

Offentliggjort d. 10. december 2013

**Påstandenes betydning for omkostningsgodtgørelse – hjemvisning –
Landsskatterettens kendelse af 28/11 2013, jr. nr. 12-0192110** ©

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

www.v.dk

Landsskatteretten har ved en kendelse af 28/11 2013 truffet afgørelse om omkostningsgodtgørelse i en sag, hvor Retten i Århus i overensstemmelse med parternes fælles påstand hjemviste sagen. Landsskatteretten lagde i en senere sag om godtgørelse af omkostninger til sagkyndig bistand i byretssagen til grund, at skatteyderen 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.

Spørgsmålet om påstandenes formulering henholdsvis selve processens betydning for omkostningsgodtgørelse er behandlet i artiklen ”Pas på påstanden”, Revision & Regnskabsvæsen 2013, nr. 11 s. 52 ff. af Bodil Christiansen samt undertegnede.

I nævnte artikel var særligt fokus på sagen afgjort ved Østre Landsrets dom ref. i SKM2013.415.ØLR, jf. tidligere SKM2012.711.BR. I denne sag medførte udformningen af påstandene for Landsskatteretten den - for skatteyderen overraskende - konsekvens, at der ikke blev indrømmet fuld omkostningsgodtgørelse, hverken vedrørende selve klagesagen til Landsskatteretten eller den efterfølgende sagsbehandling i 1. instans på grundlag af Landsskatterettens afgørelse. Dette uanset at sagen endte med, at skatteyderen beløbsmæssigt fik medhold i overvejende grad. Resultatet skal ses i lyset af de af skatteyderen nedlagte påstande.

Der var i denne sag ikke nedlagt påstand om hjemvisning. Dette forhold indgik i byrettens præmisser for afgørelsen af spørgsmålet om adgang til fuld omkostningsdækning, men ikke i Østre Landsrets præmisser for landsrettens afgørelse.

Offentliggjort d. 10. december 2013

Med Landsskatteretten kendelse af 28/11 2013 synes betydningen af påstanden for klage- eller ankeinstansen at have fået en væsentlig større betydning, end hvad der fremgår af nævnte artikel i tilfælde, hvor sagen hjemvises.

1. Omkostningsdækning i klagesag om genoptagelse

Er der tale om genoptagelse af en skatteansættelse i 1. instans *efter* behandling af spørgsmålet om selve adgangen til genoptagelse ved en klageinstans eller domstolene, vil udgifterne til sagkyndig bistand *i forbindelse med behandlingen af klagesagen* om, hvorvidt der er adgang til genoptagelse, være omkostningsgodtgørelsesberettiget efter de almindelige regler. Dette gælder, uanset om skatteyderen får medhold i klagesagen vedrørende spørgsmålet om selve adgangen til genoptagelse.

Får skatteyderen medhold i, at der skal ske genoptagelse, vil udgifter til sagkyndig bistand i forbindelse med den efterfølgende behandling af sagens materielle spørgsmål ved skattemyndighederne i 1. instans, dvs. efter genoptagelse af skatteansættelsen, derimod ikke give grundlag for omkostningsgodtgørelse.

Den omstændighed, at Landsskatteretten eller domstolene har pålagt SKAT at genoptage en skatteydere skatteansættelse, kan således ikke anses som en hjemvisning, jf. eksempelvis SKM2008.253.LSR, hvor skattemyndighedernes efterfølgende nedsættelse af klagerens skatteansættelse blev anset som en ny, selvstændig sag, hvortil der ikke ydes omkostningsgodtgørelse. Se tillige eksempelvis SKM2011.375.LSR. Denne praksis er tiltrådt af Højesteret, jf. SKM2013.731.HR.

Påklages den efterfølgende materielle skatteansættelse, vil udgifter til sagkyndig bistand i forbindelse med denne klagesags behandling ved de administrative klageinstanser eller domstolene give grundlag for omkostningsgodtgørelse efter de almindelige regler.

2. Omkostningsdækning i klage- eller ankeinstansen, når sagen efterfølgende har været behandlet i 1. instans efter hjemvisning

I nogle tilfælde træffer den administrative klageinstans eller domstolene ikke en materiel afgørelse, men fastlægger blot principperne for den ligningsmæssige behandling af

Offentliggjort d. 10. december 2013

sagen, hvorefter sagen hjemvises med henblik på en fornyet behandling af de omtvistede, materielle spørgsmål på baggrund af de principper, som er udstukket af den administrative klageinstans eller domstolene.

Hvis der i en klagesag henholdsvis under en domstolsprøvelse sker hjemvisning til fornyet behandling hos den myndighed, der traf afgørelsen, gives der omkostningsgodtgørelse for udgifter til sagkyndig bistand forbundet med behandlingen af skatteansættelsen ved den myndighed, der traf den oprindelige afgørelse, på baggrund af den nu foreliggende afgørelse om hjemvisning, jf. Juridisk Vejledning 2013-2, afsn. A.A.13.4, jf. endvidere JUS 2012/1 vedrørende SKM2011.827.ØLR. En hjemvisning anses som en del af og afslutning på selve klage- eller ankesagen.

Såfremt ankeinstansen fastlægger retningslinierne for indkomstansættelsen, og herefter hjemviser sagen, må det - efter hidtidig praksis - antages, at størrelsen af omkostningsdækningen i ankeinstansen beror på udfaldet i 1. instans efter hjemvisningen.

En sådan konklusion har for så vidt angår de tilfælde, hvor Landsskatteretten overlader det til SKAT at *foretage den talmæssige opgørelse*, jf. bekg. nr. 974 af 17/10 2005 § 17, stk. 2. støtte i en ikke offentliggjort afgørelse fra Landsskatteretten, jr. nr. 07-03072, hvor Landsskatteretten nåede frem til dette resultat. Landsskatteretten udtalte ved sagens afgørelse ved en kendelse af 17. juli 2008, at resultatet af sagen ikke kunne anses for ”medhold i overvejende grad”, da ændringen ikke udgjorde mere end 50 pct. i forhold til den fremsatte principale påstand. Landsskatteretten ændrede imidlertid ved en skrivelse af 22. juli 2009 medholdsvurderingen til ”medhold i overvejende grad”, da skattemyndighedernes endelige talmæssige opgørelse viste, at ændringen udgjorde mere end 50 pct. i forhold til den for Landsskatteretten fremsatte principale påstand ved sagens start.

Der kan dog rejses spørgsmål om, hvorvidt der efter den nedenfor omtalte kendelse fra Landsskatteretten af 28/11 2013 nu i langt videre omfang vil være mulighed for fuld omkostningsdækning i sager, der hjemvises. Særligt gælder dette, hvis hjemvisningen sker som følge af de af skatteyderen nedlagte påstande.

Offentliggjort d. 10. december 2013

3. Omkostningsdækning i klage- eller ankeinstansen alene som følge af medhold i påstand om hjemvisning - Landsskatterettens kendelse af 28/11 2013.

Et særligt spørgsmål, som hidtil ikke har været forelagt til prøvelse hos Landsskatteretten eller domstolene er, hvorvidt selve den omstændighed, at skatteyderen opnår medhold i en påstand om hjemvisning, *i sig selv kan være afgørende* for bedømmelsen af, om der er opnået medhold i overvejende grad, selv om der i klage- eller ankeinstansen ikke har truffet nogen materiel afgørelse i selve skattesagen, og det herefter henstår uvist, hvilket resultat den fornyede behandling i 1. instans medfører.

Dette spørgsmål er foreløbig blevet afklaret med Landsskatterettens kendelse af 28/11 2013. Det vides ikke, om SKAT vil indbringe afgørelsen for domstolene.

3.1 Skattesagens materielle spørgsmål

Sagen drejede sig om to forhold, der havde været genstand for tvist mellem skattemyndighederne og skatteyderen:

For det første spørgsmålet om, hvorvidt nogle udgifter på i alt 82.006 kr. var af erhvervsmæssig karakter eller måtte anses som privatudgifter. I det omfang udgiften havde privat karakter, var der i sagen tale om aktieindkomst, da skatteyderen havde modtaget beløbet fra sit eget selskab.

Dernæst drejede sagen sig om en af skatteyderen oppebåret befordringsgodtgørelse på 85.923 kr. Problemstillingen var nærmere, hvorvidt beløbet var skattefrit som følge af, at skatteyderen var lønmodtager, hvilket SKAT bestred, eller der var fradrag for udgifterne forbundet med denne kørsel, hvis skatteyderen måtte anses som selvstændig erhvervsdrivende.

Selve skattesagen blev afsluttet ved Retten i Århus.

For så vidt angik *kørselsgodtgørelsen* var sagens omstændigheder nærmere at skatteyderen havde været ansat i et af ham ejet selskab, der efterfølgende var gået konkurs. Kør-

Offentliggjort d. 10. december 2013

selsgodtgørelsen var bogført over mellemregningskontoen med selskabet, og der var ikke ført behørigt kørselsregnskab.

Efter SKAT's opfattelse var der ikke tale om et lønmodtagerforhold, og skatteyderen opfyldte derfor ikke betingelserne for at få udbetalt en skattefri befordringsgodtgørelse. Den modtagne godtgørelse på 85.923 kr. blev følgelig beskattet fuldt ud.

Ved Retten i Århus gjorde skatteyderen bl.a. gældende, at han var selvstændig erhvervsdrivende og følgelig skulle have et fradrag vedrørende den udførte kørsel, samt at sagen skulle hjemvises til fornyet behandling.

I sit sammenfattende processkrift under sagens behandling i Byretten erklærede SKAT sig enig i, at for så vidt skatteyderen måtte anses som selvstændig erhvervsdrivende, var han berettiget til et skønsmæssigt fradrag i sin personlige indkomst som selvstændig erhvervsdrivende.

SKAT satte imidlertid et spørgsmålstejn ved fradragets størrelse, og anførte, at størrelsen af fradraget efter SKAT's opfattelse ikke kunne fastsættes på baggrund af de i sagen fremlagte kørselsregnskaber. Denne del af sagen påstod SKAT følgelig hjemvist med henblik på fastsættelse af det antal kilometer, som det måtte skønnes, at skatteyderen havde kørt for selskabet.

For så vidt angår det første forhold, dvs. de 82.006 kr., som efter SKAT's opfattelse var en privatudgift og dermed aktieindkomst, nåede Retten i Århus frem til, at der kun var grundlag for en nedsættelse af skatteyderens indkomstansættelse med 1.783 kr.

Hvad angik dernæst forholdet om befordringsgodtgørelsen på 85.923 kr. bemærkede Retten, at da der mellem parterne var enighed om, at dette skulle hjemvises til fornyet behandling hos SKAT, havde denne del af sagen ikke været yderligere behandlet under hovedforhandlingen ved Byretten.

Da Retten herefter var af den opfattelse, at skatteyderen havde tabt sagen, blev han pålagt at betale 15.000 kr. i sagsomkostninger til SKAT.

Offentliggjort d. 10. december 2013

3.2. Fastsættelse af omkostningsgodtgørelsen

Spørgsmålet var herefter, hvorvidt skatteyderen havde krav på fuld eller kun delvis omkostningsgodtgørelse som følge af dommen fra Retten i Århus.

Byrettens dom peger klart i retning af, at skatteyderen ikke havde opnået medhold i overvejende grad.

SKAT afviste da også fuld omkostningsgodtgørelse med henvisning til, at der ikke var opnået medhold i overvejende grad. Der var kun opnået en indkomstnedsættelse på 1.783 kr. på grundlag af påstanden om de 82.006 kr.

Videre anførte SKAT, at for så vidt angik befordringsgodtgørelsen på de 85.923 kr. fremgik af de processuelle forhold i Kammeradvokatens påstandsdokumentet, at dette var udtryk for, at Kammeradvokaten var enig i, at klageren var berettiget til et skønsmæssigt fradrag for de faktiske udgifter, som det måtte skønnes, at klageren havde haft ved kørsel for selskabet i 2003. Det fremgik således af Kammeradvokatens sammenfattende processkrift – hvad der ikke fremgår af selve Landsskatterettens kendelse om omkostningsdækning – at ”..*Det anerkendes, at sagsøgeren er berettiget til fradrag for de faktiske afholdte udgifter, han har haft ved kørsel for selskabet. De i sagen fremlagte kørselsregnskaber, jf. bilag 3-4, kan imidlertid ikke anses for at være udtryk for det antal kilometer, som sagsøgeren kørte for selskabet i indkomståret 2003 ...*” SKAT konkluderede herefter, at Skatteministeriet således ikke havde taget bekræftende til genmæle vedrørende dette punkt. Beløbet på de 85.923 kr. skulle efter SKAT’s opfattelse følgelig ikke indgå som ”medhold” ved opgørelsen af medholdsgraden.

Spørgsmålet om størrelsen af omkostningsgodtgørelsen blev herefter indbragt for Landsskatteretten, der ved kendelsen af 28/11 2013 frem til det modsatte resultat, dvs. at skatteyderen var berettiget til fuld omkostningsgodtgørelse, med følgende præmisser:

”...Retten i Århus har ved dom af 19. september 2011 alene taget påstanden om nedsættelse til følge for så vidt angår 1.783 kr. Retten har imidlertid tillige taget påstanden om hjemvisning til følge.

Offentliggjort d. 10. december 2013

Klageren anses på dette grundlag for at have fået medhold i overvejende grad i de over for Retten i Århus nedlagte påstande. Det er under henvisning til de nedlagte påstande udenbetydning, hvilke ændringer af klagerens skatteansættelse for 2003, der afstedkommes af den fornyede behandling af sagen ved SKAT for så vidt angår befordringsgodtgørelsen.

Retten i Århus har for så vidt angår befordringsgodtgørelsen i det hele taget påstanden til følge. Klageren har således i det hele fået medhold på dette punkt.”

4. Konklusion

Det bemærkes, at i den foreliggende sag drejede spørgsmålet sig blot om hjemvisning med den fælles ramme, at der mellem skatteyderen og SKAT var enighed om, at SKAT's afgørelse i 1. instans ikke var korrekt.

Der er altså ikke tale om en sag, hvor der var uenighed om de retningslinier, der skulle gælde for fastsættelse af størrelsen af det fradrag, der skulle indrømmes skatteyderen. Skulle skatteyderen anses for selvstændig erhvervsdrivende, var der enighed om, at den omhandlede befordringsgodtgørelse på 85.923 kr. skulle beskattes. Uenigheden drejede sig følgelig blot om, hvor stort et fradrag, der skulle indrømmes skatteyderen. Hjemvisningen medførte således, at SKAT skulle fastsætte dette fradrag skønsmæssigt, uden at hverken Landsskatteretten eller byretten havde fastsat retningslinier herfor.

Kendelsens rækkevidde er derfor betydelig, idet resultatet selvsagt ville være blevet det samme, hvis uenigheden havde drejer sig om, hvilke retningslinier, der skulle lægges til grund for afgørelsen, og klage- eller ankeinstansen her havde givet skatteyderen medhold i så henseende.

Omvendt må det antages, at såfremt klage- eller ankeinstansen var nået frem til, at de af SKAT forfægtede retningslinier skulle lægges til grund, og der herefter var sket hjemvisning, ville der ikke kunne opnås fuld omkostningsdækning som følge af hjemvisningen.

Offentliggjort d. 10. december 2013

Det nok mest interessante er det tilfælde, hvor den ene part nedlægger påstand om hjemvisning, og hvor den anden part ønsker en materiel afgørelse i klage- eller ankeinstansen.

Det vil her være mest nærliggende at antage, at er det skatteyderen, der nedlægger påstand om hjemvisning, mens SKAT nedlægger påstand om en materiel afgørelse, må det antages, at der indrømmes fuld omkostningsdækning, hvis klage- eller ankeinstansen hjemviser sagen. Den omstændighed, at der i den sag, der forelå til prøvelse ved Landskatteretten, var enighed mellem parterne om, at sagen skulle hjemvises, har måske spillet en rolle for Landsskatterettens afgørelse. Men det afgørende var efter Landsskatterettens præmisser, at hjemvisningen skete i overensstemmelse med skatteyderens påstand.

På samme vis må det – men med en noget svækket argumentation – antages, at er det alene SKAT, der nedlægger påstand om hjemvisning, og hjemvises sagen herefter, må det følge af et synspunkt om, at det er påstandene, der er afgørende for spørgsmålet om medholdsvurdering, at der ikke indrømmes fuld omkostningsdækning. Heroverfor kan anføres, at selve den omstændighed, at SKAT nedlægger påstand om hjemvisning, jo er en anerkendelse af, at resultatet i 1. instans ikke er korrekt.

Er det klageinstansen, der hjemviser sagen af egen drift, må det i overensstemmelse med hidtidig praksis antages, at det er udfaldet af sagens fornyede behandling i 1. instans, der er afgørende for størrelsen af omkostningsgodtgørelsen i klage- eller ankeinstansen.

— o —