

## **Omkostningsgodtgørelse – arbejdsgivers betaling af ansattes udgifter til sagkyndig bistand – SKM2010.658.ØLR<sup>©</sup>**

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

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

*Landsskatteretten fandt ved en kendelse af 25/5 2010 ikke grundlag for at imødekomme et selskabs anmodning om omkostningsgodtgørelse for udgifter til sagkyndig bistand i skattesager vedrørende selskabets ansatte. Landsskatteretten anlagde i sagen en snæver fortolkning af partsbegrebet. Landsskatteretten bemærkede samtidig, at det var en forudsætning for udbetaling af godtgørelse til de samme ansatte, at der blev udstedt nye fakturaer til de pågældende ansatte, og at de ansatte herefter ansøgte SKAT om godtgørelse.*

Landsskatterettens kendelse af den 25/5 2010 drejer sig om den - ikke sjældent - forekommende situation, at en arbejdsgiver påtager sig at føre en skattesag rejst mod en medarbejder, fordi arbejdsgiveren har en interesse i sagens udfald.

Har arbejdsgiveren rekvireret *sagkyndig bistand* til behandling af skattesagen ved en *klageinstans eller ved domstolene*, aktualiseres spørgsmålet om, hvorvidt reglerne om omkostningsgodtgørelse, jf. skatteforvaltningslovens kap. 19, giver grundlag for udbetaling af omkostningsgodtgørelse til arbejdsgiveren i denne anledning.

Retsgrundlaget er skatteforvaltningslovens § 53, stk. 1, nr. 3 (tidligere § 53, nr. 2), hvorefter den godtgørelsesberettigede personkreds – ud over den klageberettigede selv-tillige omfatter ”Den, som i øvrigt må anerkendes som part i en sag, som er nævnt i § 55.”

**Offentliggjort d. 23. november 2010**

Motivudtalelserne til bestemmelsen i § 53, stk. 1, nr. 3, jf. lov nr. 464 af 31. marts 2000, peger i retning af en snæver afgrænsning af den personkreds, der kan anerkendes som part efter § 53, stk. 1, nr. 3. Det anføres således her principielt, at: *”For det andet består udvidelsen i, at også personer, som i øvrigt må anerkendes som part i en sag, som er omfattet af bestemmelsen i § 33 D, må anses som godtgørelsesberettigede, jf. nr. 2. Spørgsmålet om, hvorvidt den pågældende kan anses som part, må afgøres efter de almindelige forvaltningsretlige regler.”* Videre anføres i motiverne, at *”Bestemmelsen kan tænkes anvendt i det tilfælde, hvor skattemyndighederne anerkender en aktionær som part i selskabets skattesag, hvor aktionæren i forbindelse med selskabets likvidation eller konkurs får overdraget retten til at føre selskabets skattesag, således at aktionæren får ret til det provenu, der måtte komme ud af skattesagen. I den situation er der tale om, at en anden end den skattepligtige, som sagen vedrører, fører en skattesag, som den pågældende har en direkte interesse i. Et andet eksempel kunne være det tilfælde, hvor en sælger af et tømt overskudsselskab ønsker at føre selskabets skattesag og anerkendes som part i denne, fordi størrelsen af skattemyndighedernes erstatningskrav mod sælgeren har en direkte sammenhæng med selskabets skatteansættelse.”*

Som det ses, er der i begge eksempler nævnt i motiverne tale om, at udfaldet af skattesagen skal have en direkte økonomisk betydning for den person, som det er på tale at anerkende som part i sagen.

Landskatterettens kendelse af 25/5 2010 anlagde en snæver afgrænsning af partsbegrebet.

I denne sag havde en arbejdsgiver påtaget sig at føre en skattesag rejst mod en række medarbejdere, og i den forbindelse at holde medarbejderne skadesløse for udgifterne til sagernes førelse. Af sagsreferatet fremgår, at det herunder var aftalt, at *”sagerne ville blive ført uden de ansattes medvirken”*.

Baggrunden for sagerne var, at arbejdsgiveren for 1998 og 1999 havde indgået en aftale om arbejdsudleje samt en entreprisefortale med et norsk selskab i forbindelse med dette selskabs opførelse af en olieplatform. I denne forbindelse havde arbejdsgiveren oplyst de berørte medarbejdere om, at den indkomst, som de ansatte optjente i forbindelse med udførelsen af arbejde for det norske selskab, skulle beskattes i Norge.

**Offentliggjort d. 23. november 2010**

Told- og Skattestyrelsen nåede imidlertid efter en gennemgang af sagen frem til, at medarbejdernes indkomst optjent i forbindelse med arbejdet på olieplatformen skulle beskattes i Danmark. Told- og Skattestyrelsen indgik derfor en aftale med det norske Sentralskattekontoret for utenlandssaker om, at Norge frafaldt beskatningsretten mod, at indkomsten blev beskattet i Danmark. Skattemyndighederne forhøjede herefter de pågældende medarbejderes skatteansættelser for indkomstårene 1998 og 1999.

Den repræsentant, som arbejdsgiveren havde antaget til at føre skattesagerne, påklagede skatteansættelserne bl.a. vedrørende 4 angivne medarbejdere til skatteankenævnet, der tilsidesatte skattemyndighedernes afgørelser som ugyldige, hvorfor medarbejderne fik medhold.

Repræsentanten afregnede efterfølgende den af ham ydede bistand vedrørende de 4 medarbejdere ved en faktura stilet til én af de 4 medarbejdere, c/o arbejdsgiveren, og ansøgte, efter overdragelse af kravet på omkostningsgodtgørelse til ham, *på vegne af arbejdsgiveren* om 100 % omkostningsgodtgørelse for en udgift på 17.500 kr. inklusiv moms til sagkyndig bistand i forbindelse med klagerne til skatteankenævnet vedrørende de 4 medarbejdere.

Dette blev afslået af skattemyndighederne, da arbejdsgiveren ikke kunne anses som part i sagerne ved skatteankenævnet.

Ved Landsskatteretten henviste repræsentanten til, at arbejdsgiveren havde en væsentlig interesse i at få afklaret den skattemæssige behandling af arbejdsgiverens kontrakter og dermed spørgsmålet om, hvor medarbejdernes indkomst skulle beskattes og følgelig, om arbejdsgiveren havde pligt til at indeholde og hæfte for A-skatter. Videre kunne der efter arbejdsgiverens opfattelse blive tale om et erstatningskrav fra medarbejderne, såfremt indkomsten skulle beskattes i Danmark.

Landsskatteretten tiltrådte SKAT's afgørelse om afslag på selskabets anmodning om omkostningsgodtgørelse, idet arbejdsgiveren *ikke* fandtes at kunne anses som *part* i sagen.

Landsskatteretten konstaterede her indledningsvist, at arbejdsgiverens interesse i udfaldet af de ansattes skattesager bestod i, at de ansatte eventuelt kunne rejse erstatningskrav mod selskabet, og/eller at selskabet eventuelt kunne blive pålagt et hæftelsesansvar

**Offentliggjort d. 23. november 2010**

efter kildeskattelovens § 69, hvis skatteforvaltningens forhøjelser af de ansattes skatteansættelser blev opretholdt, og at denne interesse var en afledet (indirekte) interesse.

Landsskatteretten fandt videre, at der i bedømmelsen af, om en afledet interesse var tilstrækkelig væsentlig til at kunne medføre partsstatus, blandt andet indgik mængden og arten af de led, der indgik mellem sagens udfald og den aktuelle betydning for den pågældende, jf. således Hans Gammeltoft-Hansen m.fl., side 67.

Retten tog her afsæt i, at et hæftelsesansvar efter kildeskattelovens § 69, stk. 1, forudsatte, at skattemyndigheden rejste krav over for den pågældende arbejdsgiver, og at denne arbejdsgiver ikke kunne godtgøre, at han ikke havde udvist forsømmelighed. Vedrørende et eventuelt erstatningsansvar overfor medarbejderne, konstaterede retten, at et sådant krav fra de ansatte blandt andet afhang af, om arbejdsgiveren havde handlet ansvarspådragende over for de ansatte, og/eller om arbejdsgiveren havde tilsikret de ansatte en bestemt skattemæssig behandling af deres vederlag for det udførte arbejde.

Med henvisning til, at skatteforvaltningens forhøjelser af de ansattes skatteansættelser hverken havde den umiddelbare konsekvens, at arbejdsgiveren hæftede for betalingen af A-skat m.v., eller blev erstatningsansvarlig over for de ansatte, fandtes arbejdsgiverens afledede interesse i udfaldet af de ansattes skattesager ikke at kunne anses for så væsentlig, at den kunne begrunde, at arbejdsgiveren ansås som part i de ansattes skattesager.

Som kendelsen er formuleret på dette punkt, synes kendelsen at måtte forstås således, at er et sådant hæftelseskrav henholdsvis erstatningskrav skal være konstateret, før der indtræder partsstatus. Afgørelsen ligger på linie med Landsskatterettens kendelse ref. i TfS 2008, 496 vedrørende omkostningsgodtgørelse til biintervenienten i sagen ref. i TfS 2006, 1062 H (Finwill ApS – elevatormodellen).

Det må dog antages at forekomme relativt sjældent, at det afledte krav konstateres før hovedkravet. Partsstatus i tredjemands skattesag synes således som udgangspunkt kun at kunne komme på tale, hvis det afledte krav er en direkte, ubetinget følge af hovedkravet.

I den ovenomtalte sag afgjort ved Landsskatterettens kendelse af 25/5 2010 bemærkede Landsskatteretten af egen drift *videre*, at medarbejderne var godtgørelsesberettigede, da

**Offentliggjort d. 23. november 2010**

disse kunne påklage skatteforvaltningens afgørelser til skatteankenævnet, jf. skatteforvaltningslovens § 53, stk. 1, nr. 1.

Landsskatteretten lagde videre til grund, at der bestod en aftale mellem arbejdsgiveren og medarbejderne om, at arbejdsgiveren skulle friholde de ansatte for enhver udgift i forbindelse med førelse af de ansattes skattesager, samt at en sådan aftale svarede til, at arbejdsgiveren ydede et tilskud til de ansatte til førelse af deres sag.

Efter en nærmere gennemgang af retsgrundlaget vedrørende håndteringen af sådanne tilskud i omkostningsdækningsmæssig sammenhæng, jf. ligningslovens § 7 Q, konstaterede Landsskatteretten, at dette tilskud fra arbejdsgiveren ikke reducerede de godtgørelsesberettigede udgifter (for medarbejderen).

Landsskatteretten tilkendegav endelig, at repræsentantens faktura alene opfyldte kravene i bekendtgørelse nr. 958 af 10/10 2005 § 2, stk. 3, 1. pkt. om, at den sagkyndiges regning skal være udarbejdet på grundlag af sædvanlig fakturering og stilet til den godtgørelsesberettigede for så vidt angik én af de 4 medarbejdere. Hverken denne medarbejder eller de øvrige medarbejdere kunne imidlertid overdrage kravet på omkostningsgodtgørelse til arbejdsgiveren. Det var derfor en forudsætning for udbetaling af godtgørelse til den klageberettigede, jf. § 52, stk. 1, 1. pkt., at der blev udstedt *nye fakturaer til de pågældende ansatte*, og at disse herefter ansøgte SKAT om omkostningsgodtgørelse. I denne forbindelse bemærkede retten, at der ved SKAT's vurdering af, om en sådan eventuel ansøgning skulle imødekommes, ikke skulle tillægges vægt, at arbejdsgiveren havde betalt udgifterne til sagkyndig bistand.

Landsskatterettens afgørelse synes på dette punkt ikke at kunne forstås på anden måde, end at der i relation til omkostningsgodtgørelse ikke var noget til hinder for en fakturering til den enkelte medarbejder, uanset at aftalen om bistand til skattesagen var indgået mellem repræsentanten og arbejdsgiveren.

— o —