

Offentliggjort d. 15. oktober 2013

Omkostningsgodtgørelse – udgifter til sagkyndig bistand ydet efter, at der er truffet afgørelse i klageinstansen – Højesterets dom af 10/10 2013, jf. nr. 350/2011, jf. tidligere SKM2011.827.ØLR[©]

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

www.v.dk

Højesteret har ved en dom af 10/10 2013 tilkendegivet, at skatteforvaltningslovens § 55, stk. 1, nr. 1 hverken efter sin ordlyd eller forarbejderne hjemler ret til omkostningsgodtgørelse for sagkyndig bistand, der ydes efter, at der er truffet afgørelse i klageinstansen. Højesteret lagde til grund, at administrativ praksis giver grundlag for omkostningsgodtgørelse for udgifter til sagkyndig bistand ydet efter klagesagens afslutning, når udgifterne direkte relaterer sig til udfaldet af klagesagen og er nødvendige for at realisere en truffet afgørelse. Skatteyderen i den konkrete sag - der vedrørte den efterfølgende materielle 1. instans behandling af en vurderingssag efter en klagesag om adgang til genoptagelse - var efter Højesterets opfattelse ikke berettiget til omkostningsgodtgørelse efter denne administrative praksis.

Efter skatteforvaltningslovens § 55, stk. 1, nr. 1 ydes der godtgørelse for udgifter til sagkyndig bistand m.v. bl.a. ”Ved klage til skatteankenævnet eller til Landsskatteretten.”

Højesterets dom af 10/10 2013 drejer sig helt enkelt om, hvorvidt § 55, stk. 1, nr. 1 og den hertil knyttede administrative praksis *alene* favner udgifter til bistand, der er ydet frem til det tidspunkt, hvor et skatteankenævn eller Landsskatteretten som klageinstans

Offentliggjort d. 15. oktober 2013

har truffet afgørelse i sagen, eller om reglerne *tillige* omfatter udgifter til sagkyndig bistand, der ydes, efter at der er truffet afgørelse i klageinstansen.

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 her skattestyrelseslovens § 33 A.

Forud herfor var der i lovforslaget til den senere lov nr. 215 af 28/4 1993 i forbindelse med en udvidelse af de dagældende regler om omkostningsdækning stillet forslag om dækning af udgifter også til bistand i genoptagelsessager, hvor en forudgående klage havde resulteret i, at den myndighed, der behandlede klagen, pålagde en anden myndighed at genoptage den påklagede afgørelse. Forslaget om omkostningsdækning også vedrørende udgifter i genoptagelsessager udgik imidlertid under Folketingets behandling af lovforslaget.

I administrativ praksis har skattemyndighederne gennem mange år anset visse arbejder, der er udført efter klageinstansens afgørelse, for godtgørelsesberettiget. Der sondres i Den Juridiske Vejledning, afsn. A.A.13.4. i den forbindelse mellem henholdsvis "udgifter til afsluttende arbejder", "Udgifter i forbindelse med hjemvisning" samt udgifter i forbindelse med genoptagelse af en skatteansættelse.

Af Vejledningen fremgår således 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" anføres 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.*"

Offentliggjort d. 15. oktober 2013

Umiddelbart herefter gøres i Vejledningen 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, dvs. den sag, hvor Højesteret nu har truffet afgørelse ved dommen af 10/10 2013.

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 fortolker 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, der omtales i Den Juridiske Vejledning, afsn. A.A.13.4. har nu været forelagt for Højesteret, der ved dommen af 10/10 2013 konstaterede, at skattemyndighedernes ovenfor beskrevne praksis vedrørende godtgørelse af udgifter til afsluttende arbejder efter ordlyden af og forarbejderne til skatteforvaltningslovens § 55, stk. 1, nr. 1 så vidt falder udenfor bestemmelsens anvendelsesområde, og at denne praksis ikke omfattede genoptagelsessager.

Sagen ref. i SKM2011.827.ØLR drejede sig nærmere om en andelsboligforening, der i en sag om foreningens adgang til at få genoptaget ansættelsen af fradrag i grundværdien for forbedringer vedrørende boligforeningens ejendom havde fået medhold ved Landskatteretten, idet Landsskatteretten således havde pålagt vurderingsmyndighederne at genoptage ansættelsen.

Offentliggjort d. 15. oktober 2013

SKAT genoptog herefter de relevante vurderinger, og fremsendte ad flere omgange forslag om fastsættelse af de fradragsberettigede udgifter. SKAT's endelige afgørelse fra 2009 blev efterfølgende påklaget til Vurderingsankenævnet.

Boligforeningen anmodede herefter om godtgørelse af udgifter til sagkyndig bistand. SKAT udbetalte en godtgørelse på 37.406,25 kr. for sagkyndig bistand i forbindelse med sagens behandling ved Landsskatteretten, men imødekom ikke den i sagen omhandlede salærnota på 83.540,62 kr. vedrørende advokatbistand i sagen for tiden efter Landskatterettens kendelse af 17. december 2008. Som begrundelse henviste SKAT bl.a. til, at den sagkyndige bistand var ydet efter, at Landsskatteretten har afgjort sagen, og at der således ikke ydes godtgørelse i forbindelse med en sag ved den skatteansættende myndighed.

Denne afgørelse om afslag på anmodning om omkostningsgodtgørelse blev påklaget til Landsskatteretten, der ved kendelsen ref. i SKM2010.769.LSR fastholdte SKAT's afgørelse. Som begrundelse anførte Landsskatteretten, at det forhold, at Landsskatteretten pålagde vurderingsmyndigheden at genoptage afgørelsen i henhold til skatteforvaltningslovens § 33, stk. 2, ikke kunne anses for en hjemvisning. Videre anførte retten, at boligforeningen ved Landsskatterettens kendelse blot blev stillet på samme måde, som hvis vurderingsmyndigheden havde imødekommet boligforeningens anmodning om genoptagelse, og at SKATs efterfølgende ansættelse af fradraget for forbedringer derfor ansås som en selvstændig sag.

Boligforeningen indbragte Landsskatterettens kendelse for domstolene, hvor sagen blev henvist til behandling ved Østre Landsret efter retsplejelovens § 226, stk. 1.

For Østre Landsret og siden for Højesteret gjorde boligforeningen i første række gældende, at der var tale om en hjemvisningssag, og at udgifterne til sagkyndig bistand følgelig var omfattet af skattemyndighedernes praksis om udbetaling af godtgørelse i forbindelse med hjemvisning. Boligforeningen gjorde herunder gældende, at sondringen mellem på den ene side hjemvisning i klagesager og på den anden side hjemvisning i genoptagelsessager var uhjemlet, ubegrundet og i strid med en fundamental lighedsgrundsætning.

Offentliggjort d. 15. oktober 2013

Vel næppe overraskende nedlagte Skatteministeriet påstand om frifindelse og anførte som hovedsynspunkt herfor, at den sagkyndige bistand, der søgtes godtgjort, vedrørte sagsbehandling hos SKAT som 1. instans, og at disse udgifter ikke var godtgørelsesberettiget, hverken efter skatteforvaltningslovens § 55 eller den administrative praksis på området. Ministeriet gjorde videre gældende, at reale grunde netop talte for en sondring mellem på den ene side hjemvisning i klagesager og på den anden side hjemvisning i genoptagelsessager.

Boligforeningen tabte sagen såvel ved Østre Landsret som ved Højesteret.

Østre Landsret konstaterede, at udgifterne til sagkyndig bistand vedrørte bistand i forbindelse med den efterfølgende materielle behandling af sagen ved SKAT i første instans. Efter landsrettens opfattelse var disse udgifter ikke omfattet af ordlyden af § 55, stk. 1, nr. 1. Der var heller ikke grundlag for en udvidende fortolkning af § 55, stk. 1, nr. 1 til at omfatte disse udgifter. Og endelig fandtes praksis om godtgørelse ved hjemvisning ikke at konstituere en hjemmel til omkostningsgodtgørelse til udgifter ved den efterfølgende 1.instansbehandling i genoptagelsessager.

Som nævnt tabte boligforeningen ligeledes sagen ved Højesteret, men ved Højesteret med ændrede, ganske kortfattede præmisser. Højesteret anførte således, at:

Skatteforvaltningslovens § 55, stk. 1, nr. 1, bestemmer, at der ydes godtgørelse for udgifter til sagkyndig bistand ”ved klage til skatteankenævnet eller til Landsskatteretten”. Højesteret finder, at bestemmelsen hverken efter sin ordlyd eller forarbejderne hjemler ret til omkostningsgodtgørelse for sagkyndig bistand, der ydes efter, at der er truffet afgørelse i klageinstansen.

Skattemyndighederne har imidlertid i deres praksis tillige anerkendt ret til omkostningsgodtgørelse for udgifter til sagkyndig bistand ydet efter klagesagens afslutning, når udgifterne direkte relaterer sig til udfaldet af klagesagen og er nødvendige for at realisere en truffen afgørelse.

Offentliggjort d. 15. oktober 2013

Udgifterne til sagkyndig bistand i den foreliggende sag er ikke direkte relateret til Landsskatterettens kendelse af 17. december 2008 i klagesagen om genoptagelse i henhold til skatteforvaltningslovens § 33, stk. 2, og forretningsorden for Landsskatteretten, § 17, stk. 4, men vedrører den efterfølgende materielle 1. instans behandling af vurderingssagen ved Skattecenter Korsør. Højesteret finder derfor, at andelsboligforeningen heller ikke er berettiget til omkostningsgodtgørelse efter den nævnte administrative praksis.

Med den foreliggende dom har Højesteret tilkendegivet ganske klart, at skattemyndighedernes praksis om godtgørelse af udgifter, der direkte relaterer sig til udfaldet af klagesagen og er nødvendige for at realisere en truffen afgørelse, er mere vidtgående end skatteforvaltningslovens § 55 giver grundlag for. Der er med andre ord tale om en begunstigende praksis, der ikke har fundament i ordlyden af § 55, stk. 1, nr. 1 eller motivudtalelserne hertil. Dette indebærer, at omkostningsgodtgørelse udenfor ordlyden af § 55, stk. 1, 1. pkt. alene kommer på tale inden for rammerne af denne praksis, og videre, at genoptagelsessager falder udenfor denne praksis.

Der kan videre være grund til at bemærke, at Højesteret alene foretog en prøvelse af, hvorvidt den ydede bistand i den i sagen omhandlede genoptagelsessag ved vurderingsmyndighederne kunne anses for omfattet af skattemyndighedernes praksis om ”Udgifter til afsluttende arbejder” – og altså ikke praksis om ”Udgifter i forbindelse med hjemvisning”, således som ellers gjort gældende af boligforeningen. Der synes dog ikke at være noget, der tyder på, at Højesteret med denne formulering har lagt afstand til den praksis, som skattemyndighederne beskriver under overskriften ”Udgifter i forbindelse med hjemvisning”.

Det må forventes, at SKAT fremover vil udvise stor omhu i henseende til at sikre, at en godtgørelse alene udbetales i tilfælde, der falder indenfor rammerne af praksis som formuleret i Den Juridiske Vejledning, se herved SKM2011.827.ØLR og SKM2012.711.BR, hvor Kammeradvokaten i begge tilfælde gør gældende, at den administrative praksis udgør den yderste grænse for skatteyderens rettigheder.

Offentliggjort d. 15. oktober 2013

Dette er problematisk, da indholdet af skattemyndighedernes praksis ikke synes lysende klart. Særligt praksis vedrørende ”Udgifter i forbindelse med hjemvisning” synes i den forbindelse at kunne give anledning til tvivl.

— o —