

Offentliggjort d. 3. januar 2012

Skatteforvaltningslovens § 55, stk. 1, nr. 1 - omkostningsgodtgørelse ved genoptagelse efter medhold ved klage over afslag på genoptagelse - SKM2011.827.ØLR[©]

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

www.v.dk

Østre Landsret fandt ved en dom af 2/12 2011, at en andelsboligforenings udgifter til sagkyndig bistand til behandling af en sag ved vurderingsmyndighederne som 1. instans, efter at foreningen ved Landsskatteretten havde opnået medhold i et krav om genoptagelse af vurderingen for foreningens ejendom, ikke gav grundlag for udbetaling af omkostningsgodtgørelse.

Efter skatteforvaltningslovens § 55, stk. 1 ydes der bl.a. omkostningsgodtgørelse ved klage til skatteankenævnet eller til Landsskatteretten samt ved domstolsprøvelse af sådanne sager.

Omkostningsgodtgørelsen efter skatteforvaltningslovens § 55 omfatter i første række udgifter til sagkyndig bistand til behandling af sagen frem til klagesagens afgørelse ved kendelse eller dom.

I en del tilfælde vil der imidlertid tillige være behov for sagkyndig bistand *efter afsigelse* af kendelse eller dom i sagen:

Er der truffet en endelig materiel afgørelse om et forhold i en skatteansættelse, henstår efter kendelsen eller dommens fremkomst for så vidt alene spørgsmålet om *implementering* af den endelige afgørelse ved ændring af den oprindelige skatteansættelse. Eksempelvis kan nævnes den situation, hvor en skatteyder opnår medhold i, at han kunne sæl-

Offentliggjort d. 3. januar 2012

ge sin bolig skattefrit efter parcelhusreglen, og den tidligere gennemførte beskatning efter ejendomsavancebeskatningsloven eller statsskattelovens § 4 følgelig skal ophæves.

Uanset om der i princippet er tale om en blot implementering af en materiel afgørelse, kan der i nogle tilfælde være behov for sagkyndig bistand fra advokat eller revisor til denne implementering. Eksempelvis kan nævnes den almindeligt forekommende situation, hvor Landsskatteretten overlader det til skattemyndighederne at foretage den tal-mæssige opgørelse. Sagkyndig bistand til en sådan implementering af den afsagte dom eller kendelse vil efter praksis som udgangspunkt være omfattet af reglerne om omkostningsgodtgørelse, jf. herved senest Den Juridiske Vejledning 2011-2, afsn. A.A.13.4, hvor det anføres, at: *"Udgifter til gennemførelse af en afgørelse dvs. afsluttende arbejder, der er udført af en sagkyndig, og som direkte relaterer sig til klage- eller domstols-sagen er godtgørelsesberettiget. Det er kun de udgifter, der vedrører de påklagede indkomstår, der er godtgørelsesberettigede."*

Den ændring af en skatteansættelse, som en kendelse eller dom giver anledning til, foretages efter skatteforvaltningslovens almindelige regler, jf. nærmere skatteforvaltningslovens kap. 7.

Er skatteyderen ikke enig i den afgørelse, der fra skattemyndighedernes side træffes til implementering af den afsagte kendelse eller dom i sagen, behandles en klage herover i relation til reglerne om omkostningsgodtgørelse som en almindelig klagesag.

Omkostninger til sagkyndig bistand til effektivering af krav på renter af en overskydende skat som følge af den første kendelse eller dom i sagen må ligeledes antages at være omfattet af disse regler.

Går en kendelse eller dom fra en klageinstans eller domstolene ud på *hjemvisning* af sagen, er praksis i henseende til omkostningsgodtgørelse for så vidt mere vidtgående. Således gælder efter praksis, jf. Den Juridiske Vejledning, afsn. A.A.13.4, i denne situation, 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*

Offentliggjort d. 3. januar 2012

traf afgørelsen.” Uanset at der således i disse tilfælde skal foretages en ny behandling og vurdering af sagen ved skattemyndighederne som 1. instans, er skatteyderens udgifter til sagkyndig bistand således fuldt ud omfattet af reglerne om omkostningsgodtgørelse. Ifølge det af Skatteministeriets oplyste i forbindelse med behandlingen af sagen afgjort ved Østre Landsrets dom af 2/12 2011 beror denne praksis på det synspunkt, at *”...klagesagen ved Landsskatteretten først anses for afsluttet, når hjemvisningsinstansen har truffet afgørelse – indtil dette tidspunkt anerkendes sagen som fortsat verserende.*” Tilsvarende fremgår af Skatterådets Notat af 2/6 2005 om domstolenes hjemvisning af skattesager til ligningsmyndighederne, pkt. 9.

Har den første sag derimod drejet sig om adgangen til at få en skatteansættelse *genoptaget*, vil den efterfølgende genoptagelse og materielle behandling af sagen hos skattemyndighederne som 1. instans efter skatteadministrativ praksis ikke være omfattet af reglerne om omkostningsgodtgørelse. I Den juridiske Vejledning 2011-2, afsn. A.A.13.4. anføres ganske vist alene herom, at *”Udgifter til anmodning om genoptagelse af skatteansættelsen er ikke godtgørelsesberettiget.*” Men i vejledningen er i denne forbindelse peget på 3 eksempler, henholdsvis SKM2008.253.LSR, SKM2011.375.LSR samt Landsskatterettens kendelse af 22/9 2010 i den sag, der nu er afgjort ved Østre Landsrets dom af 2/12 2011, jf. nærmere nedenfor, hvor en klageinstans havde pålagt skattemyndighederne at genoptage en sag, og hvor udgifterne til sagkyndig bistand ved behandlingen af disse genoptagelsessager var ikke anset for omkostningsgodtgørelsesberettiget.

Denne sondring i skatteadministrativ praksis i henseende til omkostningsgodtgørelse mellem *på den ene side* sager, hvor der er truffet en materiel afgørelse samt hjemvisningssager og *på den anden side* egentlige genoptagelsessager synes ikke i alle tilfælde at være lige oplagt. Navnlig kan peges på, at der i mange sager om genoptagelse foretages en reel prøvelse af sagens materielle problemstilling, uanset at prøvelsesstemaet i en genoptagelsessag som udgangspunkt er begrænset til en vurdering af, hvorvidt betingelserne for genoptagelse er opfyldt, jf. nærmere skatteforvaltningslovens §§ 26 og 27.

Som et ganske klart eksempel kan nævnes Landsskatterettens kendelse ref. i TfS 2010, 1042 LSR, hvor Landsskatteretten i en sag om genoptagelse med henblik på ændring af

Offentliggjort d. 3. januar 2012

skatteansættelsen, således at avance ved salg af fast ejendom blev beskattet efter ejendomsavancebeskatningsloven frem for statsskatteovens § 4 (næring), tog nærmere stilling til, om der var grundlag for at anse en konkret ejendom for omfattet af skatteyderens næringsvirksomhed. Fører en sådan sag frem til, at en klageinstans eller domstolene pålægger skattemyndighederne at genoptage skatteansættelsen, efterlades skattemyndighederne ikke noget stort spillerum for en selvstændig vurdering af, om der nu rent faktisk også er grundlag for at ændre skatteansættelsen. Traditionelt er mange sager om genoptagelse da også - og med rette - blevet opfattet som et vink med en vognstang til skattemyndighederne om, at der var grundlag for en materiel ændring af skatteansættelsen.

Sondringen har imidlertid en vis støtte i forarbejderne til reglerne om omkostningsdækning, nu omkostningsgodtgørelse:

Således blev der, i forbindelse med en ændring i 1992 af den nu ophævede lov om omkostningsdækning af udgifter til sagkyndig bistand i skattesager, i det oprindelige lovforslag, L 80 1992/92, jf. FT 1992/92, tillæg A, sp. 2089, medtaget en bestemmelse om, at omkostningsdækningen tillige skulle omfatte *udgifter til bistand i genoptagelsessagen*. Forslaget herom udgik imidlertid efter Skatteudvalgets første behandling af lovforslaget, jf. FT 1992/93, tillæg B, sp. 985 – 986. Som begrundelse anføres i Skatteudvalgets betænkning a.s., at man ønskede at begrænse den foreslåede tilskudsordning i det administrative skatteklagesystem fra at omfatte udgifter forbundet med klage til både skatteankenævn og Landsskatteretten til kun at omfatte udgifter vedrørende landskatteretssager. Det anføres i den forbindelse videre, at den sagsbehandling, der foretages i skatteankenævn, er af en sådan karakter, at det normalt ikke er nødvendigt for klageren at afholde særlige udgifter herved til sagkyndig bistand.

Da reglerne om omkostningsdækning nogle få år senere, nemlig i 1997, blev overført til den dagældende skattestyrelseslovs kap. 3 A, blev omkostningsdækningsordningen samtidig udvidet til også at omfatte udgifter til sagkyndig bistand ved en sags behandling ved skatteankenævn, bl.a. på baggrund af en erkendelse af, at der kan være sager i skatteankenævn af en sådan kompleksitet, at det kan være velbegrundet, at klageren søger sagkyndig bistand allerede på dette tidlige stadium. Det var uomtalt i lovforslaget,

Offentliggjort d. 3. januar 2012

hvorledes der skulle forholdes med hensyn til udgifter ved behandlingen af en efterfølgende genoptagelsessag.

Som nævnt ovenfor antages det imidlertid i skatteadministrativ praksis, at udgifter til sagkyndig bistand ved behandlingen af en genoptagelsessag, hvor en klageinstans har pålagt 1. instansen at genoptage skatteansættelse, ikke er omfattet af reglerne om omkostningsgodtgørelse.

Denne skatteadministrative praksis er nu tiltrådt af Østre Landsret ved dommen af 2/12 2011.

Sagen vedrørte spørgsmålet om, hvorvidt en andelsboligforening havde krav på omkostningsgodtgørelse vedrørende udgifter til sagkyndig bistand i forbindelse med vurderingsmyndighedernes behandling af vurderingen af foreningens ejendom, efter at Landsskatteretten havde pålagt myndighederne at genoptage vurderingen for ejendommen.

Østre Landsret fandt ikke grundlag for at anse foreningens udgifter til sagkyndig bistand i forbindelse med genoptagelsen for omfattet af reglerne om omkostningsgodtgørelse.

Østre Landsret bemærkede her for det første, at Landsskatteretten ved den første afgørelse i henhold til de særlige genoptagelsesregler i skatteforvaltningsloven alene havde taget stilling til formalitetsspørgsmålet om genoptagelse og ikke til den materielle skatteansættelse. Landsretten fandt herefter, at udgifterne til sagkyndig bistand i genoptagelsessagen vedrørte bistand i forbindelse med den efterfølgende materielle behandling af sagen ved SKAT i første instans. Udgifterne fandtes dermed ikke for omfattet af ordlyden i skatteforvaltningslovens § 55, stk. 1, nr. 1, og gav følgelig ikke grundlag for omkostningsgodtgørelse.

Landsretten anførte dernæst, at det af forarbejderne til skatteforvaltningslovens § 55 og de tidligere gældende bestemmelser om omkostningsgodtgørelse fremgik, at spørgsmålet om at yde omkostningsgodtgørelse i genoptagelsessager havde været overvejet, men lovforslag herom var ikke gennemført. På denne baggrund fandtes der ikke grundlag for

Offentliggjort d. 3. januar 2012

en udvidende fortolkning af skatteforvaltningslovens § 55, stk. 1, nr. 1 til også at kunne omfatte den foreliggende sagstype, således som andelsboligforeningen havde gjort gældende.

Landsretten bemærkede for det tredje, at der efter administrativ praksis, jf. Skatterådets Notat af 2. juni 2005 og i SKAT's vejledning, under bestemte forudsætninger godtgøres omkostninger ved førsteinstansbehandling, hvis der er sket hjemvisning fra domstolene, idet betragtningen er, at klagesagen først afsluttes ved hjemvisningsinstansens afgørelse. Da skatteforvaltningslovens § 55 indeholdte en udtømmende opregning af de sagstyper, hvortil der ydes omkostningsgodtgørelse, og da der efter forarbejderne efter landsrettens opfattelse ikke var hjemmel til at udvide adgangen til omkostningsdækning til behandling af sager i første instans efter en truffet afgørelse om genoptagelse, fandt landsretten, at der heller ikke som følge af den omhandlede administrative praksis var hjemmel til i genoptagelsessager at yde omkostningsgodtgørelse ved den efterfølgende førsteinstansbehandling.

Andelsboligforeningen fik således ikke adgang til omkostningsgodtgørelse vedrørende foreningens udgifter til sagkyndig bistand ved genoptagelse af vurderingen af foreningens ejendom.

Som nævnt forekommer hensigtsmæssigheden af denne retsstilling, der nu er tiltrådt af Østre Landsret, ikke i alle tilfælde lige oplagt. Uanset om der principielt er tale om to forskellige prøvelsetemaer i en genoptagelsessag henholdsvis en sag om behandling af sagens materielle spørgsmål, er realiteten i mange genoptagelsessager, at der – direkte eller indirekte – tages stilling til sagens materielle spørgsmål.

Hvor der med den første kendelse eller dom i sagen i realiteten er taget stilling til sagens materielle spørgsmål, er der ganske svært at få øje på væsentlige forskelle på behandlingen af sagen i de to førstnævnte tilfælde, dvs. hvor der foreligger en afgørelse vedrørende et materielt spørgsmål eller er sket hjemvisning, og på genoptagelsessituationen.

— o —

