

Offentliggjort d. 17. maj 2011

Skattemyndighedernes udvidelse af påstand efter indbringelse for domstolene – SKM2011.242.HR[©]

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

www.v.dk

Ved Højesterets dom af 17/3 2011 tiltrådte Højesteret, at Skatteministeriet nedlagde påstand til selvstændig dom vedrørende et forhold, som ikke var omfattet af skatteyderens klage til Landsskatteretten, idet skatteyderen havde fået medhold i forholdet ved skatteankenævnet. Den materielle sag drejede sig om dels beskatning af fri bolig efter direktørreglen i et tilfælde, hvor ejerforholdet til kapitalen i arbejdsgiverselskabet var uoplyst, dels om lønbeskatning vedrørende selskabets betaling af skatteyderens privatudgifter.

I JUS 2010/3 blev omtalt en sag afgjort ved Østre Landsrets dom af 17/11 2009, ref. i TfS 2010, 67. Sagen vedrørte bl.a. spørgsmålet om, hvorvidt Skatteministeriet under en domstolsprøvelse af en skatteansættelse kunne nedlægge en selvstændig påstand om et forhold, som ikke var omhandlet i den påklagede kendelse fra Landsskatteretten. Højesteret har ved en dom af 17/3 2011 nu stadfæstet landsrettens dom og derved tiltrådt skattemyndighedernes vide rammer for at inddrage nye spørgsmål under en domstolsprøvelse af konkrete forhold i en skatteansættelse.

Som anført i JUS 2010/3 drejede den konkrete sag sig om en skatteyder, der var blevet beskattet af fri bolig for indkomstårene 2000 og 2001 efter direktørreglen. Denne beskatning havde skatteankenævnet og sidenhen Landsskatteretten i 2006 tiltrådt. Skattemyndighederne havde endvidere lønbeskattet skatteyderen af en udgift på 217.000 kr., som arbejdsgiverselskabet havde afholdt vedrørende skatteyderens bryllupsfest. Lønbe-

Offentliggjort d. 17. maj 2011

skatningen vedrørende bryllupsfesten blev ophævet af skatteankenævnet, og forholdet indgik derfor ikke i skatteyderens klage til Landsskatteretten eller i Landsskatterettens kendelse i sagen. Derimod førte forholdet frem til en ændring af arbejdsgiverselskabets skatteansættelse, idet bryllupsudgifterne blev omkvalificeret til en lønudgift for selskabet. Denne skatteansættelse blev tiltrådt af Landsskatteretten. De to skatteansættelser blev behandlet på samme tid i Landsskatteretten.

Skatteyderen indbragte herefter Landsskatterettens kendelse vedrørende beskatning af fri bolig for domstolene. Selskabet indbragte ligeledes dettes ansættelse for landsretten, men selskabet gik siden konkurs og udeblev fra hovedforhandlingen.

Under domstolsbehandlingen af *skatteyderens skatteansættelse* nedlagde Skatteministeriet påstand om frifindelse vedrørende spørgsmålet om beskatning af fri bolig. Herudover nedlagde ministeriet tillige for indkomståret 2000 påstand til selvstændig dom om lønbeskatning af skatteyderen vedrørende bryllupsudgifterne.

Det blev herefter et hovedspørgsmål i sagen, hvorvidt Skatteministeriet havde adgang til at nedlægge en påstand til selvstændig dom om den lønbeskatning, der var blevet ophævet af skatteankenævnet, og følgelig ikke indgik i Landsskatterettens kendelse vedrørende skatteyderen – men derimod nok i Landsskatterettens kendelse vedrørende arbejdsgiverselskabets skatteansættelse.

For *skatteydere* er adgangen til at inddrage et nyt spørgsmål ved en skatteansættelse for domstolene reguleret ved skatteforvaltningslovens § 48 (tidligere skattestyrelseslovens § 31). Af § 48, stk. 1, 2. pkt., fremgår herom, at *“Retten kan dog tillade, at et nyt spørgsmål inddrages under retssagen, hvis det har en klar sammenhæng med det spørgsmål, som har givet grundlag for retssagen, og det må anses for undskyldeligt, at spørgsmålet ikke har været inddraget tidligere, eller der er grund til at antage, at en nægtelse af tilladelse vil medføre et uforholdsmæssigt retstab for parten”*.

For *Skatteministeriets* adgang til at inddrage nye spørgsmål i en domstolssag gælder derimod skatteforvaltningslovens § 49 (tidligere skattestyrelseslovens § 32), hvorefter *“Spørgsmål, som er afgjort af Landsskatteretten, kan skatteministeren indbringe for*

Offentliggjort d. 17. maj 2011

domstolene senest 3 måneder efter, at Landsskatteretten har truffet afgørelse.” Bestemmelsen har stået uændret gennem de seneste mange år.

Bestemmelsen i den nugældende skatteforvaltningslovs § 49 (tidligere skattestyrelseslovens § 32) er i praksis blevet afgrænset således, at Skatteministeriet – i modsætning til de for skatteydere gældende regler i § 48 – har meget frie rammer til at inddrage nye spørgsmål under en domstolsprøvelse af konkrete forhold i en, se således bl.a. UfR 1986, s. 447, TfS 1986, 462 H, UfR 1986, s. 493, TfS 1995, 333 og TfS 1996, 448 H. Se herom Niels Schiersing i TfS 1998, 266. I motiverne til den tidligere gældende skattestyrelseslovs § 31, jf. lov nr. 426 af 26/6 1998, er da også præciseret, at “... *der ikke gælder tilsvarende begrænsninger for myndighederne, jf. skattestyrelseslovens § 32.*” Dvs. der gælder ikke samme begrænsning for skattemyndighederne som for skatteyderen.

Som det fremgår af §§ 48 og 49, er der – fortsat - en betydelig skævhed mellem på den ene side skatteyderes adgang til at inddrage nye spørgsmål under en domstolsprøvelse og på den anden side Skatteministeriets adgang at inddrage nye spørgsmål. Denne skævhed kom op til overfladen bl.a. med sagen ref. i TfS 1996, 448 H (Birte Jacobsen) og gav anledning til Departementets meddelelse ref. i TfS 1997, 737. Af denne meddelelse fremgår, at:

“... ministeriet (har) besluttet at præcisere, at ministeriet fremover som hovedregel ikke vil nedlægge skærpede påstande under en retssag, men at sådanne påstande dog kan gøres gældende, såfremt principielle grunde taler derfor, eller særlige grunde i øvrigt tilsiger dette. Det forudsættes, at der er en begrundet formodning om, at domstolene vil tage den skærpede påstand til følge.”

I den her omhandlede sag fandt Østre Landsret ved dommen ref. i TfS 2010, 67 Ø ikke grundlag for at afvise Skatteministeriets selvstændige påstand til dom, som landsretten i øvrigt gav medhold i.

Landsrettens dom er nu blevet stadfæstet ved Højesterets dom af 17/3 2011, men med ændrede præmisser, der på visse punkter påkalder sig betydelig interesse.

Offentliggjort d. 17. maj 2011

Præmisserne for Højesterets dom er indledt med en bemærkning om, at Skatteministeriets selvstændige påstand om lønbeskatning af bryllupsudgifterne blev nedlagt under sagens behandling for landsretten i Skatteministeriets processkrift af 18. november 2007. Videre anførte Højesteret, at Skatteministeriet på dette tidspunkt trods anmodninger herom ikke havde modtaget dokumentation for, at arrangementet - som hævdet af skatteyderen og arbejdsgiverselskabet - var af erhvervsmæssig karakter, og at arrangementsplanen, som viste, at det var skatteyderens private bryllup, først fremkom efterfølgende.

Højesteret tog herefter stilling til hvert af de synspunkter, der var i spil under sagen.

Således anførte Højesteret som *det første*, at Skatteministeriets adgang til at nedlægge selvstændige påstande under skattesager ved domstolene om den korrekte ansættelse af en persons skat som udgangspunkt beror på almindelige skatteprocessuelle og retsplejemæssige regler og principper. Vel næppe overraskende anførte Højesteret i denne forbindelse videre, at denne adgang for Skatteministeriet ikke er omfattet af de begrænsninger, som følger af skatteforvaltningslovens § 48, der er gældende for skatteydere. Således anføres i præmisserne, at Højesteret ved dommen gengivet i UfR 1996.1021 [TfS 1996, 448 H] fastslog, at § 31 i den tidligere gældende skattestyrelseslov alene gjaldt for skatteyderens indbringelse af en sag for domstolene og dermed ikke for Skatteministeriet, at skatteforvaltningslovens § 48 uændret viderefører denne bestemmelse, og at der er ikke grundlag for at antage, at bestemmelsen blev udvidet til tillige at gælde for Skatteministeriet.

Højesteret anførte *der næst*, at der ikke var holdepunkter for at antage, at der ved ophævelsen af statsskattelovens § 42 i 2003 skete ændringer i den beskrevne adgang for Skatteministeriet til at nedlægge nye påstande under verserende retssager.

Som et yderligere synspunkt for Højesteret havde skatteyderen *for det tredje* gjort gældende, at skatteministerens sædvanlige ministerbeføjelser var blevet indskrænket med skatteforvaltningslovens § 1 og § 14, stk. 1, nr. 1, hvorefter *told- og skatteforvaltningen udøver forvaltningen af lovgivning om skatter*, jf. § 1, henholdsvis at *skatteministeren*

Offentliggjort d. 17. maj 2011

ikke kan træffe afgørelse om en ansættelse af skat, herunder om de med sådanne ansættelser forbundne bevillinger eller dispensationer, jf. § 14.

Til dette synspunkt anførte Højesteret, at Skatteministeriet er procespart i sager om domstolsprøvelse af administrative afgørelser i skattesager, der indbringes for domstolene i medfør af skatteforvaltningslovens § 48 eller § 49, samt at der ikke er grundlag for at fastslå, at skatteforvaltningslovens § 1 og § 14, stk. 1, nr. 1, indeholder begrænsninger i den beskrevne adgang for Skatteministeriet til at nedlægge nye påstande for domstolene.

Som et *fjerde synspunkt* havde skatteyderen peget på, at ministeriets påstand til selvstændig dom var i strid med ministeriets meddelelse om bl.a. påstandsbegrænsning ref. i TfS 1997, 737.

Højesteret anførte i denne forbindelse, at Skatteministeriet efter det oplyste følger den praksis kun at nedlægge nye skærpede påstande under en retssag, hvis principielle grunde taler derfor, eller særlige grunde i øvrigt tilsiger det, og videre, at Højesteret tiltræder, at Skatteministeriet ikke har handlet i strid med egen praksis.

Videre anførte Højesteret, at denne sag oprindeligt vedrørte spørgsmålet, om skatteyderen i 2000 havde modtaget yderligere løn fra arbejdsgiverselskabet i form af fri bolig, og at Højesteret under disse omstændigheder fandt, at spørgsmålet, om hans lønindkomst i samme år skulle forhøjes som følge af, at selskabet havde betalt hans bryllupsfest, kunne inddrages.

Afslutningsvist tilføjede Højesteret, at ”*Det bemærkes desuden, at Skatteministeriet efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, ville have haft mulighed for at ændre skatteyderens skattepligtige indkomst inden for fristen i stk. 2 [6-mdr.’s fristen efter at SKAT er kommet til kundskab om forholdet], når henses til, at arrangementsplanen, som viste arrangementets karakter, først kom til skattemyndighedernes kundskab efter nedlæggelsen af påstanden.*”

Offentliggjort d. 17. maj 2011

Det kan tilføjes, at et *femte synspunkt*, som skatteyderen gjorde gældende for landsretten – nemlig at skattemyndighedernes adækvate reaktion over for en fejlagtig skatteankenævnsafgørelse var at forelægge denne for det dagældende Ligningsråd, jf. den dagældende skattestyrelseslovs § 14, jf. § 19, stk. 1 (nu skatteforvaltningslovens § 2), alt med respekt af reglerne for genoptagelse af en skatteansættelse – ikke blev omtalt af Højesteret.

Vedrørende Højesterets bemærkninger til det ovenfor refererede *trede synspunkt* kan bemærkes, at med den måde, sagen forelå på, fik Skatteministeriets selvstændige påstand rent faktisk virkning som en ny skatteansættelse. Almindelige skatteprocessuelle og retsplejemæssige regler og principper, jf. ovenfor, indebærer imidlertid ikke, at en part har kompetence til at foretage en skatteansættelse, således som anført af Højesteret.

Vedrørende Højesterets bemærkninger til det *fjerde synspunkt* kan bemærkes, at med Højesterets begrundelse fortøner det sig lidt i det uvisse, om begrundelsen for at inddrage dette forhold har været, at der har foreligget ”principielle grunde” eller at ”særlige grunde i øvrigt har tilsagt dette”. Under alle omstændigheder synes Højesteret at have trukket en vid grænse for adgangen til at inddrage nye forhold under en domstolsbehandling af en skattesag.

Højesterets *afsluttende bemærkning* som nævnt ovenfor synes vidtgående:

Dels kan bemærkningen næppe forstås på anden måde, end at Skatteministeriet forudsættes at have en generel – og tilsyneladende af SKAT uafhængig - kompetence til at genoptage og ændre en skatteansættelse – og således altså at bedrive egentlig ligningsmæssig virksomhed.

Dels forudsættes, at en sådan ansættelsesændring kunne foretages efter reglerne om ekstraordinær genoptagelse, uanset at skattemyndighederne på et tidligt tidspunkt var blevet bekendt med forholdet, ikke blot for skatteyderen, hvor SKAT og skatteankenævnet havde truffet en positiv afgørelse om forholdet, men også i selskabets regi, hvor forholdet havde ført frem til en omkvalifikation af udgiften til en lønudgift.

Offentliggjort d. 17. maj 2011

Højesterets dom må på dette punkt anses som banebrydende.

Som anført i JUS 2010/3 er resultatet af sagen efter min opfattelse betænkeligt. Dommen fundamentalerer en vidtgående adgang for skattemyndighederne til at nedlægge påstand om givne forhold uden nogen kvalificeret forbindelse til det omtvistede forhold. Skatteministeriets meddelelse ref. i TfS 1997, 737, der indtil videre ikke har aflejret sig i en nærmere dokumenteret praksis for, hvornår der nærmere foreligger principielle eller særlige grunde for at inddrage et nyt spørgsmål under en domstolsprøvelse, synes ikke at udgøre nogen markant begrænsning for Skatteministeriet. Set i lyset af den foreliggende dom synes virkningen af TfS 1997, 737 nærmest at have været at afværge en nærmere stillingtagen til problemstillingen fra Folketingets side.

Den vidtgående adgang for Skatteministeriet til at inddrage nye spørgsmål i sagen harmonerer heller ikke godt med prøvelsesbegrænsningerne for de administrative klageinstanser, der blev gennemført med lov nr. 381 af 2/6 1999. Forud herfor var skatteankenævn berettiget til at "ændre ansættelsen i sin helhed" og Landsskatteretten berettiget til at "påkende ansættelsen .. i sin helhed". Med lov nr. 381 af 2/6 1999 blev skatteankenævns og Landsskatterettens kompetence indskrænket til at foretage "afledte ændringer", jf. skatteforvaltningslovens § 36, stk. 7, og § 45, stk. 1, da "... *skatteankenævn og Landsskatteretten ikke fremover skal have en fri adgang til at ændre urigtige forhold i en påklaget skatteansættelse.*"

Ved overvejelser om domstolsprøvelse af et forhold i en skatteansættelse bør skatteyderen altså ikke alene inddrage mulighederne for at opnå medhold i det påklagede punkt, men også risiciene for, at andre forhold i en skatteansættelse inddrages af Skatteministeriet og tabes af skatteyderen.

Sagen giver endvidere anledning til visse overvejelser i forhold til reglerne om omkostningsgodtgørelse.

SKAT har her på linje med Skatteministerens tilkendegivelser i bilag 26 til L 54, FT 2001/02, 2. saml., indtaget det standpunkt, at "Inddrager klageinstansen på eget initiativ nye forhold, som den tidligere instans har givet den skatte- eller afgiftspligtige medhold

Offentliggjort d. 17. maj 2011

i, eller helt nye forhold, bør disse som hovedregel ikke påvirke medholdsvurderingen af de påklagede spørgsmål, hvis den skatte- eller afgiftspligtige relativt hurtigt erklærer sig enig med instansen i de forhold, som instansen tager op. Hvis den skatte- eller afgiftspligtige derimod ikke er enig i de nye forhold, bør forholdene indgå i medholdsgradsvurderingen på linje med de øvrige forhold, som den skatte- eller afgiftspligtige har påklaget til instansen”, jf. procesvejledningen, afsnit K.5.1.

Det er selvsagt ikke en acceptabel retsstilling, at en skatteyder stilles over for et sådant ultimatum i relation til omkostningsgodtgørelse.

— o —