyderen, der i øvrigt vandt sagen, ansås herefter ikke for berettiget til omkostningsgodtgørelse.

Honoraraftalen indeholdte bl.a. en klausul om, at for så vidt fuldt klienten tabte sagen og følgelig kun kunne opnå en omkostningsgodtgørelse på 50 % af honoraret, skulle de resterende 50 pct. af honoraret afholdes af rådgiveren. Der er ikke i afgørelsen indikationer på, hvordan en sådan klausul - hvis lovlighed forekommer tvivlsom - vil blive håndteret fra myndighedernes side.

Der er nu truffet flere afgørelser om skatteyderes mulighed for at opnå omkostningsgodtgørelse vedrørende udgifter til sagkyndig bistand i skattesager i tilfælde, hvor rådgiveren på forskellig vis har stillet skatteyderen i udsigt, at skatteyderen ikke selv ville blive mødt med et honorarkrav, se således SKM2015.479.HR, SKM2016.378.LSR og senest nu SKM2017.528.BR. Sidstnævnte sag er imidlertid den første, hvor der forelå en skriftlig aftale mellem rådgiver og klient om, at klienten selv i intet tilfælde skulle betale for den ydede juridiske bistand.

Offentliggjort d. 19. september 2017

Lovgrundlaget

Efter skatteforvaltningslovens § 52, stk. 1, 1. pkt. ydes en godtgørelse på 50 pct. af de udgifter, som en person omfattet af § 53 ifølge regning skal betale eller har betalt til sagkyndig bistand m.v. som nævnt i § 54 i de sager, der er nævnt i § 55. Efter § 52, stk. 1, 2. pkt. ydes dog en godtgørelse på 100 pct., hvis den pågældende person i sagen har fået fuldt medhold eller medhold i overvejende grad.

Bestemmelsen i § 52, og forud herfor skattestyrelseslovens § 33 A, har i alt væsentligt stået uændret siden vedtagelsen af lov nr. 388 af 6/6 2002, hvor godtgørelsessatsen blev forhøjet til 100 pct. i sager, hvor skatteyderen har fået fuldt medhold eller medhold i overvejende grad.

Kriteriet vedrørende betaling blev i denne forbindelse ændret fra *"udgifter, som en person ... har betalt til sagkyndig bistand"* til det nugældende kriterium *"udgifter, som en person ... ifølge regning skal betale eller har betalt til sagkyndig bistand"*.

Kriteriet "skal betale eller har betalt" har de seneste år været genstand for en nærmere prøvelse i en række sager, der illustrerer det velkendte skisma for en del skatteydere, at man gerne vil have en given sag ført ved et administrativt klageorgan eller domstolene, men ikke gerne vil betale regningen herfor.

På rådgiversiden ses forståelsen for skatteyderens ønske om at undgå sagsomkostninger i nogle tilfælde strakt endog meget vidt.

Ønsket om den "frie proces" er næppe anderledes end for så mange andre personer, der står foran sagsførelse, men reglerne om omkostningsgodtgørelse synes her at give anledning til særlige udfordringer. Der tegnes således i praksis et billede af honoraraftaler af meget forskellig lødighed.

Praksis

Spørgsmålet om indholdet af kriteriet *skal betale eller har betalt* blev forelagt for Højesteret i sagen ref. i **SKM2015.479.HR**, jf. tidligere SKM2014.399.VLR, hvor Højesteret afviste, at skatteyderen havde krav på omkostningsgodtgørelse.

Offentliggjort d. 19. september 2017

Sagen drejede sig om honorering af sagkyndig bistand i en klagesag om nedslag i grundværdien for skatteyderens ejendom. Af en, i øvrigt uopsigelig, aftale mellem skatteyderen og et konsulentfirma om sagkyndig bistand til behandling af klagesagen fremgik, at konsulentfirmaets salær skulle beregnes ud fra et "no cure-no pay" princip, således at konsulentfirmaet oppebar en procentdel af en opnået ejendomsskattebesparelse.

Konsulentfirmaet havde et samarbejde med et advokatfirma, som normalt overtog sagerne, når de blev indbragt for Landsskatteretten, hvilket også skete i den konkrete sag. Skatteyderen havde ikke på noget tidspunkt forud for advokatfirmaets påklage af sagen til Landsskatteretten været i kontakt med advokatfirmaet. Efter påklagen underrettede konsulentfirmaet skatteyderen om sagens overgang til advokatfirmaet, og om, at samarbejdet med advokatfirmaet ikke ville medføre yderligere udgifter for skatteyderen i forhold til den oprindelige "no cure-no pay"-honoraraftale. Og først godt en måned senere underskrev skatteyderen en fuldmagt til konsulentfirmaet til at uddelegere procesfuldmagten og til at tilbagekalde en uddelegeret procesfuldmagt.

Problemstillingen i sagen var på denne baggrund, om skatteyderen var berettiget til omkostningsgodtgørelse for de salærnotaer, der var udstedt af advokatfirmaet vedrørende bistand ydet i forbindelse med sagens behandling ved Landsskatteretten.

Om fortolkningen af kriteriet "skal betale eller har betalt" udtalte Højesteret, at:

"Det fremgår udtrykkeligt af ordlyden af skatteforvaltningslovens § 52, at omkostningsgodtgørelse er betinget af, at den skattepligtige "skal betale eller har betalt" rådgiverhonoraret.

Forarbejderne understøtter klart bestemmelsens ordlyd. Dette gælder også for så vidt angår mandatarsager, hvorom det fremgår, at det er en betingelse, at udgifterne til rådgiverbistand påhviler den skattepligtige og ikke mandataren, jf. betænkning nr. 1382/2000 om omkostningsdækningsordningen, s. 204-207, og Folketingstidende 1999 - 2000, tillæg A, lovforslag nr. L 267, s. 7485.

Det er således en betingelse for at få omkostningsgodtgørelse, at den skattepligtige hæfter for udgifterne til rådgiverbistand.

Det, som A har anført om, at der i administrativ praksis, herunder i mandatarsager, ikke stilles krav om en betalingsforpligtelse, kan ikke føre til et andet resultat, allere-

Offentliggjort d. 19. september 2017

de fordi en praksis som den påståede ville være i klar modstrid med lovens udtrykkelige betingelse for udbetaling af omkostningsgodtgørelse.”

Vedrørende den konkrete sag tiltrådte Højesteret herefter Vestre Landsrets begrundelse for, at skatteyderen ikke kunne anses at hæfte for betalingen af Advokatfirmaets honorar for at behandle skatteyderens klagesag ved Landsskatteretten.

Landsretten henviste til aftalegrundlaget mellem konsulentfirmaet og skatteyderen, som var advokatfirmaet bekendt, og som indebar, at advokatfirmaets varetagelse af skatteyderens skattesag aldrig ville medføre, at skatteyderen kom til at betale mere end fastsat i den oprindelige kontrakt mellem klienten og konsulentfirmaet. På denne baggrund havde skatteyderen ikke været forpligtet til at betale Advokatfirmaets tre salærnotaer. Betingelsen i skatteforvaltningslovens § 52 om, at der skal være tale om udgifter, som en person ifølge regning skal betale eller har betalt, var følgelig efter landsrettens opfattelse følgelig ikke opfyldt.

Landsskatteretten offentliggjorde siden Landsskatterettens kendelse i sagen ref. i **SKM2016.378.LSR**, omtalt i *JUS* 2016/37, hvor lødigheden var faldet nogle yderligere grader, og hvor omkostningsgodtgørelse på lignende vis blev afvist.

Skatteyderen i denne sag, en dagplejemor, oplyste til Skatteankestyrelsen under behandlingen af anmodningen om omkostningsgodtgørelse, at da hun antog rådgiveren som repræsentant, havde hun fået oplyst, at udgifterne for den bistand, som rådgiveren ville yde i forbindelse med klagen til skatteankenævnet, ville blive dækket af det offentlige i form af omkostningsgodtgørelse. Hun skulle således alene indbetale et depositum på 1.000 kr., som hun ville få tilbage, når selskabet havde fået udbetalt omkostningsgodtgørelse fra SKAT.

Videre oplyste skatteyderen, at hun derfor via ansøgningskemaerne skrev under på, at kravet på omkostningsgodtgørelse blev overdraget til selskabet, at hun ikke var bekendt med de beløb, som fremgik af de to ansøgningskemaer, [...], da hun aldrig havde modtaget faktura på beløbene, og at rådgiveren aldrig havde tilbagebetalt det indbetalte depositum. Af sagen fremgik herudover, at depositaet ifølge fakturateksterne ikke var modregnet i fakturabeløbene.

Offentliggjort d. 19. september 2017

Landsskatteretten afviste her at krav på omkostningsgodtgørelse med følgende svada:

”...B, har oplyst, at hun har indgået en mundtlig aftale med selskabet om, at hun ikke skal betale selskabet for den bistand, som selskabet ydede i forbindelse med klagen til skatteankenævnet udover et indbetalt depositum på 1000 kr. Der er ikke fremlagt aftalegrundlag, bogføringsbilag, kontoudtog eller lignende, der kan sandsynliggøre, at selskabet har et tilgodehavende hos B. Det er således ikke på objektivet grundlag dokumenteret, at B er forpligtet til at skulle betale de omhandlede fakturabeløb på i alt 54.671,88 kr., inkl. moms. Hvorfor det ikke kan lægges til grund, at B har betalt eller skal betale de beløb, som ansøgningerne om omkostningsgodtgørelse vedrører, og der kan derfor ikke ydes omkostningsgodtgørelse, jf. skatteforvaltningslovens § 52, stk. 1.”

SKM2017.528.BR

Skatteministeriet har nu offentliggjort en lignende sag, hvor skatteyderen - ikke mundtligt - men på skrift havde fået oplyst, at skatteyderen ikke hæftede for honoraret til den sagkyndige. Andre elementer i honoraraftalen synes ligeledes at måtte give anledning til en vis undren. Igen var lødigheden faldet drastisk og nu nået det absolutte lavpunkt.

Den pågældende sag drejede sig om sagkyndig bistand i forbindelse med en klage til Landsskatteretten over et bindende svar på et spørgsmål om, hvorvidt klienten kunne opnå fradrag efter ligningsloven for kronisk syge. Skatteyderen fik ved denne klagesag medhold.

Rådgiveren anmodede herefter Skat om omkostningsgodtgørelse med henvisning til, at klienten havde transporteret kravet på godtgørelse til rådgiveren.

Af sagen fremgik videre, at rådgiveren havde afgivet et ”Tilbud om juridisk bistand”. Ifølge byrettens sagsreferat fremgik af dette tilbud, at skatteyderen ”ikke hæfter for honoraret, idet selskabet meddeler skatteyderen, at klagesagen ikke vil komme til at koste hende noget, end ikke et klagegebyr, da rådgiveren afholder dette gebyr.” Af tilbuddet fremgik videre, at:

Offentliggjort d. 19. september 2017

”[...] Som en del af denne aftale overdrager klienten sit krav på omkostningsgodtgørelse efter skatteforvaltningslovens kapitel 19 til rådgiveren, og klienten skal derfor ikke selv betale for den ydede bistand:

- Såfremt klienten får fuldt medhold eller medhold i overvejende grad, men ikke kan få omkostningsgodtgørelse i det søgte omfang, nedsættes honoraret, således at der kan opnås omkostningsgodtgørelse svarende til 100 % af honoraret.*
- Såfremt klienten ikke får fuldt medhold eller medhold i overvejende grad, og derfor kun kan opnå en omkostningsgodtgørelse på 50 % af honoraret, afholdes de resterende 50% af honoraret af H1 [rådgiveren]. Kan klienten ikke få omkostningsgodtgørelse i det søgte omfang, nedsættes honoraret, således at der kan opnås omkostningsgodtgørelse svarende til 50 % af honoraret.*

Et eventuelt klageafgift til Landsskatteretten afholdes af rådgiveren. [...]”

Skatteyderen gjorde gældende, at skatteyderen ved overdragelse af kravet på omkostningsgodtgørelse til rådgiveren havde betalt for sagkyndig bistand i skatteforvaltningslovens § 52's forstand, og at skatteyderen derfor havde krav på omkostningsgodtgørelse.

Næppe overraskende gjorde Skatteministeriet heroverfor gældende, at skatteyderen - ubestridt - ikke hæftede for udgifterne til rådgiverbistand ifølge den omtvistede faktura, og at skatteyderen følgelig ikke var berettiget til omkostningsgodtgørelse.

Byretten bemærkede her, at aftalen mellem skatteyderen og rådgiveren vedrørende honorar til rådgivningsfirmaet angav, at skatteyderen i intet tilfælde selv skulle betale for den ydede juridiske bistand, og at skatteyderen følgelig ikke kunne anses for i noget omfang at hæfte for udgifterne til rådgiverbistand. Skatteyderen var følgelig ikke berettiget til omkostningsgodtgørelse som ansøgt.

Kommentar

Med honoraraftaler som i sagen ref. i SKM2016.378.LSR og den nu foreliggende sag ref. i SKM2017.528.BR, er det åbenbart, at regelsættet om omkostningsgodtgørelse i visse tilfælde sættes under pres.

Offentliggjort d. 19. september 2017

Dette var da også én af årsagerne til den seneste ændring af reglerne om omkostningsgodtgørelse, jf. lov nr. 1665 af 20/12 2016, og herunder de skærpede regler om kontrol med udbetaling af omkostningsgodtgørelse, jf. skatteforvaltningslovens § 58 a. Af de almindelige bemærkninger i forslaget til førnævnte lov nr. 1665 af 20/12 2016 er kontrolbestemmelsen således motiveret med, at:

”Igennem de senere år har SKAT konstateret et stigende pres på ordningen med omkostningsgodtgørelse. I en række sager har rådgivere, som ikke er tilknyttet en brancheorganisation, anmodet om omkostningsgodtgørelse uden klientens vidende eller uden, at klienten har hæftet for rådgivers bistandsudgifter under klagesagen, hvilket er en betingelse for at få omkostningsgodtgørelse. Efter regeringens opfattelse er det vigtigt, at godtgørelsesordningen er robust og ikke kan misbruges. Det er derfor vigtigt, at SKAT har de redskaber, der skal til for at kontrollere, om ansøgninger om omkostningsgodtgørelse er korrekte, og at udbetalinger af omkostningsgodtgørelse ikke baserer sig på et forkert grundlag og ukorrekte forudsætninger. Dette kan indførelsen af en egentlig kontrolbestemmelse på området medvirke til at sikre.”

Videre fremgår af de almindelige bemærkninger, pkt. 3.9.2., og tilsvarende af de særlige bemærkninger til skatteforvaltningslovens § 58 a, at:

”... SKAT har set tilfælde, hvor det ikke kan udelukkes, at der mellem den sagkyndige og den godtgørelsesberettigede på forhånd er aftalt, at den godtgørelsesberettigede kun er forpligtet til at betale et beløb svarende til, hvad der opnås i omkostningsgodtgørelse. Den sagkyndige vil efter udbetaling af en omkostningsgodtgørelse på 50 pct. herefter udstede kreditnotaer for det resterende honorar, således at den godtgørelsesberettigede frigøres for betalingsforpligtelsen i relation til denne del af honorarkravet. Aftalen om udstedelse af kreditnotaer vil ikke fremgå af det skriftlige aftalegrundlag mellem den sagkyndige og den godtgørelsesberettigede, som SKAT supplerende har krævet indsendt. Kreditnotaerne vil imidlertid fremgå af bogføringen.”

Som det fremgår, eksemplificerede rådgiverens ”Tilbud om juridisk bistand” i den her foreliggende sag, SKM2017.528.BR, på meget illustrativ vis de scenarier, der er beskrevet i forarbejderne til skatteforvaltningslovens § 58 a.

Offentliggjort d. 19. september 2017

I praksis ses undertiden det synspunkt, at hvis rådgiveren på den ene side udfakturerer 100 %, med samtidig giver et tilskud til klienten på 50 % af afregningen, vil dette være i overensstemmelse med reglerne.

Såfremt udfaldet af sagen medfører, at der opstår et krav på fuld omkostningsdækning, og rådgiveren *efterfølgende* beslutter sig til at give et tilskud til klienten på 50 % heraf – altså en beslutning, der er uafhængig af den oprindelige honoraraftale - vil dette formentlig ikke kunne kritiseres. En sådan konstruktion må dog ud fra stort set enhver betragtning anses for hypotetisk, da klienten jo netop har modtaget 100 % i omkostningsdækning.

Er der derimod tale om en honoraraftale, hvorefter rådgiveren reelt – og som en del af honoraraftalen - på forhånd har forpligtiget sig til at betale klienten et tilskud på 50 % af det udfakturerede beløb, hvis sagen tabes, skal SKAT selvsagt orienteres herom i tilknytning til ansøgningen om omkostningsgodtgørelse - jf. herved at det er et krav i selve skemaet om omkostningsgodtgørelse, at honoraraftalen skal vedlægges, eller, hvis der ikke foreligger en skriftlig aftale, da at der skal redegøres for den mundtlige aftale - og da formentlig med det resultat, at omkostningsgodtgørelse kun beregnes af det reducerede beløb, som skatteyderen endeligt skal bære, eller afhængigt af aftalens nærmere indhold, som i den ovenfor omtalte sag helt bortfalder. Såfremt SKAT ikke orienteres om aftalens indhold vedrørende nævnte forhold, er det min vurdering, at rådgiver er omfattet af straffelovens bestemmelser.

Det står således klart, at tilfælde, hvor der søges om omkostningsgodtgørelse på grundlag af rådgiverens fakturerede fulde honorar, og hvor honoraret i det indbyrdes forhold mellem rådgiver og klient på grundlag af en forhåndsaf tale herefter nedskrives til 50 pct., vanskeligt kan kvalificeres som andet end oppebørsel af offentlige restitutioner på et urigtigt grundlag med klienten som medvirkende aktør.

Yderligere kan bemærkes, at med honoraraftaler, hvor skatteyderen ikke skal betale nogen del af honoraret, er den honorarregulerende effekt, der er knyttet til, at skatteyderen selv skal betale en andel af honoraret, elimineret.

Offentliggjort d. 19. september 2017

En anden effekt af en sådan retstilstand synes at være, at klientens interesse i mulighederne for et gunstigt udfald af sagen og dermed naturlige censur af sagens videreførelse tilsvarende mindskes mærkbart.

En sådan adfærd er ikke til gavn, hverken for klienten, for branchen eller for godtgørelsesordningen i almindelighed.

— o —