

Offentliggjort d. 9. december 2014

## **Omkostningsgodtgørelse - sagkyndig bistand efter klage- eller domstolssagens afslutning - L 42, FT 2014-15 samt SKM2014.816.SKAT<sup>©</sup>**

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

[www.v.dk](http://www.v.dk)

*Skattemyndighederne har gennem de seneste 10 år fulgt den praksis, at sagkyndig bistand ydet efter det tidspunkt, hvor en klageinstans eller en domstol har truffet afgørelse i en klagesag, i et vist omfang har været omfattet af reglerne om omkostningsgodtgørelse. Ved Højesterets dom ref. i SKM2013.731.H blev sat spørgsmålstegn ved denne praksis. Ved lovforslag nr. L 42, FT 2014-15, er skattemyndighedernes hidtidige praksis i et vist omfang foreslået kodificeret med virkning for sager, som påklages til en administrativ klageinstans eller indbringes for domstolene den 1/1 2015 eller senere. Og ved styresignalet offentliggjort i SKM2014.816.SKAT ophæves nu skattemyndighedernes hidtidige praksis med virkning fra samme tidspunkt, dvs. for sager, som påklages til en administrativ klageinstans eller indbringes for domstolene fra den 1/1 2015 eller senere.*

Efter skatteforvaltningslovens § 55 ydes godtgørelse for udgifter til sagkyndig bistand m.v. bl.a. ”Ved klage til skatteankenævnet eller til Landsskatteretten.” samt ved domstolsprøvelse af sådanne sager.

I praksis har det endvidere væsentlig betydning, hvorvidt § 55 og den hertil knyttede administrative praksis *alene* favner udgifter til bistand, der er ydet frem til det tidspunkt, hvor et skatteankenævn, Landsskatteretten eller domstolene som prøvelsesinstans har truffet afgørelse i sagen, eller om reglerne *tillige* omfatter udgifter til sagkyndig bistand, der ydes, efter at der er truffet afgørelse i klageinstansen eller ved domstolene.

## Offentliggjort d. 9. december 2014

Denne problemstilling er ikke omtalt i forarbejderne til den nugældende skatteforvaltningslovs § 55, og ej heller i forarbejderne til forløberne for dennes bestemmelse, herunder den tidligere gældende skattestyrelseslovs § 33 D og forud herfor skattestyrelseslovens § 33 A.

I **administrativ praksis** har skattemyndighederne gennem en årrække anset visse arbejder, der er udført efter klageinstansen eller domstolenes afgørelse, for godtgørelsesberettiget. I Den Juridiske Vejledning, afsn. A.A.13.4. sondres i den forbindelse mellem henholdsvis ”udgifter til afsluttende arbejder”, ”udgifter i forbindelse med hjemvisning” samt udgifter i forbindelse med genoptagelse af en skatteansættelse.

Af Den Juridiske Vejledning fremgik således frem til og med **vejledningen 2014-1** under overskriften ”**Udgifter til afsluttende arbejder**”, at ”*Udgifter til gennemførelse af en afgørelse dvs. afsluttende arbejder, der er udført af en sagkyndig, og som direkte relaterer sig til klage- eller domstolssagen er godtgørelsesberettiget. Det er kun de udgifter, der vedrører de påklagede indkomstår, der er godtgørelsesberettigede.*”

Under overskriften ”**Udgifter i forbindelse med hjemvisning**” fremgik videre, at ”*Hvis der i en klagesag sker hjemvisning til fornyet behandling hos den myndighed, der traf afgørelsen, gives der omkostningsgodtgørelse for udgifter til sagkyndig bistand forbundet med behandlingen af den hjemviste afgørelse ved den myndighed, der traf afgørelsen.*”

Umiddelbart herefter var i Vejledningen medtaget den bemærkning, at ”*Udgifter til anmodning om **genoptagelse** af skatteansættelsen er ikke godtgørelsesberettiget*”. Som eksempel er i den forbindelse henvist til Østre Landsrets dom ref. i SKM2011.827.ØLR, jf. nu Højesterets dom ref. i SKM2013.731.H.

Vedrørende særligt praksis om ”**hjemvisning**” fremgår uddybende af afsnit 9 i Skatterådets notat af 2. juni 2005 om domstolenes hjemvisning af skattesager til ligningsmyndighederne, at: ”*Rådet har endelig drøftet spørgsmålet om omkostningsgodtgørelse i de sager, hvor domstolene foretager hjemvisning til fornyet ansættelse hos skattemyndighederne. Skatteministeriet har i den forbindelse over for rådet oplyst, at ministeriet for-*

**Offentliggjort d. 9. december 2014**

*tolker godtgørelsesbestemmelserne således, at der - i tilfælde, hvor skatteyder ved domstolene har fået fuldt eller overvejende medhold - skal ydes 100 pct. omkostningsgodtgørelse ved 1. instansens hjemvisningsbehandling af sagen. Betragtningen er, at klagesagen først afsluttes ved hjemvisningsinstansens afgørelse. Påklages denne afgørelse, godtgøres der efter de almindelige regler. Stadfæster klageinstansen den nye ansættelse, kan der kun gives 50 pct. dækning. Får skatteyderen derimod medhold ved klageinstansen, ydes der 100 pct.'s omkostningsdækning også for denne instans. Skatteretsrådet finder, at denne fortolkning yder skatteyderen en tilstrækkelig retssikkerhed."*

Sagen ref. i SKM2011.827.ØLR, omtalt i Den Juridiske Vejledning, jf. ovenfor, blev indbragt for Højesteret, der ved dommen ref. i **SKM2013.731.H** fandt, at skatteforvaltningslovens § 55, stk. 1, nr. 1 om godtgørelse for udgifter til sagkyndig bistand ved klage til skatteankenævnet eller til Landsskatteretten "hverken efter sin ordlyd eller forarbejderne hjemler ret til omkostningsgodtgørelse for sagkyndig bistand, der ydes efter, at der er truffet afgørelse i klageinstansen.

Videre bemærkede Højesteret, at skattemyndighederne imidlertid i deres praksis tillige havde anerkendt ret til omkostningsgodtgørelse for udgifter til sagkyndig bistand ydet efter klagesagens afslutning, "når udgifterne direkte relaterede sig til udfaldet af klagesagen og er nødvendige for at realisere en truffen afgørelse." Den konkrete sag, der drejede sig om genoptagelse efter et pålæg fra Landsskatteretten, fandtes imidlertid ikke at være omfattet af denne praksis, og skatteyderen fandtes derfor ikke at være berettiget til omkostningsgodtgørelse. Sagen afgjort ved SKM2013.731.H er nærmere omtalt i JUS 2013/42.

Ikke i den umiddelbart herefter følgende vejledning, dvs. Den Juridiske Vejledning 2014-1, men først i den næstfølgende vejledning, dvs. Den Juridiske Vejledning 2014-2, afsn. A.A.13.4., blev underafsnittene om henholdsvis "Udgifter til afsluttende arbejder" og "Udgifter i forbindelse med hjemvisning" omformuleret.

Vedrørende "**Udgifter til afsluttende arbejder**" hedder det således nu – med stjernemærkning (> <) - at "Udgifter >som er nødvendige for at realisere den truffne< afgørelse, dvs. afsluttende arbejder, der er udført af en sagkyndig, og som direkte relaterer sig til

## Offentliggjort d. 9. december 2014

klage- eller domstolssagen er godtgørelsesberettiget. Det er kun de udgifter, der vedrører de påklagede indkomstår >/afgiftsperioder<, der er godtgørelsesberettigede.” Endvidere er som noget nyt medtaget flere eksempler.

Vedrørende ”*Udgifter i forbindelse med hjemvisning*” hedder det nu, at ” >Kun udgifter til sagkyndig bistand, der direkte relaterer sig til hjemvisningssagen og som er nødvendige for at realisere den trufne afgørelse, er godtgørelsesberettigede. Det er endvidere kun udgifter til behandlingen af de hjemviste indkomstår/afgiftsperioder, der ydes godtgørelse for.<” Også her er medtaget en række eksempler. I vejledningen er dog ikke medtaget nogen omtale af Landsskatterettens kendelse af 28/11 2013, jr. nr. 12-0192110, omtalt i JUS 2013/50, hvor Landsskatteretten lagde til grund, at skatteyderen i en byretssag, hvor byretten i overensstemmelse med parternes fælles påstand hjemviste sagen, med hjemvisningen havde fået medhold i overvejende grad, uanset at det var uvist, hvilket resultat skattemyndighederne som 1. instans ville nå frem til i den hjemviste sag.

Sidenhen blev området taget op med **FT 2014/15, lovforslag L 42 af 30/10 2014** om bl.a. omkostningsgodtgørelse i retssager med det formål ”*Med en enkelt modifikation at lovfæste gældende administrativ praksis for at yde omkostningsgodtgørelse i hjemvisningssager og for afsluttende arbejder som opfølgning på en afgjort godtgørelsesberettiget klage- eller retssag. En dom fra Højesteret fra oktober 2013 har sat spørgsmålstegn ved hjemlen for denne praksis, som blev etableret i 2004.*”

Som lovforslaget er udformet på nuværende tidspunkt, er det tanken, at der efter en ny bestemmelse i skatteforvaltningslovens § 55, stk. 4 fremover skal ske godtgørelse af ”*godtgørelsesberettigede udgifter, som afholdes, efter at der er truffet afgørelse i en klage- eller retssag, hvortil udgifterne er godtgørelsesberettigede, når udgifterne direkte knytter sig til udfaldet af den trufne afgørelse og er nødvendige for at gennemføre den. Hjemvises en sag som følge af nye oplysninger, som den skatte- eller afgiftspligtige fremlægger i sagen, ydes der dog ikke omkostningsgodtgørelse til behandlingen ved hjemvisningsinstansen, medmindre klageinstansen eller domstolen har taget stilling til det spørgsmål i klagen eller retssagen, som de nye oplysninger angår, og der efter de almindelige regler ydes omkostningsgodtgørelse ved denne hjemvisningsinstans.*”

## Offentliggjort d. 9. december 2014

Ved en ændring af skatteforvaltningslovens § 52, stk. 2 hjemles endvidere fuld omkostningsgodtgørelse for udgifter til sagkyndig bistand, efter der er truffet afgørelse i en klage- eller retssag, i tilfælde, hvor skattemyndighederne har videreført sagen.

Som det fremgår, sondres der ved den foreslåede formulering af henholdsvis § 52 og § 55 ikke mellem bistand til ”afsluttende arbejder” henholdsvis bistand ”i forbindelse med hjemvisning”, idet der alene tales om: ”...udgifter, som afholdes, efter at der er truffet afgørelse i en klage- eller retssag, hvortil udgifterne er godtgørelsesberettigede, når udgifterne direkte knytter sig til udfaldet af den trufne afgørelse og er nødvendige for at gennemføre den.”

Som det videre ses, er i loven medtaget formuleringen ” udgifterne... og er nødvendige for at gennemføre den”. Formuleringen ”og er nødvendige” må antages at stamme fra Højesterets dom, hvor formuleringen anvendes ved beskrivelsen af skattemyndighedernes praksis, uanset at Den Juridiske Vejledning i vejledningens dagældende form ikke indeholdte en tilsvarende formulering. Det er selvsagt endnu uvist, om formuleringen i sig selv vil give anledning til en indskrænkning af de dækningsberettigede udgifter set i forhold den frem til 2014 gældende praksis som senest beskrevet i Den Juridiske Vejledning 2014-1 – uanset at det erklærede formål med lovforslaget som nævnt ovenfor var at *lovfæste gældende administrativ praksis*. Om modifikationen hertil se nedenfor.

Vedrørende særligt godtgørelsessatsen ved hjemvisning, fandt Landsskatteretten – som allerede berørt ovenfor - ved en kendelse af 28/11 2013, jr. nr. 12-0192110, omtalt i JUS 2013/50, at skatteyderen i en byretssag, hvor byretten i overensstemmelse med parternes fælles påstand hjemviste sagen, *med hjemvisningen* havde fået medhold i overvejende grad, uanset at det var uvist, hvilket resultat skattemyndighederne som 1. instans ville nå frem til i den hjemviste sag.

Om denne problemstilling anføres i de almindelige bemærkninger, at:

*”Hvis skattemyndighederne har videreført sagen, vil godtgørelsen til sagkyndig bistand m.v. ved hjemvisningsinstansen eller til de afsluttende arbejder altid være 100 pct. Dette sikres ved lovforslagets § 1, nr. 8.*

## Offentliggjort d. 9. december 2014

*I andre sager end dem, som skattemyndighederne viderefører, beror godtgørelsesprocenten på, i hvilket omfang den godtgørelsesberettigede opnår medhold i den sag, som klage- eller retsinstansen hjemviser, eller hvortil de afsluttende arbejder knytter sig.*

*Har den godtgørelsesberettigede eksempelvis opnået fuldt eller overvejende medhold ved klage- eller retsinstansen, skal der ydes omkostningsgodtgørelse på 100 pct. ved hjemvisningsbehandlingen af sagen eller til de afsluttende arbejder. Påklages denne afgørelse, godtgøres der efter de almindelige regler. Stadfæster klageinstansen den nye afgørelse, kan der kun gives 50 pct. i godtgørelse. Får den godtgørelsesberettigede derimod medhold ved klageinstansen, ydes der godtgørelse med 100 pct. også for denne instans.”*

Det synes ikke at kunne afvises, at denne formulering skal forstås således, at udmålingen af godtgørelsen skal foretages på grundlag af udfaldet af den materielle sag, således at den omstændighed, at skatteyderen opnår medhold i en hjemvisningspåstand, ikke i sig selv er tilstrækkeligt til at anse sagen for vundet fuldt ud eller i overvejende grad.

### Fremlæggelse af nye oplysninger

Vedrørende særligt spørgsmålet om omkostningsgodtgørelse i hjemvisningstilfælde, er i lovforslaget, som allerede nævnt ovenfor, foreslået den modifikation, at ”*Hjemvises en sag som følge af nye oplysninger, som den skatte- eller afgiftspligtige fremlægger i sagen, ydes der dog ikke omkostningsgodtgørelse til behandlingen ved hjemvisningsinstansen, medmindre klageinstansen eller domstolen har taget stilling til det spørgsmål i klagen eller retssagen, som de nye oplysninger angår, og der efter de almindelige regler ydes omkostningsgodtgørelse ved denne hjemvisningsinstans.*”

Denne undtagelse til hovedreglen om omkostningsgodtgørelse ved hjemvisning har efter forarbejderne til **formål** at tilskynde den skatte- eller afgiftspligtige til at fremlægge alle væsentlige oplysninger i sagen på et så tidligt tidspunkt i sagsforløbet som muligt, og dermed at bidrage til, at klagen kan finde sin endelige afgørelse i sagsforløbet på et så tidligt tidspunkt som muligt, og at en eventuel klage- eller retssag kan realitetsbehandles på et fyldestgørende faktisk grundlag.

## Offentliggjort d. 9. december 2014

Videre anføres a.s., at når SKAT eller klageinstansen ikke har haft lejlighed til at vurdere betydningen af de nye oplysninger, vil klage- eller retsinstansen i mange tilfælde hjemvise sagen uden i øvrigt at tage materiel stilling til klagen eller retssagen. Ved en sådan hjemvisning er det ikke fundet rimeligt, at der kan opnås omkostningsgodtgørelse for udgifterne til sagkyndig bistand m.v. ved hjemvisningsinstansens fornyede behandling af sagen, henset til, at der ikke i øvrigt kan opnås omkostningsgodtgørelse ved klagebehandlingen af sagen ved disse instanser.

Der er i de almindelige bemærkninger medtaget flere eksempler på disse fremtidige principper for udmåling af omkostningsgodtgørelse. Eksemplerne glimrer dog ikke ved nogen stor klarhed, og en antageligt misvisende domshenvisning bidrager ikke til at forhøje den illustrative værdi.

Princippet om bortfald af omkostningsgodtgørelse ved hjemvisningsinstansens fornyede behandling af sagen som følge af nye oplysninger vedrørende spørgsmål, som klageinstansen eller domstolen ikke har taget stilling til, synes at kunne blive problematisk bl.a. i forhold til oplysninger fremkommet ved vidneforklaringer for domstolene, som skatteyderen ikke har haft mulighed for at tilvejebringe på anden måde på et tidligere tidspunkt i processen. Ligeledes er det problematisk, at det efter de særlige bemærkninger til den foreslåede bestemmelse i skatteforvaltningslovens § 52, stk. 2, 4. pkt. ”...ikke {er} afgørende, at den skatte- eller afgiftspligtige fremlægger de nye oplysninger i sagen på eget initiativ. Tilsvarende vil gælde, hvis de nye oplysninger bliver fremlagt af den skatte- eller afgiftspligtige i en retssag efter opfordring fra Skatteministeriet, og domstolen hjemviser sagen.”

Lovforslag nr. L 42 forventes at træde i kraft 1. januar 2015, og at få virkning for sager, som påklages til en administrativ klageinstans eller indbringes for domstolene den 1. januar 2015 eller senere.

Med styresignalet offentliggjort som SKM2014.816.SKAT er lovforslaget fulgt op, således at forstå, at den hidtil gældende praksis som angivet i Den Juridiske Vejledning,

**Offentliggjort d. 9. december 2014**

afsn. A.A.13.4. ophæves med virkning for sager, som påklages til en administrativ klageinstans eller indbringes for domstolene den 1. januar 2015 eller senere.

— 0 —