

Offentliggjort d. 11. marts 2014

06.11.2014-11 (20140311) Omkostningsgodtgørelse

Omkostningsgodtgørelse - betydeligt timeforbrug - afregningsparametre - egenskyld - Skatteankestyrelsens kendelse af 26/2 2014, jr. nr. 11-0300164. ©

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

www.v.dk

Skatteankestyrelsen fandt ved en afgørelse af 26/2 2014, at et salærkrav på 775.400 kr. excl. moms for bistand i forbindelse med førelse af en omfattende sag for Københavns Byret var omkostningsgodtgørelsesberettiget, når bortset fra et beløb på skønnet 20.000 kr. Præmisserne for afgørelsen viser Skatteankestyrelsens vægning af givne, konkrete forhold ved vurderingen af rimeligheden af det fakturerede beløb, herunder i første række sagens omfang og relevansen af den sagkyndige bistand. I præmisserne behandles videre spørgsmålet om, hvorvidt omkostningsgodtgørelse kan reduceres med henvisning til egen skyld hos skatteyderen eller dennes nærtstående.

I skatteforvaltningslovens kap. 19 om omkostningsgodtgørelse er der i § 57 fastsat en særlig procedure for efterprøvelse af den sagkyndiges honorarkrav.

Med hjemmel i skatteforvaltningslovens § 57 har skattemyndighederne mulighed for at foretage en nærmere undersøgelse af størrelsen af de udgifter til behandling af en sag, herunder den sagkyndiges honorar, for hvilke en skatteyder eller dennes rådgiver har søgt om omkostningsgodtgørelse. Hvis beløbet ikke umiddelbart kan accepteres, udbetales godtgørelsen ifølge ansøgningen med forbehold for eventuel tilbagebetaling. Viser det sig herefter, at det godtgørelsesbeløb, som SKAT skal acceptere, er mindre end det beløb, som er udbetalt med forbehold, skal den godtgørelsesberettigede tilbagebetale det for meget udbetalte godtgørelsesbeløb, jf. § 57, stk. 4.

*Bodil Christiansen
Advokat (L)*

*Tommy V. Christiansen
Advokat (H), cand. merc. (R)*

*Tlf. 70 150 800
Mob. 40 100 800*

*tommy@v.dk
www.v.dk*

Offentliggjort d. 11. marts 2014

Loven indeholder ikke nærmere kriterier for, hvornår der fra det offentliges side er grundlag for at rejse krav om tilbagebetaling af udbetalt omkostningsgodtgørelse.

I motiverne til skattestyrelseslovens § 33 F, der med skatteforvaltningslovens vedtagelse blev overført til lovens § 57, er derimod optaget en udførlig redegørelse for, hvordan lovgiver har forestillet sig, at denne undersøgelse skulle håndteres. Af de almindelige bemærkninger fremgår således bl.a., at:

”Udgangspunktet er således, at oplysningerne om udgifterne til behandlingen af sagen, herunder honoraret til den sagkyndige, er korrekte og rimelige, og at dette udgangspunkt må kunne lægges til grund for told- og skatteregionens behandling af ansøgningen.

Hvis told- og skatteregionen imidlertid bliver i tvivl om f.eks. størrelsen af honoraret til den sagkyndige på grund af det anvendte antal timer i sagen, udbetaler told- og skatteregionen beløbet, men tager forbehold for eventuel tilbagebetaling fra den skatte- eller afgiftspligtige. Told- og skatteregionen vil hermed have tid til at behandle honorarspørgsmålet nærmere, uden at dette belaster den skatte- eller afgiftspligtige økonomisk.

Til brug for behandlingen af spørgsmålet om størrelsen af udgifterne til sagens behandling kan told- og skatteregionen indhente en supplerende udtalelse fra den administrative klageinstans, hvor sagen har været behandlet.

For så vidt angår spørgsmålet om rimeligheden af størrelsen af honoraret til den sagkyndige indgår der i denne vurdering flere momenter. Det drejer sig om

- *sagens karakter, genstand og kompleksitet,*
- *størrelsen af honorartimesatsen sammenholdt med en gennemsnitlig timesats inden for den pågældende branche,*
- *antallet af timer, der er anvendt,*
- *sagens resultat og*
- *sagens eventuelle vidererækkende betydning for andre skatte- eller afgiftspligtige eller for samme skatte- eller afgiftspligtige for samme eller andre år.*

Told- og skatteregionen kan til brug for sin vurdering af rimeligheden af honorarets størrelse forelægge spørgsmålet for den sagkyndiges brancheorganisations klagenævn.

...

Offentliggjort d. 11. marts 2014

Hvis et sådant nævn mener, at honoraret har været for stort, eller told- og skatte-regionen af andre grunde mener, at honoraret har været for stort, kræves det for meget udbetalte godtgørelsesbeløb tilbagebetalt fra den skatte- eller afgiftspligtige uden renter. Tilsvarende gælder, hvis told- og skatte-regionen ikke kan anerkende størrelsen af andre udgifter til sagens behandling, f.eks. rejseomkostninger eller udgifter til indhentelse af en sagkyndig erklæring.”

Spørgsmålet om forelæggelse af sagen for de respektive klagenævn henholdsvis brancheorganisationer var under lovforslagets behandling genstand for yderligere belysning ved skatteministerens besvarelse af spørgsmål fra Folketingets Skatteudvalg.

Vedrørende særligt spørgsmålet om betydningen af en eventuel ”egenskyld” fra skatteyderens side, herunder i form af manglende indlevering af en selvangivelse – hvilket synspunkt var fremme i den nedennævnte sag – fandt Skatteankestyrelsen anledning til at fremhæve følgende uddrag fra Betænkning 1382/2000 om omkostningsdækningsordningen, hvor det i pkt. 7.9.2.2. bl.a. anføres, at:

”Spørgsmålet er også, om der er behov for i omkostningsmæssig henseende at sondre mellem, om den skatteyder, der har opnået fuld medhold, også har indleveret behørig selvangivelse.

Umiddelbart forekommer det ikke rimeligt, at en skatteyder, der selv har været skyld i sagens rejsning, opnår omkostningsdækning.

På den anden side viser sagens udgang, at de kommunale skattemyndigheder ikke har haft ret i deres synspunkt. Det er heller ikke givet, at det er rimeligt at afskære fra omkostningsdækning, selv om skatteyder ikke har selvangivet, hvis skattemyndighedernes ansættelse har været klart for høj.

Såfremt det blot sikres, at der ikke opnås tilskud til udgifter til udarbejdelsen af behørig selvangivelse, er der formentlig ikke noget, der taler for at udsondre disse sager.”

Videre fremgår af Betænkningens afsn. 7.10., at:

”Det er endelig udvalgets opfattelse, at det ikke bør få nogen betydning for omkostningsdækningsspørgsmålet, om der er tale om en grundløs sagsrejsning – eller sagsfø-

Offentliggjort d. 11. marts 2014

relse, herunder om sagen skyldes, at skatteyderen ikke har udarbejdet en behørig selv-angivelse.”

Den konkrete sag, der nu er afgjort af Skatteankestyrelsen ved afgørelsen af 26/2 2014, drejede sig om beskatningen af et hovedaktionærsselskab vedrørende poster, der dels havde relation til transaktioner med selskabets søsterselskab og dels havde relation til en byggevirksomhed drevet af hovedaktionæren personligt. De omtvistede poster vedrørte alle en ejendom, som hovedaktionæren i 2000 havde overdraget til hovedaktionærsselskabet, og som dette selskab i 2001 havde udlejet til søsterselskabet. Der var efterfølgende foretaget en ombygning af ejendommen, der var forestået af hovedaktionærens byggevirksomhed.

Skattemyndighederne havde i 2005 og 2006 forhøjet hovedaktionærsselskabets skatteansættelser for henholdsvis 2001, 2002 og 2003 med fikseret leje fra søsterselskabet, manglende betaling for arbejde m.v. udført af byggevirksomheden samt nægtet fradrag for låneudgifter og udgifter til vand afholdt af hovedaktionærsselskabet. De samlede forhøjelser androg 2,675 mio. kr. Selskabets revisor indbragte de 3 skatteansættelser for Landsskatte retten, der traf afgørelse ved en samlet kendelse fra 2007. Denne kendelse blev indbragt for Københavns Byret.

Ved en senere afgørelse forhøjede skattemyndighederne hovedaktionærsselskabets skatteansættelse for 2002 med yderligere 631.000 kr. vedrørende manglende betaling for arbejde m.v. udført af byggevirksomheden. En klage herover blev ikke indgivet rettidigt, men sagen blev efterfølgende søgt genoptaget, og skattemyndighedernes afslag herpå påklaget til Landsskatteretten og siden indbragt for Københavns Byret.

Da de to afgørelser fra Landsskatteretten var blevet indbragt for Københavns Byret, hvor sagerne blev kumuleret, traf skatteyderen afgørelse om rådgiverskift. Da sagen havde fået en endog meget stedmoderlig behandling af hovedaktionærsselskabets hidtidige rådgiver, forestod et større udredningsarbejde for den nye advokat, der bl.a. erfarede, at hovedaktionæren ikke havde forstået baggrunden for skattemyndighedernes forhøjelser, og at sagen var endog meget ringe oplyst. Det var således bl.a. nødvendigt at gennemgå regnskabs- og bogføringsmateriale for hver af de tre juridiske enheder involveret i sagen, dvs. for både hovedaktionærsselskabet, søsterselskabet og byggevirksomheden drevet i personligt regi

Offentliggjort d. 11. marts 2014

med henblik på at finde sammenhænge mellem udgiftsbilag, transaktioner, udført arbejde m.v. i forhold til klagepunkterne. Der blev endvidere udvekslet en række processkrifter, ligesom der under skriftvekslingen fremkom en række processuelle opfordringer fra Kammeradvokaten. Af samme grund blev hovedforhandlingen af sagen ved Københavns Byret udskudt to gange.

Ved byrettens dom opnåede hovedaktionærselskabet en nedsættelse på ca. 1,4 mio. kr., da udgifter af denne størrelse blev anset for enten afskrivningsberettigede eller skulle tillægges anskaffelsessummen for ejendommen.

Rådgiveren opgjorde sit timeforbrug til i alt 264 timer, der var afregnet til i alt 775.000 kr. excl. moms.

Denne fakturering fandt Skat ikke rimelig, og reducerede det omkostningsgodtgørelsesberettigede honorar med 189.000 kr. til på 586.000 excl. moms. Skat fandt således, at den øgede tidsanvendelse på grund af hovedaktionærens forhold, herunder udeblivelse fra møder og manglende deltagelse med deraf følgende ændringer i påstande og anbringender lige før de berammede hovedforhandlinger og udsættelse af hovedforhandlingerne, ikke var godtgørelsesberettiget.

Ved vurderingen af sagen fandt Skatteankestyrelsen indledningsvist anledning til at bemærke, at klagesagen om udmåling af omkostningsgodtgørelse vedrørte en sag ved byretten, hvor behandlingen af to landsskatteretssager var slået sammen, og hvor sagen vedrørte forhøjelser af hovedaktionærselskabets skattepligtige indkomst for 3 indkomstår på en række forskellige punkter, fordelt på 4 afgørelser fra den kommunale skattemyndighed.

Videre bemærkede Skatteankestyrelsen, at det af sagens materialer fremgik, at hovedaktionærselskabets advokat havde udført et meget omfattende arbejde med at få sagens faktiske omstændigheder oplyst samt formuleret anbringender i tilknytning hertil, at hovedforhandlingen i sagen blev omberammet to gange samt at Kammeradvokaten havde fremsat i alt 11 opfordringer.

Med dette afsæt foretog Skatteankestyrelsen for det første en vurdering af, hvad der vel bedst kan betegnes som en vurdering af *relevansen af det udførte arbejde*.

Offentliggjort d. 11. marts 2014

Skatteankestyrelsen nåede her frem til, at der ikke var grundlag for at anse det af advokaten udførte arbejde for ”ikke i det hele at have været relevant for førelsen af selskabets sag ved byretten.” Videre bemærkede Skatteankestyrelsen, at en væsentlig del af advokatens arbejde kunne henføres som foretaget for at opfylde Kammeradvokatens opfordringer, herunder for at foretage krydsrevision af regnskabs- og bilagsmaterialet mellem selskabet, hovedaktionærens personlige virksomhed og søsterselskabet, og at krydsrevisionen var vanskeliggjort væsentlige mangler ved regnskabsmaterialet i den personlige virksomhed. Endvidere fandt Skatteankestyrelsen, at det udførte arbejde måtte anses for naturligt for at løfte de bevisbyrder, som SKAT og Kammeradvokaten gjorde gældende, at selskabet ikke havde opfyldt.

Efter Skatteankestyrelsens opfattelse var der heller ikke grundlag for at anse nogen del af advokatens arbejde som unødigt eller som en gentagelse af de tidligere rådgiveres arbejde.

På denne baggrund nåede Skatteankestyrelsen som den første delkonklusion frem til, at der ikke var grundlag for at sætte spørgsmålstejn ved rimeligheden af det fakturerede honorar på 775.000 kr. excl. moms for det udførte arbejde ved Københavns Byret.

Skatteankestyrelsen foretog *hernæst* en vurdering af, om hele det udførte arbejde var omfattet af adgangen til omkostningsgodtgørelse, idet to forhold eventuelt kunne føre frem til en reduktion af omkostningsgodtgørelsen: Dels om det udførte arbejde delvist havde bestået i udarbejdelse af årsregnskab m.v., der skulle have været foretaget for at indgive en behørig selvangivelse, og dels betragtninger om egenskyld.

Vedrørende den første problemstilling konstaterede Skatteankestyrelsen kort, at der ikke havde foreligget oplysninger om, at hovedaktionærselskabets regnskabs- og bogføringsmateriale m.v. ikke havde været behørigt. Allerede af denne grund fandtes der ikke at være tale om arbejde, der kunne karakteriseres som udarbejdelse af selskabets regnskab, bogføring m.v.

Efter Skatteankestyrelsens opfattelse kunne *egenskyldssynpunkter* ved udmåling af *hovedaktionærselskabets omkostningsgodtgørelse* være relevant i 4 forskellige henseender:

Offentliggjort d. 11. marts 2014

For det første i relation til mérarbejde som følge af mangelfuld regnskabsførelse for byggevirkksomheden med henvisning til personsammenfaldet mellem hovedaktionæren og direktøren for byggevirkksomheden. Skatteankestyrelsen tilkendegav her som sin opfattelse, at da selskabet og byggevirkksomheden var to selvstændige juridiske enheder, var der ikke grundlag for at begrænse selskabets adgang til omkostningsgodtgørelse ud fra betragtninger om egenskyld vedrørende den manglende opfyldelse af pligten til at udarbejde behørig regnskaber, bogføring m.v. i byggevirkksomheden, uanset at selskabets hovedaktionær og direktør samt byggevirkksomhedens ejer var samme person.

For det andet i relation til den omstændighed, at sagen havde bygget på et forkert grundlag af faktiske oplysninger. Skatteankestyrelsen fandt her, at det ikke havde været så ganske åbenlyst tydeligt, at sagerne byggede på et forkert faktisk grundlag, at der var grundlag for at anse en del af omkostningsgodtgørelsen for selvforårsagede mérudgifter; i hvert fald – som det formuleres af Skatteankestyrelsen – ikke i en sådan grad, at der var grundlag for at anse udgifterne for ikke at falde indenfor omkostningsgodtgørelsesordningen.

For det tredje i relation til den omstændighed, at rådgiveren i flere sammenhænge havde haft meget vanskeligt ved at komme i kontakt med skatteyderen. Skatteankestyrelsen tilkendegav om dette spørgsmål som sin opfattelse, at det måtte antages at være en forudsætning for omkostningsgodtgørelsesordningen – og måtte kunne udledes af en naturlig sproglig forståelse af begrebet ”bistand” i skatteforvaltningslovens §§ 52 og 54 – at den pågældende skatteyder ud fra sine vilkår, evner og muligheder yder en regulær medvirken og træffer passende foranstaltninger for at være tilgængelig for den sagkyndige, således at førelsen af klage-/domstolssagen kan forløbe uden unødigt mertidsforbrug. Hovedaktionæren i den foreliggende sag fandtes *ikke* at have opfyldt denne forpligtelse ”i en sådan grad”, at der var grundlag for at anse udgifterne til det deraf forårsagede mértidsforbrug for ikke at være udgifter til sagkyndig bistand i skatteforvaltningslovens § 54, stk. 1, nr. 1’s forstand. Denne udgift fandtes efter Skatteankestyrelsens opfattelse passende at kunne fastsættes til 20.000 kr.

For det fjerde i relation til den omstændighed, at hovedforhandlingen var blevet omberammet to gange. Skatteankestyrelsen bemærkede her, at da byretten havde godkendt anmodningerne om omberammelse, måtte det lægges til grund, at der havde været saglige grunde til dette. Efter Skatteankestyrelsens opfattelse var der derfor ikke grundlag for at

Offentliggjort d. 11. marts 2014

anse udgifterne til mértidsforbruget til advokatens forberedelse på grund af omberammelserne for ikke at være omfattet af adgangen til omkostningsgodtgørelse.

Ved Skatteankestyrelsens afgørelse er anlagt en klar sondring mellem på den ene side afregningens størrelse set i forhold til det udførte arbejde og på den anden side forhold, der kan føre frem til en reduktion - ikke af den samlede afregning i forhold til klienten - men af omkostningsgodtgørelsen. Denne håndtering af rimelighedsvurderingen gør vurderingen mere klar for aktørerne på området end hidtil set.

Som det for det første fremgår, har rådgiverens tidsforbrug meget stor betydning for vurderingen af honorarets størrelse, således at forstå, at et *relevant* tidsforbrug kan faktureres med virkning for udmåling af omkostningsgodtgørelse.

Som det videre fremgår, var skattemyndighedernes betragtninger omkring egen skyld hos skatteyderen i henseende til udmåling af omkostningsgodtgørelse genstand for en nærmere behandling i Skatteankestyrelsen.

Der kan her være anledning til at bemærke, at der ikke med Skatteankestyrelsens afgørelse ses at være taget stilling til, hvorvidt og i givet fald da i hvilket omfang en klagende skatteydere egen manglende udarbejdelse af regnskab, bogføring m.v. kan give grundlag for at reducere omkostningsgodtgørelse i videre omfang, end hvad der må anses for at medgå til at udarbejde behørig selvangivelse. Tilkendegivelserne i Bet. 1382/2000 lægger dog op til, at dette ikke kan komme på tale.

Som det videre fremgår, vil forhold på klientens side, der har ført til et mere kompliceret sagsafviklingsforløb end en optimal, rettidig sagsoplysning og sagstilskæring, efter Skatteankestyrelsens afgørelse som et meget klart udgangspunkt ikke kunne føre til en reduktion af omkostningsgodtgørelsen, jf. herved formuleringen "*ikke ... så ganske åbenlyst tydeligt*" og "*ikke i en sådan grad*". Det kan tilføjes, at udmåling af omkostningsgodtgørelse, herunder inddragelse af synspunkter om egen skyld, i sagens natur må ske med respekt af selvinkrimineringsforbuddet i retssikkerhedslovens § 10. Det kan i øvrigt bemærkes, at Landsskatteretten i en anden sammenhæng, nemlig i relation til medholdsvurderingen efter skattestyrelseslovens § 52, i kendelsen ref. i TfS 2007, 356 LSR antog, at "*Der er hverken i lovteksten eller i forarbejderne hertil tilstrækkeligt belæg for at antage, at det*

Offentliggjort d. 11. marts 2014

ved vurderingen af om en person har fået fuldt medhold eller medhold i overvejende grad efter skatteforvaltningslovens § 52, stk. 1, kan tillægges vægt, om personen kunne have opnået dette resultat ved en tidligere instans, f.eks. ved fremlæggelse af dokumentation for udgifter mv. for denne instans.”

Skatteankestyrelsens afgørelse må dog samtidig forstås således, at der kan forventes et vist minimum af samarbejdsvillighed i forholdet mellem skatteyderen og den sagkyndige rådgiver. Skatteankestyrelsen taler i denne forbindelse om ”...en regulær medvirken og ... passende foranstaltninger for at være tilgængelig for den sagkyndige...” målt på skatteyderens vilkår, evner og muligheder. Disse bemærkninger var i den konkrete sag - hvor der blev tale om reduktion af omkostningsgodtgørelse - møntet på en adfærd fra skatteyderens side i form af ”særdeles omfattende (forgæves) forsøg på at komme i kontakt med” skatteyderen samt skatteyderens udeblivelse fra et møde i anden landsdel med 30 min. varsel.

Skatteankestyrelsens afgørelse beror så vidt ses på en meget grundig gennemgang af sagens forløb, herunder sagens akter, og sagen må denne baggrund antages at få væsentlig betydning for udmålingen af omkostningsgodtgørelse fremover.

Sagen giver i øvrigt anledning til overvejelser om hele konstruktionen, hvorefter SKAT - der i hvert fald ved førelse af skattesager for domstolene - på den ene side optræder som modpart i helt traditionel forstand, men på den anden side efterfølgende afgør rimeligheden af modpartens salærkrav. En tilsvarende konstruktion forekommer åbenbart utænkkelig i andre civile sager.

— o —