

Offentliggjort d. 5. august 2014

Omkostningsgodtgørelse – kreditorbeskyttelse – udbetaling til konkursbo – SKM2014.539.BR ©

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

www.v.dk

Københavns Byret tiltrådte ved en dom af 6/6 2014, at et selskab under konkurs ikke havde krav på omkostningsgodtgørelse ud over de acontoudbetalinger af godtgørelse, som havde fundet sted inden selskabets konkurs. Selskabets påstand om, at selskabet kunne transportere kravet på omkostningsgodtgørelse til den sagkyndige blev ikke taget til følge.

Efter skatteforvaltningslovens § 52, stk. 6, 1. pkt. (tidligere § 52, stk. 5) kan krav på omkostningsgodtgørelse efter § 52, stk. 1 – 3 ikke sælges, pantsættes eller på anden måde overdrages. Efter § 52, stk. 6, 2. pkt. kan kravet dog overdrages, herunder pantsættes, til den sagkyndige. Efter § 52, stk. 6, 3. pkt. kan kravet i øvrigt ikke gøres til genstand for retsforfølgning eller modregning.

Forløberen for bestemmelsen, nemlig § 3, stk. 6 i lov om omkostningsdækning af udgifter til sagkyndig bistand i skattesager, indeholdte oprindeligt et fuldstændigt forbud mod salg, pantsætning eller anden overdragelse af kravet.

Da bestemmelsen siden blev overført til skattestyrelsesloven ved lov nr. 238 af 2/4 1997, blev det i de særlige bemærkninger til den relevante bestemmelse i skattestyrelseslovens § 33 A præciseret, at ”Der kan ikke disponeres over krav på tilskud efter § 33 A, før tilskuddet er udbetalt, hverken ved overdragelse, pantsætning eller kreditorfølgning.”

Forbuddet mod overdragelse m.v. blev imidlertid nogle få år senere modificeret ved lov nr. 388 af 6/6 2002, hvor skatteyderen fik mulighed for at overdrage, herunder pantsæt-

Offentliggjort d. 5. august 2014

te, kravet til den sagkyndige - bl.a. med det formål ”... ikke at lægge økonomiske hindringer i vejen for den skatte- eller afgiftspligtiges ønske om at kunne antage en sagkyndig til at føre sagen for sig”.

Særligt om de tilfælde, hvor skatteyderen erklæres **konkurs** efter påbegyndelse af en skattesag, der giver grundlag for omkostningsgodtgørelse, blev i Den Juridiske Vejledning, afsn. A.A.13.9 med virkning fra 21/1 2011 med stjernemarkering og frem til 22/1 2012 optaget følgende afsnit i vejledningen:

” ► **Overdragelse ved konkurs** ◀

► Ved konkurs indgår omkostningsgodtgørelse ikke i konkursboets aktivmasse. Se konkurslovens § 36. ◀

► Godtgørelsesberettigede personer og selvstændige kan modtage og overdrage omkostningsgodtgørelse også efter en konkurserklæring. Se konkurslovens § 29. ◀

► Erklæres godtgørelsesberettigede selskaber konkurs, er selskabets tidligere ledelse ikke længere tegningsberettiget. Kurator er tegningsberettiget for konkursboet. Har kurator underskrevet en ansøgning om omkostningsgodtgørelse, hvor kravet er overdraget til den sagkyndige, kan SKAT udbetale omkostningsgodtgørelsen til den sagkyndige. ◀”

Med virkning fra 23/1 2012 blev, ligeledes med stjernemarkering, optaget følgende afsnit i umiddelbar forlængelse af det ovenfor refererede:

” ► Har et selskab anmodet om omkostningsgodtgørelse uden at transportere det til rådgiver og selskabet efterfølgende går konkurs, kan kurator ikke overdrage kravet til rådgiver. ◀”

Myndighederne fandt endelig anledning til på ny at ændre afsnittet med virkning fra 15/7 2013, idet der nu fremgik som følger, herunder i et nyt afsnit markeret med ”x”:

” **Overdragelse ved konkurs**

Ved konkurs indgår omkostningsgodtgørelse ikke i konkursboets aktivmasse. Se konkurslovens § 36.

Godtgørelsesberettigede personer og selvstændige kan modtage og overdrage omkostningsgodtgørelse også efter en konkurserklæring. Se KL § 29.

Offentliggjort d. 5. august 2014

xFor godtgørelsesberettigede selskaber, som har overdraget kravet på omkostningsgodtgørelse til rådgiver inden, de gik konkurs, vil kurator i forbindelse med indsendelse af ansøgningen til SKAT, se SFL § 60, kunne underskrive ansøgningen om omkostningsgodtgørelse.x

Har et selskab anmodet om omkostningsgodtgørelse uden at transportere det til rådgiver og selskabet efterfølgende går konkurs, kan kurator ikke overdrage kravet til rådgiver.”

Af konkurslovens § 36 - som skulle vise sig at få betydning i den nedenfor omtalte sag - fremgår, at ”Aktiver, hvori udlæg for skyldnerens gæld ikke kan foretages, indgår kun i konkursmassen, når dette særligt er bestemt.” Om bestemmelsen kan henvises til Lindencrone og Ørgaard, Konkursloven med kommentarer, 12. udg., s. 417 ff.

SKM2014.539.BR

Sagen afgjort ved Københavns Byrets dom af 6/6 2014, ref. i SKM2014.539.BR, drejede sig om et konkursbos adgang til at oppebære henholdsvis transportere et krav på omkostningsgodtgørelse til en sagkyndig rådgiver. Sagen fik det - umiddelbart overraskende - resultat, at konkursboet ikke havde krav på omkostningsgodtgørelse ud over tidligere foretagne aconto-udbetalinger.

Sagen drejede sig nærmere om et selskab, der for indkomstårene 2001 - 2003 havde selvangivet fradrag for udgifter til erstatning, i alt knap 8,3 mio. kr., i forbindelse med sager om selskabstømning. I 2005 forhøjede SKAT selskabets skatteansættelser med de omhandlede beløb. Endvidere blev selskabets skatteansættelse for 2002 forhøjet med godt 18 mio. kr. svarende til avance ved afståelse af en aktiepost, der blev anset som næringsaktier, og selskabets skatteansættelse for 2003 nedsat med knap 1,4 mio. kr. vedrørende udbytte af datterselskabsaktier, der ikke ansås for omfattet af dagældende selskabsskattelovs § 13, stk. 3. Selskabet påklagede disse skatteansættelser til Landsskatte retten, der ved kendelser af 28/5 2010 stadfæstede de omhandlede forhøjelser, og herudover nedsatte skatteansættelsen for 2003 med yderligere 1,8 mio. kr. vedrørende udbytte af datterselskabsaktier.

Offentliggjort d. 5. august 2014

Under sagens behandling ved Landsskatteretten ansøgte selskabets advokat på vegne af selskabet om aconto-godtgørelse for udgifter til sagkyndig bistand i alt 6 gange, hvilket i alle tilfælde blev imødekommet af SKAT, senest den 15. juli 2010. Af de respektive ansøgninger fremgik, at kravet på omkostningsgodtgørelse ikke var overdraget til bistandsyderen.

I november 2010, dvs. efter sagens afslutning, anmodede selskabets advokat på vegne af selskabet for sidste gang om omkostningsgodtgørelse for udgifter til sagkyndig bistand i sagen. Heller ikke ved denne lejlighed havde selskabet overdraget kravet på omkostningsgodtgørelse til bistandsyderen.

Efterfølgende, nemlig den 7. februar 2011, blev selskabet taget under konkursbehandling.

Ligeledes den 7. februar 2011 anmodede SKAT selskabets advokat om en redegørelse for den væsentligt højere timesats, der fremgik af fakturaen, for hvilken der var søgt om omkostningsgodtgørelse.

SKAT's afgørelse om omkostningsgodtgørelse

Sidenhen traf SKAT afgørelse om, at der **ikke kunne udbetales omkostningsgodtgørelse** til konkursboet. Som begrundelse henviste SKAT til, at der efter skatteforvaltningslovens § 52, stk. 5 sammenholdt med konkurslovens § 36 ikke kunne udbetales omkostningsgodtgørelse til selskabet under konkurs, da omkostningsgodtgørelsen ikke indgik i boets aktivmasse.

Der kunne efter SKAT's opfattelse endvidere ikke udbetales omkostningsgodtgørelse til selskabets tidligere aktionærer med henvisning til, at aktionærerne alene havde krav på det overskud, der måtte være i konkursboet efter dækning af kreditorerne.

Endelig henviste SKAT til, at der i selskabets ansøgning om omkostningsgodtgørelse ikke var meddelt transport til den sagkyndige, og videre til, at da selskabet under konkurs ikke var den samme juridiske person som selskabet, kunne selskabet under konkurs ikke meddele transport i kravet på omkostningsgodtgørelse. Selskabet under konkurs

Offentliggjort d. 5. august 2014

kunne derfor efter SKAT's opfattelse ikke overdrage kravet på omkostningsgodtgørelse til den sagkyndige.

SKAT's konklusion var herefter, at der ikke var nogen at udbetale omkostningsgodtgørelse til, og SKAT besluttede derfor at henlægge sagen.

Landsskatterettens kendelse af 5/4 2013

Konkursboet påklagede denne afgørelse til Landsskatteretten, hvor selskabet nedlagde påstand om, at selskabet under konkurs kunne overdrage kravet på omkostningsgodtgørelse til den sagkyndige mod behørig fremsendelse af ansøgning herom. Selskabet gjorde herved bl.a. gældende, **at** formålet med konkurslovens § 36 var at beskytte den personlige skyldner, **at** selskabet og selskabet under konkurs var én og samme juridiske person, og at selskabet følgelig var berettiget til at transportere kravet på omkostningsgodtgørelse til den sagkyndige. Selskabet henviste herved til Den Juridiske Vejledning 2011-1, afsn. A.A.13.9, jf. nærmere ovenfor, hvor det - med stjernemarkering - bl.a. var angivet, at: *"...Kurator er tegningsberettiget for konkursboet. Har kurator underskrevet en ansøgning om omkostningsgodtgørelse, hvor kravet er overdraget til den sagkyndige, kan SKAT udbetale omkostningsgodtgørelse til den sagkyndige."*

SKAT's afgørelse blev ved en kendelse af 5/4 2013 underkendt af Landsskatteretten, der pålagde SKAT at behandle selskabets ansøgning om omkostningsgodtgørelse og udbetale en eventuel omkostningsgodtgørelse til boet.

Landsskatteretten konstaterede herved for det første, at selskabet ikke havde overdraget kravet på omkostningsgodtgørelse til den sagkyndige, og derfor på tidspunktet for den endelige ansøgning om omkostningsgodtgørelse var berettiget til omkostningsgodtgørelse.

Dernæst bemærkede Landsskatteretten, at det forhold, at selskabet var taget under konkursbehandling efter indgivelsen af ansøgningen om omkostningsgodtgørelse, ikke medførte, at selskabet ikke længere var godtgørelsesberettiget efter skatteforvaltningslovens § 53, stk. 1.

Offentliggjort d. 5. august 2014

Som det tredje konstaterede Landsskatteretten, at selskabet og selskabet under konkurs var samme juridiske enhed, ligesom selskabet og selskabet under konkurs havde samme CVR-nr. At kravet på omkostningsgodtgørelse således kom til at indgå i konkursboets aktivmasse, kunne efter Landsskatterettens opfattelse ikke anses for retsforfølgning som nævnt i skatteforvaltningslovens § 52, stk. 5, 3. pkt. Det er således ikke selskabets kreditorer, der forsøgte at gøre krav på kravet på omkostningsgodtgørelsen, men derimod kurator, der som led i udførelsen af sit hverv sikrede et af konkursboets aktiver, jf. konkurslovens § 110. Forbuddet mod retsforfølgning i skatteforvaltningslovens § 52, stk. 5 var således alene gældende i det tilfælde, hvor en enkelt kreditor forsøgte at foretage udlæg i et selskabs krav på omkostningsgodtgørelse.

Landsskatteretten fandt i denne forbindelse anledning til at bemærke, at disse synspunkter alene var gældende ved juridiske personers konkurs, og uddybede dette derved, at fysiske personer eksisterede modsat juridiske personer også efter afslutningen af konkursboet. Der var derfor visse aktiver, som ikke indgik i konkursmassen ved den personlige skyldners konkurs, deriblandt krav på omkostningsgodtgørelse, jf. skatteforvaltningslovens § 52, stk. 5, og konkurslovens § 36 samt tillige en ikke-offentliggjort dom af 3/3 2010 fra Retten i Svendborg, som SKAT havde henvist til i SKAT's afgørelse af 16/5 2011, og som netop vedrørte en personlig skyldner.

Herefter pålagde Landsskatteretten, som allerede nævnt, SKAT at behandle selskabets ansøgning om omkostningsgodtgørelse og udbetale en eventuel omkostningsgodtgørelse til boet.

Spørgsmålet om konkursboers skatteretlige retssubjektivitet har tidligere været behandlet af Tommy V. Christiansen, bl.a. i Rev. og Regn 1982, s. 525.

Københavns Byrets dom af 6/6 2014

Skatteministeriet indbragte efterfølgende Landsskatterettens afgørelse for Københavns Byret med en principal påstand om, at selskabet under konkurs skulle anerkende, at konkursboet ikke havde krav på omkostningsgodtgørelse ud over de acontoudbetalinger, som havde fundet sted inden selskabets konkurs den 7. februar 2011, og at der derfor skulle ske tilbagebetaling af den omkostningsgodtgørelse på 50 % af 190.457,95 kr.,

Offentliggjort d. 5. august 2014

som måtte være eller blive udbetalt i henhold til Landsskatterettens afgørelse af 5. april 2013.

Selskabet nedlagde heroverfor påstand om frifindelse samt en subsidiær påstand om, at selskabet kunne transportere kravet på omkostningsgodtgørelse til den sagkyndige.

Skatteministeriets principale påstand blev taget til følge af Københavns Byret med følgende præmisser, der i vidt omfang var udtryk for Skatteministeriets synspunkter i sagen:

"Efter ordlyden af den på ansøgningstidspunktet dagældende skatteforvaltningslovs § 52, stk. 5, sammenholdt med ordlyden af konkurslovens § 36 gælder det klare udgangspunkt, at kravet på omkostningsgodtgørelse ikke indgår i konkursmassen. Forarbejderne til disse regler giver ikke grundlag for anden opfattelse.

Den dagældende juridiske vejledning (2011-1) indeholdt under punkt A.A.13.9 følgende bemærkninger om overdragelse af kravet på omkostningsgodtgørelse:

"...Ved konkurs indgår omkostningsgodtgørelse ikke i konkursboets aktivmasse. Se konkurslovens § 36.

Godtgørelsesberettigede personer og selvstændige kan modtage og overdrage omkostningsgodtgørelse også efter en konkurserklæring. Se konkurslovens § 29.

Erklæres godtgørelsesberettigede selskaber konkurs, er selskabets tidligere ledelse ikke længere tegningsberettiget. Kurator er tegningsberettiget for konkursboet. Har kurator underskrevet en ansøgning om omkostningsgodtgørelse, hvor kravet er overdraget til den sagkyndige, kan SKAT udbetale omkostningsgodtgørelsen til den sagkyndige..."

Teksten i ovennævnte sidste punktum kunne give det indtryk, at kurator i et konkursbo kunne disponere over et krav på omkostningsgodtgørelse ved at transportere dette i forbindelse med indgivelse af ansøgning om godtgørelse. Bemærkningen skal dog sammenholdes med uddragets indledende bemærkning om, at omkostningsgodtgørelse ikke indgår i konkursboets aktivmasse ved konkurs. Der er i øvrigt ikke holdepunkter for at antage, at man ved vejledningen har tilsigtet at fravige lovgivningens udgangspunkt om, at krav på godtgørelse ikke indgår i konkursmassen. Retten finder på

Offentliggjort d. 5. august 2014

denne baggrund, at det ikke ved vejledningens tekst kan anses for "særlig bestemt", at krav på omkostningsgodtgørelse indgår i konkursmassen, selv om et sådant krav efter loven er undtaget for retsforfølgning. Da det inden konkursen fremsatte krav på yderligere omkostningsgodtgørelse efter dagældende skatteforvaltningslovs § 52, stk. 5, ikke kunne gøres til genstand for retsforfølgning, indgår det således ikke i konkursboets aktivmasse, jf. konkurslovens § 36.

Det forhold, at skattevæsenet derved undgår at udbetale eventuel yderligere omkostningsgodtgørelse, findes ikke at kunne føre til et andet resultat."

Københavns Byret fandt ikke grundlag for at tage **selskabets subsidiære påstand** om adgang til overdragelse af kravet på omkostningsgodtgørelse til den sagkyndige rådgiver til følge med henvisning til, at:

"Da det er ubestridt, at kravet på omkostningsgodtgørelse ikke var transporteret til rådgiveren, inden konkursens indtræden, og da kravet på omkostningsgodtgørelse ikke indgår i konkursboets aktivmasse, jf. ovenfor, kan konkursboet ikke råde over kravet og transportere det til den sagkyndige."

Kommentar

Dommen indebærer det – noget overraskende resultat – at selve beskyttelsen af kravet fører til, at den omkostningsgodtgørelsesberettigede helt enkelt fortaber kravet ved konkurs. Dette uanset at den ufyldstgjorte rådgiver må antages fortsat at kunne gøre sit krav gældende mod boet.

Den umiddelbare konsekvens af dommen er, at et krav eller eventualkrav på omkostningsgodtgørelse bør transporteres til den sagkyndige allerede ved påbegyndelsen af en klagesag m.v., der kan give grundlag for omkostningsgodtgørelse. Som præmisserne er udformet, synes dommen endvidere at sætte spørgsmålstegn ved, om et selskab under konkurs overhovedet kan opnå omkostningsgodtgørelse.

Skattemyndighedernes praksis på området og måske særligt byrettens forståelse af tilkendegivelserne i Den Juridiske Vejledning påkalder sig en vis interesse. Det synes givet – som antaget af byretten – at *"Teksten i ovennævnte sidste punktum kunne give det*

Offentliggjort d. 5. august 2014

indtryk, at kurator i et konkursbo kunne disponere over et krav på omkostningsgodtgørelse ved at transportere dette i forbindelse med indgivelse af ansøgning om godtgørelse.” Der er endvidere næppe nogen stor tvivl om, at en gennemsnitslæser rent faktisk vil forstå uddraget på denne måde, der synes at være udtryk for en naturlig, sproglig forståelse af Vejledningen. Med byrettens konklusion i sagen stilles der imidlertid ganske høje krav til læserens evner til at udrede retsstillingen på området.

Skatteministeriets påstand om frifindelse overfor selskabets subsidiære påstand om adgang til at overdrage kravet på omkostningsgodtgørelse til den sagkyndige rådgiver var bl.a. baseret på det standpunkt, at Den Juridiske Vejledning på intet tidspunkt havde været i strid med den af ministeriet hævdede retstilstand, hvorefter konkursboet ikke kunne transportere kravet på omkostningsgodtgørelse til den sagkyndige, idet der ikke var sket overdragelse af kravet forinden konkursens indtræden. Som begrundelse for dette standpunkt anførte ministeriet det noget særegne synspunkt, at:

Den dagældende Juridiske Vejledning skal således forstås i sammenhæng med den sædvanlige administrative praksis, hvorefter den skattepligtige straks ved sagens begyndelse giver den sagkyndige transport i kravet på omkostningsgodtgørelse, hvilket dog først effektueres i forbindelse med den senere ansøgning om omkostningsgodtgørelse, hvor kravet kan opgøres. Selvom den skattepligtige har overdraget kravet allerede ved sagens begyndelse, er hans medvirken også nødvendig, når ansøgningskemaet skal udfyldes. I den situation, hvor den skattepligtige er et selskab, der i mellemtiden er gået konkurs, er det derfor kurator, der - på det fallerede selskabs vegne - udfylder ansøgningskemaet.

En sådan praksis mellem sagkyndige og skatteydere om omgående transport af et kommende krav på omkostningsgodtgørelse ved sagens begyndelse ses ikke nogetsteds dokumenteret af Skatteministeriet, og har i hvert fald ikke hidtil været fulgt af alle sagkyndige - således da ej heller af rådgiveren i den foreliggende sag. Og en sådan eventuel fremgangsmåde mellem nogle rådgivere og skatteydere ses ikke at have noget at gøre med begrebet en sædvanlig administrativ praksis i begrebets normale forstand.

Der synes at være behov for en prøvelse af sagen ved landsretten.

— o —