

Udskriftsdato: 15. december 2025

FOU nr 2013.0016 (Gældende)

2013-16. Omkostningsgodtgørelse for udgifter til udarbejdelse af skatteregnskab

Ministerium: Folketinget

Opfølgning / Opfølgning til

LOV nr 149 af 10/04/1922 § 6, stk. 1 litra a - LBK nr 175 af 23/02/2011 § 52, § 54 og § 55

2013-16. Omkostningsgodtgørelse for udgifter til udarbejdelse af skatteregnskab

En skatterådgiver søgte SKAT om omkostningsgodtgørelse for udgifterne til skatterådgiverens bistand til en skatteyder i forbindelse med en landsskatteretssag. SKAT godkendte imidlertid kun en del af udgifterne som godtgørelsesberettigede, da en del af det arbejde, der søgtes omkostningsgodtgørelse for, burde have været udført i forbindelse med udarbejdelse af skatteyderens selvangivelse.

Landsskatteretten stadfæstede SKATs afgørelse med den begrundelse, at en udgift ikke kan anses for godtgørelsesberettiget, hvis der er adgang til at fradrage udgifterne ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Efter Landsskatterettens opfattelse ville skatteyderen have været berettiget til at fradrage en del af udgifterne til skatterådgiveren på det tidspunkt, udarbejdelsen af regnskabet mv. for det pågældende indkomstår var sket.

Efter at have undersøgt sagen fandt ombudsmanden anledning til at komme med nogle bemærkninger om Landsskatterettens begrundelse for afgørelsen. Efter en gennemgang af bl.a. forarbejderne til reglerne om omkostningsgodtgørelse mente ombudsmanden dog ikke at have grundlag for at kritisere, at Landsskatteretten var nået frem til, at skatteyderen kun kunne få omkostningsgodtgørelse for en del af sine udgifter til skatterådgiveren.

(Sag nr. 12/00331)

Ved en afgørelse af 15. marts 2010 traf SKAT afgørelse om, at en skatteyder, A's, ansøgning om omkostningsgodtgørelse efter skatteforvaltningslovens § 52 på 50 % af 151.922 kr., inklusive moms, alene skulle efterkommes med et skønsmæssigt beløb svarende til 50 % af halvdelen af det ansøgte beløb.

Den 13. juli 2011 stadfæstede Landsskatteretten SKATs afgørelse.

Herefter klagede A's partsrepræsentant, B, på vegne af A til ombudsmanden over Landsskatterettens afgørelse.

Ombudsmandens udtalelse

"1. Afgrænsning af min undersøgelse

Ved min gennemgang af sagen har jeg valgt at koncentrere mig om følgende spørgsmål:

Først undersøger jeg i afsnit 3 Landsskatterettens begrundelse for dens afgørelse af 13. juli 2011.

Dernæst undersøger jeg på baggrund af (B)'s klage til mig, om Landsskatteretten havde hjemmel til at undtage udgifterne til udarbejdelse af årsregnskab for omkostningsgodtgørelse. Dette spørgsmål behandles nedenfor i afsnit 4 og 5.

Til støtte for sin klage til mig har (B) henvist til indførelsen af reglen i § 54, stk. 1, nr. 4 (tidligere skattestyrelseslovens § 33 C, stk. 1, nr. 4) og Vestre Landsrets afgørelse gengivet i SKM2008. 941. VLR. Jeg behandler derfor i afsnit 6 og 7 kort disse spørgsmål i forhold til (A)'s ansøgning om omkostningsgodtgørelse.

Da (B) ikke i sin klage til mig har omtalt SKATs skøn over udgifterne til sagkyndig bistand i forbindelse med udarbejdelsen af lageropgørelserne, har jeg ikke taget stilling hertil. Jeg henviser i den forbindelse

endvidere til, at en endelig rubricering af de udgifter, som (A) søgte om omkostningsgodtgørelse for, efter min opfattelse vil kræve en vurdering af mere regnskabs- eller revisionskyndig karakter.

Ifølge reglerne for ombudsmandens arbejde kan jeg kun i begrænset omfang tage stilling til afgørelser, der helt eller delvis bygger på en særlig fagkyndig viden. Det skyldes, at jeg som ombudsmand ikke har den fagkundskab, som er nødvendig for at kontrollere, om myndighedernes fagkyndige vurderinger er rigtige.

2. De centrale regler i sagen

§ 6, stk. 1, litra a, i lov nr. 149 af 10. april 1922 om indkomst og formueskat til staten (statsskatteloven) har følgende ordlyd:

‘§ 6 Ved Beregningen af den skattepligtige Indkomst bliver at fradrage:

a. Driftsomkostninger, d.v.s. de Udgifter, som i Aarets Løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde Indkomsten, derunder ordinære Afskrivninger; ’

Den formulering af ligningslovens § 7 Q, stk. 3, der var relevant på tidspunktet for afgørelsen af (A)’s omkostningsgodtgørelsessag, fremgik af lovebekendtgørelse nr. 176 af 11. marts 2009 og havde følgende ordlyd:

‘§ 7 Q. Til den skattepligtige indkomst medregnes ikke:

...

Stk. 3. Udgifter til bistand i skattesager kan ikke fradrages ved indkomstopgørelsen. I øvrigt kan udgifter, hvortil der kan ydes godtgørelse efter skatteforvaltningslovens kapitel 19, ikke fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. ’

Reglerne om omkostningsgodtgørelse fremgår af kapitel 19 i skatteforvaltningsloven (lovebekendtgørelse nr. 175 af 23. februar 2011), hvoraf følgende bl.a. fremgår:

‘§ 52. Der ydes en godtgørelse på 50 pct. af de udgifter, som en person omfattet af § 53 ifølge regning skal betale eller har betalt til sagkyndig bistand m.v. som nævnt i § 54 i de sager, der er nævnt i § 55. (...)’

...

§ 54. Godtgørelsesberettigede er følgende udgifter, når de ifølge regning skal betales eller er betalt:

- 1) Udgifter til sagkyndig bistand, medmindre den sagkyndige er ansat hos den godtgørelsesberettigede.
- 2) Retsafgifter bortset fra beløbet til Landsskatteretten som nævnt i § 42 a.
- 3) Udgifter til syn og skøn.
- 4) Udgifter til sagkyndige erklæringer og andet bevismateriale, i det omfang der ikke er tale om dokumentation for kontrollerede transaktioner efter skattekontrollovens § 3 B.
- 5) Pålagte sagsomkostninger.
- 6) Udgifter til en sagkyndigs udtalelse om, hvorvidt en afgørelse i en klage- eller retssag bør påklages eller prøves ved domstolene.

...

§ 55. Godtgørelse ydes i følgende tilfælde:

1) Ved klage til skatteankenævnet eller til Landsskatteretten.

...'

3. Landsskatterettens begrundelse

Landsskatteretten har begrundet sin afgørelse af 13. juli 2011 med, at udgifter til sagkyndig bistand i klagesager ikke kan anses for godtgørelsesberettigede, hvis der er adgang til at fradrage udgifterne ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

I den sammenhæng har Landsskatteretten henvist til SKM2008. 986. LSR. I denne sag nåede Landsskatteretten frem til, at udgifter, som vedrørte udarbejdelse af regnskab og selvangivelse, ikke berettigede til omkostningsdækning, når udgifter burde have været afholdt ved den forudgående regnskabsføring og selvangivelse. I den pågældende sag havde skatteyderen ikke udarbejdet regnskab og selvangivelse, da skatteyderen var af den opfattelse, at han ikke var skattepligtig til Danmark.

I SKM2008. 986. LSR har Landsskatteretten bl.a. skrevet følgende:

'Det er imidlertid ikke alle udgifter afholdt til sagkyndig bistand, der kan anses for godtgørelsesberettigede efter skatteforvaltningslovens § 54, stk. 1, nr. 1.

Omkostningsdækningsordningen (i dag omkostningsgodtgørelsesordningen) blev indført i 1984 ved lov nr. 233 af 23. maj 1984 om omkostningsdækning af udgifter til sagkyndig bistand i skattesager.

Den historiske baggrund for indførelsen af omkostningsdækningsordningen var afskaffelsen af skattefradragsretten/den driftsbegrundede fradragsret for procesomkostninger i skattesager, jf. afsnit 6.1 i skatteministeriets redegørelse om omkostningsdækningsordningen, februar 2000.

Omkostningsdækningsordningen blev således indført for at kompensere for den afskaffede fradragsret for udgiften til sagkyndig bistand i skattesager. Det overordnede grundlag for omkostningsdækningsordningen – og i dag omkostningsgodtgørelsesordningen – er således, at der gives omkostningsgodtgørelse for udgifter til sagkyndig bistand i klagesager, der ikke er fradragsberettigede ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Skatteforvaltningslovens § 54, stk. 1, nr. 1, må derfor fortolkes således, at udgifter til sagkyndig bistand i klagesager ikke anses for godtgørelsesberettigede, såfremt der er adgang til at fradrage udgifterne ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

...

Udgiften til udarbejdelse af et selskabs regnskab og opstilling af årsregnskab kan fradrages ved indkomstopgørelsen efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, uanset om en uvæsentlig del af udgifterne er medgået til udfyldelse af selvangivelsen. Hele udgiften kan således fratrækkes, selvom selvangivelsen er udarbejdet som en integreret del af regnskabet, jf. SKM2005. 198. HR og Ligningsvejledningen for 2008-2, afsnit E. B. 5.2.

Selskabet ville således have været berettiget til at fradrage den omhandlede udgift til selskabets repræsentant på 124.800 kr. på det tidspunkt, hvor udarbejdelsen af regnskab m.v. for de enkelte indkomstår skulle være sket.

Udgiften til selskabets repræsentant kan derfor ikke anses for godtgørelsesberettiget, uanset at opgørelsen af den skattepligtige indkomst var motiveret af at fremskaffe dokumentation i den verserende skattesag, idet udarbejdelsen skulle være sket i forbindelse med selvangivelsen. ’

Landsskatteretten har benyttet en tilsvarende argumentation i afgørelsen gengivet i SKM2011. 574. LSR.

Der er ikke tvivl om, at der historisk har været en nøje sammenhæng mellem muligheden for at få omkostningsdækning og muligheden for at fradrage de tilsvarende udgifter ved beregningen af den skattepligtige indkomst. Således har det siden indførelsen af omkostningsgodtgørelsesreglerne været hensigten, at der ikke både skulle kunne ydes omkostningsgodtgørelse og fradrag for den samme udgift. Se eksempelvis i den forbindelse Kurt Siggaard mfl., Skatteretten 4, 5. udgave (2009), s. 233 ff., Kristian Nørskov Stidsen, Søren Aagaard & Marie Skjelbo Nielsen, Omkostningsgodtgørelse i skattesager, 3. udgave (2010), s. 11 ff., og betænkning nr. 1382/2000, s. 31 ff., for en gennemgang af historien bag reglerne om fradrag for udgifter til sagkyndig bistand og deres sammenhæng med omkostningsgodtgørelsesreglerne.

Efter min opfattelse kan sammenhængen mellem bestemmelserne om fradragsret og omkostningsgodtgørelse imidlertid mest korrekt beskrives således, at hovedreglen ifølge statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, er, at der ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst kan ske fradrag af driftsomkostninger.

Som en udtrykkelig undtagelse til denne bestemmelse fastslog den dagældende ligningslovs § 7 Q, stk. 3, at der ikke kunne ske fradrag for udgifter til bistand i skattesager, og at udgifter, der i øvrigt var omkostningsgodtgørelsesberettigede, ikke kunne fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Ved afgørelsen af, om en udgift var omfattet af den dagældende ligningslovs § 7 Q, stk. 3, skal det derfor vurderes, om udgiften vedrørte ‘bistand i en skattesag’, eller om der var tale om en udgift til sagkyndig bistand mv. som defineret i skatteforvaltningslovens § 54 i en sag, der var omfattet af skatteforvaltningslovens § 55. Hvis dette var tilfældet, ville der ikke være fradragsret efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

Efter min opfattelse følger det af ovenstående, at det vil have karakter af en cirkelslutning at begrunde en nægtelse af at yde omkostningsgodtgørelse for en udgift med henvisning til, at den pågældende udgift var fradragsberettiget i henhold til statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

Vurderingen af, om en given udgift er omfattet af reglerne om fradragsret eller af reglerne om omkostningsgodtgørelse, må således efter min opfattelse bero på en selvstændig fortolkning af, om udgiften er omfattet af begrebet ‘driftsomkostninger’, jf. statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, ‘bistand i skattesager’, jf. den tidligere gældende ligningslovs § 7 Q, stk. 3, eller sagkyndig bistand mv. i en klagesag som defineret i skatteforvaltningslovens § 54 og § 55.

I sin udtalelse til mig af 29. marts 2012 henviser Skatteministeriet ikke til SKM2009. 986. LSR eller SKM2011. 574. LSR, og jeg forstår bl.a. på den baggrund ministeriets udtalelse således, at ministeriet overvejende er enig i ovenstående opfattelse af sammenhængen mellem bestemmelserne om fradragsret og omkostningsgodtgørelse.

4. (B)’s argumentation

Det fremgår af (B)’s klage til mig af 28. juli 2011, at det efter (B)’s opfattelse ikke er arten af udgiften eller den til grund herfor liggende rådgivning mv., der er afgørende ved vurderingen af, om en udgift er godtgørelsesberettiget. Det afgørende er derimod efter (B)’s opfattelse, om det arbejde, der ligger til grund for omkostningsgodtgørelsesansmodningen, er påbegyndt efter, at skattesagen startede (og er udført i forbindelse med klagen til Landsskatteretten, må jeg forstå).

Denne argumentation rejser dels spørgsmålet om, hvorvidt Landsskatteretten generelt havde hjemmel til alene at yde omkostningsgodtgørelse for en del af de afholdte udgifter, og – afhængigt af svaret på dette spørgsmål – om Landsskatteretten havde hjemmel til konkret at undtage udgifterne til udarbejdelse af årsregnskab fra omkostningsgodtgørelse. Dette vil jeg behandle i det følgende.

5. Havde Landsskatteretten hjemmel til at undtage udgifterne til udarbejdelse af årsregnskab for omkostningsgodtgørelse?

Det fremgår af sagen, at samtlige udgifter, som (A) har søgt om omkostningsgodtgørelse af, vedrører sagkyndig bistand, som er ydet i forbindelse med, at de materielle spørgsmål blev påklaget til Landsskatteretten. Umiddelbart er udgifterne derfor omfattet af godtgørelsesreglerne.

Både SKAT og Landsskatteretten har da også anerkendt en del af de ansøgte udgifter som godtgørelsesberettiget. Andelen af godtgørelsesberettigede udgifter er skønsmæssigt opgjort til 50 % af det ansøgte.

Spørgsmålet er derfor som nævnt, om Landsskatteretten generelt havde hjemmel til at undtage nogle af de udgifter, som (A) skulle betale eller havde betalt i forbindelse med sagen for Landsskatteretten.

Som det fremgår ovenfor, er dette spørgsmål ikke direkte reguleret i ordlyden af skatteforvaltningslovens §§ 52, 54 eller 55, men Landsskatterettens opfattelse har efter min mening støtte i forarbejderne og i praksis, herunder retspraksis.

Det fremgår således af forarbejderne til § 54 i skatteforvaltningsloven, at bestemmelsen – bortset fra enkelte ændringer, der ikke er relevante i denne sammenhæng – er en videreførelse af den tidligere gældende § 33 B i skattestyrelsesloven (lovbekendtgørelse nr. 276 af 12. april 1997).

Af forarbejderne til den tidligere gældende § 33 B i skattestyrelsesloven (Lovforslag nr. L 121 af 11. december 1996 til lov om ændring af skattestyrelsesloven, ligningsloven, statsskatteloven og kildeskatteloven samt ophævelse af lov om bindende forhåndsbesked og omkostningsdækningsloven (Omkostningsdækning i skatteankenævnsager, udvidet adgang til bindende forhåndsbesked og sammenskrivning af skatteproceslove)), Folketingstidende 1996-97, lovforslagets bemærkninger til § 1, nr. 8, 11. afsnit, fremgik bl.a. følgende:

‘Indgår der i en skattesag spørgsmål, der ikke er omfattet af tilskudsordningen, skal der foretages en opdeling af de afholdte udgifter på de tilskudsberettigede og de ikke tilskudsberettigede udgifter.’

Som det fremgår, er det således forudsat i forarbejderne, at der i en skattesag, hvor der i øvrigt er mulighed for omkostningsgodtgørelse, kan indgå spørgsmål, hvor udgifterne til behandlingen af de pågældende spørgsmål ikke er godtgørelsesberettigede. Denne forudsætning er ikke fraveget ved de senere ændringer af reglerne om omkostningsgodtgørelse. Se i den forbindelse tillige Kristian Nørskov Stidsen, Søren Aagaard & Marie Skjelbo Nielsen, Omkostningsgodtgørelse i skattesager, 3. udgave (2010), s. 102.

Jeg mener på den baggrund ikke, at jeg har grundlag for at kritisere, at Landsskatteretten ved sin afgørelse af 13. juli 2011 har lagt til grund, at der generelt var hjemmel til alene at yde omkostningsgodtgørelse af en del af det beløb, som (A) var blevet opkrævet for bistand i forbindelse med sagen for Landsskatteretten.

Spørgsmålet er herefter, om det var berettiget, at Landsskatteretten konkret undtog udgifterne til udarbejdelse af årsregnskabet for omkostningsgodtgørelse.

Den del af rådgiverudgifterne, som Landsskatteretten ikke anså for berettiget til omkostningsgodtgørelse, vedrører udarbejdelse af lagerlister/lagerspecifikationer, herunder opgørelse af driftsmiddelsaldo og afskrivningsgrundlag. Efter Landsskatterettens opfattelse vedrører disse udgifter udarbejdelsen af årsregn-

skabet for (C) I/S, og de berettiger derfor ikke til omkostningsgodtgørelse, idet udarbejdelsen skulle være sket i forbindelse med udarbejdelsen af selvangivelsen.

Spørgsmålet om, hvorvidt udgifter, der burde have været afholdt i forbindelse med udarbejdelse af en selvangivelse, kan undtages fra omkostningsgodtgørelse, er heller ikke direkte reguleret i ordlyden af skatteforvaltningslovens § 52 og § 54.

Folketinget har dog indirekte taget stilling til spørgsmålet i forbindelse med vedtagelsen af § 7 Q, stk. 2, i den tidligere gældende ligningslov (lovbekendtgørelse nr. 819 af 3. november 1997 af lov om påligning af indkomstskat til staten). Det er denne bestemmelse, der siden blev til ligningslovens § 7 Q, stk. 3.

I forarbejderne til denne bestemmelse (Lovforslag nr. L 121 af 11. december 1996 til lov om ændring af skattestyrelsesloven, ligningsloven, statsskatteloven og kildeskatteloven samt ophævelse af lov om bindende forhåndsbesked og omkostningsdækningsloven (Omkostningsdækning i skatteankenævnsager, udvidet adgang til bindende forhåndsbesked og sammenskrivning af skatteproceslove)), Folketingstidende 1996-97, lovforslagets bemærkninger til § 2, fremgik bl.a. følgende:

‘Forslaget til § 7 Q, stk. 1, nr. 1, er sammen med forslaget til § 7 Q, stk. 2, en videreførelse af den gældende ordning, hvorefter tilskud efter omkostningsdækningsloven er skattefri, og udgifter til bistand i skattesager ikke kan fradrages ved indkomstopgørelsen.

For så vidt angår nægtelsen af et ligningsmæssigt fradrag, der jo til dels modsvares af tilskudsordningen, indebærer lovforslagets gennemførelse reelt alene en nægtelse af compensation for udgifter til bistand i skattesager i første instans – typisk sager, hvor den kommunale skattemyndighed foretager en skatteansættelse, der fraviger det selvangivne.

Fradragsnægtelsen berører ikke adgangen til at fradrage driftsomkostninger efter § 6, litra a, i statsskatteloven, hvis udgiften ikke vedrører en skattesag, f.eks. driftsudgifter til udfærdigelse af erhvervsdrivendes regnskab, jf. SD-cirkulære 1988-32.’

Som det fremgår af disse forarbejder, har Folketinget således fundet det relevant i forbindelse med afskæringen af fradragsretten for udgifter til bistand i skattesager udtrykkeligt at fremhæve sondringen mellem de udgifter, der vedrører en skattesag (og som der ikke er fradrag for), og de udgifter, der vedrører udarbejdelsen af en erhvervsdrivendes regnskab.

I sammenhæng med de ovenfor nævnte forarbejder til den tidligere gældende § 33 B i skattestyrelsesloven taler dette efter min opfattelse med betydelig vægt for, at det også ved vurderingen af, om en udgift er omkostningsgodtgørelsesberettiget, er relevant at sondre mellem (godtgørelsesberettigede) udgifter til skattesagen og (ikke-godtgørelsesberettigede) udgifter til udarbejdelsen af regnskab og selvangivelse.

Landsskatterettens opfattelse er endvidere i overensstemmelse med Juridisk Vejledning, 2013-1, afsnit A. A. 13.4, hvor der er anført:

‘Udarbejdelse af skatteregnskab

Udgifter til sagkyndig til udarbejdelse af skatteregnskab er ikke godtgørelsesberettiget, selvom der hermed fremskaffes dokumentation i klagesagen. Begrundelse er, at udarbejdelsen af skatteregnskabet skulle have fundet sted i forbindelse med selvangivelsen.’

En næsten tilsvarende formulering blev indsat i de tidligere gældende Processuelle regler på SKATs område 2007-4, afsnit K. 3.1.

Landsskatterettens opfattelse er ligeledes kommet til udtryk i administrativ praksis før Landsskatterettens afgørelse i (A)'s sag. Se således de ovenfor nævnte SKM2008. 986 LSR og SKM2011. 574. LSR og mine bemærkninger hertil.

Hertil kommer, at reale grunde efter min opfattelse med stor vægt taler til støtte for Landsskatterettens retsopfattelse. Hvis det var muligt at lade udarbejdelsen af skatteregnskabet afvente en eventuel klagesag og derefter opnå omkostningsgodtgørelse, ville skatteyderne have mulighed for at opnå, hvad der i en anden sammenhæng er blevet betegnet som et 'skattefrit statstilskud til at opfylde sine selvangivelsespligter', jf. Kurt Siggaard mfl., Skatteretten 4, 5. udgave (2009), s. 248.

Jeg henviser i den forbindelse endvidere til betænkning nr. 1382/2000 fra Udvalget om behandling af borgernes udgifter ved klage på skatte- og afgiftsområdet. Her er der på s. 176 bl.a. anført følgende om spørgsmålet om, hvorvidt skatteydere, der ikke har udarbejdet en behørig selvangivelse, skal have fuld dækning, såfremt de senere får fuldt medhold:

'Det er givet, at skatteyderne i omkostningsmæssig henseende bør stilles lige, hvad enten de ikke har indgivet selvangivelse, eller selvangivelsen ikke er fundet behørig. Afgørende bør ikke være det formelle, om der er indgivet en selvangivelse, men det reelle, om selvangivelsen er tilstrækkelig fyldestgørende.

...

Såfremt det blot sikres, at der ikke opnås tilskud til udgifter til udarbejdelsen af en behørig selvangivelse, er der formentlig ikke noget der taler for at udsondre disse sager. '

Ovenstående betragtninger fra udvalget kom ikke eksplicit til udtryk i forbindelse med vedtagelsen af lov nr. 464 af 31. maj 2000 om ændring af skattestyrelsesloven, ligningsloven og skattekontrolloven (Omkostningsgodtgørelse i skatte- og afgiftssager), men det fremgår af forarbejderne til loven, at den byggede på udvalgets anbefalinger og var en udmøntning af forslagene i betænkningen, jf. lovforslag nr. L 267 af 5. april 2000 til lov om ændring af skattestyrelsesloven, ligningsloven og skattekontrolloven (omkostningsgodtgørelse i skatte- og afgiftssager), Folketingstidende 1999-2000, lovforslagets almindelige bemærkninger, sidste afsnit inden afsnittet 'Provenumæssige konsekvenser'.

Endelig henviser jeg til landsrettens dom gengivet i SKM2008. 941. VLR og mine bemærkninger til dommen nedenfor under afsnit 7.

Vedrørende vurderingen af de udgifter, som (A) søgte om omkostningsgodtgørelse af, henviser jeg til SKATs udtalelse af 6. juni 2012 til mig, hvor SKAT bl.a. har udtalt følgende:

'Det er konstateret, at interessentskabets regnskab ikke opfylder mindstekravsbekendtgørelsen, da varelageret ikke er oplyst særskilt i regnskabet. Det er endvidere konstateret, at varelageret både indeholder omsætningsvarer og aktiver, og at der i varelageret er indeholdt varer og aktiver af privat karakter.

Udgifterne til udarbejdelsen af lagerlister/lagerspecifikationer, herunder opgørelse af driftsmiddelsaldo og afskrivningsgrundlag anses derfor for at være en del af årsregnskabet for (C) I/S. '

(B) ses ikke at have bestridt ovenstående udsagn om indholdet af den ydede rådgivning, men derimod alene at have fokuseret på det formelle aspekt i sagen – på hvilket tidspunkt af skattesagen den pågældende rådgivning blev ydet.

Jeg mener derfor ikke, at jeg har grundlag for at kritisere, at Landsskatteretten ved sin afgørelse af 13. juli 2011 nåede frem til, at (A)'s ansøgning om omkostningsgodtgørelse på 50 % efter skatteforvaltningslovens § 52 alene skulle efterkommes med et skønsmæssigt beløb svarende til halvdelen af det ansøgte.

6. Skatteforvaltningslovens § 54, stk. 1, nr. 4

(B) har til støtte for sin klage til mig henvist til, at hvis det var muligt at undtage udgifter til udarbejdelse af lovpligtig dokumentation til brug for skatteregnskabet, ville det ikke have været nødvendigt at indføre reglen i skatteforvaltningslovens § 54, stk. 1, nr. 4, (tidligere § 33 C, stk. 1, nr. 4 i lovebekendtgørelse nr. 868 af 12. august 2004 af skattestyrelsesloven som ændret ved lov nr. 408 af 1. juni 2005), hvor udgifter til dokumentation for kontrollerede transaktioner efter skattekontrollovens § 3 B udtrykkeligt undtages fra omkostningsgodtgørelse.

Af forarbejderne til denne bestemmelse (Lovforslag nr. 120 af 2. marts 2005 til lov om ændring af skattekontrolloven, skattestyrelsesloven, ligningsloven og tonnageskatteloven (Ændring af oplysnings- og dokumentationspligt vedrørende transfer pricing)), Folketingstidende 2004-05, 2. samling, almindelige bemærkninger, afsnit 3.4, fremgår bl.a. følgende:

‘3.4. Omkostningsgodtgørelse

De eksisterende regler om omkostningsgodtgørelse kan indeholde et incitament til ikke at udarbejde dokumentationen, men i stedet indbringe indkomstforhøjelsen for Landsskatteretten. Først her udarbejdes dokumentationen. Ved at vente kan opnås en dækning på 50 eller 100 pct. af udgiften til at udarbejde dokumentationen – afhængig af sagens udfald – mod den almindelige fradragsværdi svarende til selskabsskatteprocenten ved rettidig udarbejdelse. Udgifter til udarbejdelse af dokumentation anses for en driftsudgift.

For at fjerne dette incitament til at vente med at udarbejde dokumentationen til der verserer en sag, foreslås det, at der i klage- og domstolssager, herunder klagesager efter EF-voldgiftskonventionen ikke skal ydes omkostningsgodtgørelse til udarbejdelse af dokumentation. ’

Som bilag 1 til ovennævnte lovforslag var der optrykt en oversigt over høringssvar fra de hørte organisationer mv. med kommentarer. Af en kommentar til bemærkningerne fra Foreningen Registrerede Revisorer (FRR) fremgår bl.a. følgende:

‘Dokumentationspligten indebærer, at der skal udfærdiges en skriftlig dokumentation for, hvorledes priser og vilkår er fastsat for koncerninterne transaktioner. Denne dokumentation skal udleveres eller udarbejdes til skattemyndighederne på anmodning. Det er i forhold til denne dokumentation, at adgangen til omkostningsgodtgørelsen foreslås afskaffet. Begrundelsen er, at det ikke bør være muligt at opnå en økonomisk fordel ved ikke at overholde reglerne. ’

Jeg er for så vidt ikke uenig i, at ovenstående forarbejder isoleret set kan tale til støtte for, at det skulle være muligt at opnå omkostningsgodtgørelse til udgifter, der er afholdt til opfyldelse af dokumentations- eller selvangivelsespligten. Efter min vurdering kan der dog ikke lægges afgørende vægt på indholdet af disse forarbejder overfor de ovenfor under afsnit 5 nævnte reale grunde og de forudsætninger, der er kommet til udtryk i de ovenfor citerede forarbejder til skatteforvaltningslovens § 54 og ligningslovens § 7 Q, stk. 3, samt de citerede dele af betænkning nr. 1382/2000 fra Udvalget om behandling af borgernes udgifter ved klage på skatte- og afgiftsområdet.

Ved denne vurdering har jeg tillige lagt vægt på, at den opfattelse af den tidligere gældende retstilstand, der kommer til udtryk i ovenstående forarbejder, vedrører sager om transfer pricing, at opfattelsen kommer til udtryk i forarbejderne til en bestemmelse i skattelovgivningen, der ikke er relevant i (A)’s sag, og at bestemmelsen om transfer pricing er vedtaget efter de bestemmelser, der er relevante i (A)’s sag.

7. Vestre Landsrets afgørelse gengivet i SKM2008. 941. VLR

Ligeledes til støtte for sin klage til mig har (B) henvist til Vestre Landsrets afgørelse gengivet i SKM2008. 941. VLR. I denne sag statuerede Vestre Landsret, at nogle udgifter til sagkyndig bistand i forbindelse med en skatteansættelsessag var fradragsberettigede (efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a), idet de vedrørte punkter i selvangivelsen, som ikke blev tilsidesat af skattemyndighederne, og som sådan havde en tæt tilknytning til udarbejdelsen af regnskab og selvangivelse.

Dommen vedrører ikke spørgsmålet om omkostningsgodtgørelse, men derimod spørgsmålet om fradragsret efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, og dennes afgrænsning overfor den tidligere gældende ligningslovs § 7 Q, stk. 3.

Jeg forstår (B)'s opfattelse således, at det skulle følge af SKM2008. 941. VLR, at hvis en revisorudgift både kan henføres til regnskabsudarbejdelsen og skattesagen, så skal udgiften henføres til skattesagen. Endvidere forstår (B) dommen sådan, at en revisorudgift antages at vedrøre skattesagen, hvis udgiften er afholdt efter skattesagens start og relaterer sig til de punkter i selvangivelsen, hvor SKAT har meddelt uenighed om det selvangivne. Endelig forstår jeg (B) således, at dette må gælde så meget desto mere, når den omhandlede udgift ikke kan fradrages ved indkomstopgørelsen i henhold til ligningslovens § 7 Q, stk. 3, og praksis efter denne bestemmelse.

Denne opfattelse af reglerne om omkostningsdækning og af dommen i SKM2008. 941. VLR er jeg ikke enig i.

Jeg henviser i den forbindelse til beskrivelsen af omkostningsgodtgørelsesreglerne ovenfor under afsnit 2, 3 og 5, hvoraf det fremgår, at det væsentlige ved afgørelsen af, om en udgift berettiger til omkostningsgodtgørelse, efter min opfattelse ikke er, om en udgift kan henføres til en skattesag, men derimod om den (fuldt ud) må anses for omfattet af reglerne om omkostningsgodtgørelse.

Efter min opfattelse viser dommen snarere, at udgifter i forhold til spørgsmålet om fradragsret kan relatere sig til den forudgående regnskabsføring, selvom de er afholdt i tilknytning til en verserende klagesag, jf. i den forbindelse tillige bemærkningerne herom ovenfor under afsnit 5.

Jeg mener derfor samlet set ikke, at jeg har grundlag for at kritisere, at Landsskatteretten ved sin afgørelse af 13. juli 2011 nåede frem til, at (A)'s ansøgning om omkostningsgodtgørelse på 50 % efter skatteforvaltningslovens § 52 alene skulle efterkommes med et skønsmæssigt beløb svarende til halvdelen af det ansøgte.

På det foreliggende grundlag foretager jeg mig derfor ikke mere i sagen. ”

Sagsfremstilling

A er medinteressent i D I/S, E I/S, C I/S og F I/S.

Ved afgørelse af 28. marts 2008 forhøjede SKAT A's indkomst vedrørende de 4 selskaber med ca. 260.000 kr.

A påklagede SKATs afgørelse til Landsskatteretten, der den 11. december 2009 stadfæstede SKATs afgørelse.

Den 19. december 2009 søgte B om omkostningsgodtgørelse med 50 % af en udgift på 151.922 kr. til sagkyndig bistand i forbindelse med klagen til Landsskatteretten.

Den 15. marts 2010 traf SKAT afgørelse i sagen om omkostningsgodtgørelse. I afgørelsen skrev SKAT bl.a. følgende:

”Afgørelse

SKAT nedsætter det godtgørelsesberettigede beløb til 75.961 kr. inkl. moms jf. nedenstående.

Sagsfremstilling

Klagen vedrører:

(E) I/S:

Indkomstforhøjelse med 51.845 kr. svarende til din andel på 50 % af 103.689 kr. vedrørende ikke godkendt fradrag for kreditnota udstedt til (...) og manglende indtægtsføring af to fakturaer.

(C) I/S:

Indkomstforhøjelse på 206.489 kr. svarende til din andel på 50 % af 412.977 kr., idet SKAT har tilsidesat regnskabsgrundlaget og nulstillet omsætningen og vareforbruget. Din repræsentant har fremsat endelig påstand om, at der skal godkendes afskrivninger med minimum 144.979 kr.

Landsskatteretten stadfæster i sin kendelse af 11. december 2009 SKATs afgørelse. Landsskatteretten begrundet afgørelsen således:

‘Skattepligtige skal selvangive deres indkomst til skattemyndighederne. Det fremgår af skattekontrollovens § 1. Erhvervsdrivende skal indgive et skattemæssigt årsregnskab i overensstemmelse med de regler, skatteministeren har fastsat. Det fremgår af skattekontrollovens § 3.

Regnskabet skal være udarbejdet på grundlag af en løbende bogføring, herunder et ført og afstemt kasseregnskab.

Kravene til regnskabet fremgår af mindstekravsbekendtgørelsen, bogføringsloven og årsregnskabsloven.

Det er konstateret, at interessentskabets varelager ikke er oplyst særskilt i regnskabet. Det er konstateret, at varelageret både indeholder omsætningsvarer og aktiver, og at der i varelageret er indeholdt varer og aktiver af privat karakter.

Repræsentantens endelige påstand om, at der skal godkendes afskrivninger med minimum 144.979 kr. må forstås således, at påstanden er reduceret til at vedrøre tab ved afskrivning på driftsmidler. Repræsentantens opgørelser af varelageret, herunder afskrivningsberettigede aktiver, må anses for udokumenterede. Der er således ikke fremlagt et anlægskartotek, hvoraf det fremgår, hvilke afskrivningsberettigede aktiver der har været i interessentskabet fra 2002 til 2005. Landsskatteretten har herefter ikke anset det for dokumenteret eller i tilstrækkelig grad sandsynliggjort, at de aktiver, som repræsentanten har medtaget i opgørelsen over afskrivningsberettigede aktiver, har været erhvervsmæssigt anvendt. Der foreligger herefter ikke tilstrækkeligt grundlag for at godkende fradrag for beløbet på 144.979 kr.’

[(B)] har i alt anvendt ca. 60,75 timer af ca. 2.500 kr. inkl. moms, faktureret med i alt 151.922 kr. Med hensyn til det udførte arbejde, henvises til redegørelsen på faktura nr. A19122009 af 09. december 2009.

SKAT anmodede den 8. februar 2010 (B) om at indsende de akter som (B) har udarbejdet i Landsskatteretssagen. Den 10. februar 2010 modtog vi 3 mail med i alt 64 vedhæftede filer. Filerne indeholdt bl.a. korrespondance til Landsskatteretten, Aktiv salgsliste for (C) I/S 2005, lageropgørelse (C) I/S ultimo 2004, lagerværdi sammenholdt med oplysninger fra skatteligningen, værdiopgørelse af aktiver solgt i 2005, fordeling af afskrivninger, indsendelse af dokumentation i form af bestyrelsesreferater m.v.

[(B's)] oplysninger i mail af 11. februar 2010:

‘Alle opgørelserne er udelukkende udarbejdet til brug for Landsskatteretten, og de er udarbejdet af (B) i samarbejde med skatteyderen. Som du kan se, har SKAT været hørt flere gange i forbindelse med sagen i Landsskatteretten, nemlig hver gang vi indsendte en ny opgørelse. Vi udarbejdede derfor flere opgørelser i håb om at kunne tilfredsstille Landsskatteretten. og SKAT, men det lykkedes som sagt ikke denne gang. Det gjorde det året før. ’

Forslag til afgørelse

SKAT har den 23. februar 2010 sendt forslag til afgørelse vedrørende omkostningsgodtgørelse.

Repræsentantens bemærkninger

[(B)] har den 2. marts 2010 meddelt, at han ikke er enig i SKATs forslag, idet der er tale om udarbejdelse af bevisdokumentation. Der henvises til SKM2008. 941. VLR.

...

Afgørelse

SKAT nedsætter salæret, idet vi ikke anser den del af det fakturerede salær, som vedrører opgørelser vedrørende regnskabsgrundlaget og selvangivelsen, herunder varelager og afskrivningsberettigede aktiver, for godtgørelsesberettiget, da udarbejdelsen skulle være sket i forbindelse med selvangivelsen.

Med udgangspunkt i fakturaspecifikationen, og på baggrund af det af [(B)] oplyste om alle opgørelserne udelukkende er udarbejdet til brug for Landsskatteretten, og at de er udarbejdet af (B) i samarbejde med skatteyderen, finder vi skønsmæssigt, at halvdelen af den udførte bistand kan henføres til selve klagesagen.

[(B)]’ bemærkninger til vores forslag til afgørelse, ændrer ikke på SKATs vurdering af sagen, vi finder således fortsat at skønsmæssigt halvdelen af honoraret vedrører opgørelser, som burde have været udarbejdet i forbindelse med indsendelsen af selvangivelsen og derfor ikke er godtgørelsesberettigede. ”

Ved brev af 25. maj 2010 klagede B på vegne af A til Landsskatteretten over SKATs afgørelse af 15. marts 2010. Klagen blev primært begrundet med en henvisning til, at det efter A’s opfattelse skulle følge af SKM2008. 941VLR, at udarbejdelse af dokumentation, efter at skattemyndighederne har udtrykt uenighed omkring det selvangivne, hører til skattesagen. Derudover henviste B til, at der i A’s underliggende skattesag – i modsætning til sagen gengivet i SKM2008. 986LSR – var udarbejdet både årsregnskab og selvangivelse.

Den 13. juli 2011 traf Landsskatteretten afgørelse i sagen. Af afgørelsen fremgår bl.a. følgende:

”Landsskatterettens afgørelse

...

Landsskatteretten stadfæster SKATs afgørelse.

...

Klagerens påstand og argumenter

...

Der er ikke tale om at udarbejde selvangivelse, lave fornyet bogføring eller tilsvarende. Det drejer sig om bevisskøn, da SKAT skønner, at der ikke er tabsfradrag ved salg af lageraktiverne. Repræsentanten var

af den opfattelse, at SKAT havde delvist ret, og han anmodede derfor klageren om at få lageret delt op i den del, der var fradragsberettiget, og den del, der ikke var fradragsberettiget. Opgørelserne skulle således bruges til at dokumentere, hvor stor en del af aktiverne, der kunne anses for 100 % afskrivningsberettiget og delvist afskrivningsberettiget, samt hvor stor en del af aktiverne, der kunne anses for erhvervsmæssigt anvendt i året.

Der er derfor tale om udarbejdelse af bevisdokumentation, som altid er godtgørelsesberettiget, medmindre det vedrører transfer pricing dokumentation, hvilket ikke er tilfældet.

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

...

Det er imidlertid ikke alle udgifter afholdt til sagkyndig bistand, der kan anses for godtgørelsesberettigede efter skatteforvaltningslovens § 54, stk. 1, nr. 1.

Udgifter til sagkyndig bistand i klagesager kan således ikke anses for godtgørelsesberettigede, såfremt der er adgang til at fradrage udgifterne ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, jf. SKM2008. 986. LSR.

Udarbejdelsen af lagerlister/lagerspecifikationer, herunder opgørelse af driftsmiddelsaldo og afskrivningsgrundlag må anses for at være en del af årsregnskabet for (C) I/S.

Udgiften til udarbejdelse af en personligt ejet virksomheds regnskab og opstilling af årsregnskab kan fradrages ved indkomstopgørelsen efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, uanset om en uvæsentlig del af udgifterne er medgået til udfyldelse af selvangivelsen. Hele udgiften kan således fratrækkes, selvom selvangivelsen er udarbejdet som en integreret del af regnskabet, jf. SKM2005. 198. HR og Ligningsvejledningen for 2011-1, afsnit E. B. 5.2.

Klageren ville således have været berettiget til at fradrage udgiften til den ovennævnte sagkyndige bistand på det tidspunkt, hvor udarbejdelsen af regnskab m.v. for det omhandlede indkomstår er sket.

Udgiften kan derfor ikke anses for godtgørelsesberettiget, uanset at opgørelsen af den skattepligtige indkomst var motiveret af at fremskaffe dokumentation i den verserende skattesag, idet udarbejdelsen skulle være sket i forbindelse med selvangivelsen. ”

Den 28. juli 2011 klagede B til mig. I klagen henviste B bl.a. til Vestre Landsrets afgørelse gengivet i SKM2008. 941. VLR, idet B mente at kunne udlede af denne dom, at det afgørende for spørgsmålet om omkostningsgodtgørelse ikke var arten af arbejdet, men om det er påbegyndt efter skattesagens start og vedrører de punkter i selvangivelsen, hvor SKAT har udtrykt uenighed. Derudover henviste B tillige til skatteforvaltningslovens § 54, stk. 1, nr. 4, hvoraf det fremgår, at der ikke ydes omkostningsgodtgørelse til udarbejdelse af dokumentation for kontrollerede sanktioner. Denne bestemmelse ville efter B's opfattelse være overflødig, hvis Landsskatterettens retsopfattelse var korrekt.

Den 24. januar 2012 bad jeg Landsskatteretten og SKAT om en udtalelse i anledning af B's klage til mig. I høringen skrev jeg bl.a.:

”Da sagen efter min opfattelse rummer et principielt fortolkningsspørgsmål om forholdet mellem statskattelovens § 6, litra a, ligningslovens § 7Q, stk. 3 og skatteforvaltningslovens § 52, beder jeg Landskatteretten om at sende udtalelserne til Skatteministeriets Koncerncenter, idet jeg beder koncerncenteret om at udtale sig om forholdet mellem disse bestemmelser. ”

I en udtalelse af 8. februar 2012 skrev SKAT bl.a. følgende:

”SKATs udtalelse

Omkostningsdækningsordningen blev indført i 1984 ved lov nr. 233 af 23. maj 1984 om omkostningsdækning af udgifter til sagkyndig bistand i skattesager.

Den historiske baggrund for indførelsen af omkostningsdækningsordningen var afskaffelsen af skattefradragsretten/den driftsbegrundede fradragsret for procesomkostninger i skattesager, jf. afsnit 6.1 i skatteministeriets redegørelse om omkostningsdækningsordningen, februar 2000.

Omkostningsdækningsordningen blev således indført for at kompensere for den afskaffede fradragsret for udgiften til sagkyndig bistand i skattesager. Det overordnede grundlag for omkostningsdækningsordningen – og i dag omkostningsgodtgørelsesordningen – er således, at der gives omkostningsgodtgørelse for udgifter til sagkyndig bistand i klagesager, der ikke er fradragsberettigede ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Skatteforvaltningslovens § 54, stk. 1, nr. 1, må derfor fortolkes således, at udgifter til sagkyndig bistand i klagesager ikke anses for godtgørelsesberettigede, såfremt der er adgang til at fradrage udgifterne ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Udgiften til udarbejdelse af et selskabs regnskab og opstilling af årsregnskab kan fradrages ved indkomst-opgørelsen efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, uanset om en uvæsentlig del af udgifterne er medgået til udfyldelse af selvangivelsen. Hele udgiften kan således fratrækkes, selvom selvangivelsen er udarbejdet som en integreret del af regnskabet, jf. SKM2005. 198. HR og Ligningsvejledningen for 2011-1, afsnit E. B. 5.2.

Ansøger ville således have været berettiget til at fradrage den omhandlede udgift til opgørelser vedrørende regnskabsgrundlaget og selvangivelsen, herunder varelager og afskrivningsberettigede aktiver på det tidspunkt, hvor udarbejdelsen af regnskab m.v. for indkomstår 2005 skete.

Udgiften til ansøgers repræsentant kan derfor ikke anses for godtgørelsesberettiget, uanset at opgørelsen af varelager m.v. var motiveret af at fremskaffe dokumentation i den verserende skattesag, idet udarbejdelsen skulle være sket i forbindelse med selvangivelsen.

Det bemærkes herved, at ansøger i relation til spørgsmålet om omkostningsgodtgørelse selv må bære risikoen for ikke at have udarbejdet korrekte lagerlister m.v., selvom fradragsretten som følge af fristreglerne måtte være fortabt.”

I et brev af 29. februar 2012 oplyste Landsskatteretten, at Landsskatteretten i det hele kunne tiltræde SKATs udtalelse af 8. februar 2012, og at Landsskatteretten i øvrigt henholdt sig til sin afgørelse af 13. juli 2011.

I et notat af 29. marts 2012 skrev Skatteministeriet følgende i anledning af min høring:

”...

Koncerncenteret, Jura og Samfundsøkonomi, skal i den anledning indledningsvis henvise til udtalelsen af 8. februar 2012 fra SKAT Nordjylland, sagscenter Erhverv.

Vi kan desuden tilføje følgende:

Den generelle fradragshjemmel i skatteretten er statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, hvorefter der er fradragsret for ‘driftsomkostninger, dvs. de udgifter som i årets løb er anvendt til at erhverve, sikre og vedligeholde indkomsten...’.

Ligningsrådet har om den skattemæssige behandling af fradrag for udgifter til regnskab og selvangivelse præciserende bestemt, at udgifter til regnskabsmæssig bistand kan fradrages ved indkomstopgørelsen efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a., i det omfang, udgifterne knytter sig til indkomsterhvervelsen. Det er således en betingelse for fradrag, at bistanden vedrører erhvervelsen af indtægter, som skal medregnes, eller afholdelsen af udgifter, som kan fradrages i indkomsten.

Udgifter til udarbejdelse af en virksomheds regnskab og opstilling af årsregnskabet, herunder udfyldelse af virksomhedsskema mv. er fradragsberettigede for både personligt ejede og selskabsejede virksomheder. Dette gælder også, selvom en uvæsentlig del af udgifterne er medgået til udfyldelse af selvangivelsen. Hele udgiften kan således fratrækkes, selv om selvangivelsen er udarbejdet som en integreret del af regnskabet. Se også SKM2005. 198. HR.

LL § 7 Q, stk. 3, indeholder imidlertid en begrænsning i fradragsretten efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a.

Den foreliggende sag er indbragt for Landsskatteretten i 2008, dvs. før den nugældende formulering af LL § 7 Q, stk. 3, trådte i kraft den 14. juni 2009 med virkning for udgifter vedrørende sager, der var indbragt eller anlagt efter lovens ikrafttræden samt for udgifter vedrørende sager, der er indbragt eller anlagt senest den 14. juni 2009, men som er indbragt for en ny instans efter lovens ikrafttræden.

Den relevante formulering af LL § 7 Q, stk. 3, (jf. lovbekendtgørelse nr. 176 af 11. marts 2009) er derfor følgende:

‘Udgifter til bistand i skattesager kan ikke fradrages ved indkomstopgørelsen. I øvrigt kan udgifter, hvortil der kan ydes godtgørelse efter skatteforvaltningslovens kapitel 19, ikke fradrages ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. ’

Bestemmelsen afskar således generelt skatteydere fra fradrag for udgifter i skattesager. Se hertil SKM2006. 672. VLR.

Imidlertid kunne det i praksis være vanskeligt at afgøre, hvornår en skatteydere forhold havde udviklet sig til en skattesag, se f.eks. SKM2008. 941. VLR, der ændrede SKM2007. 811. BR, hvilket var medvirkende til, at bestemmelsen blev ændret ved lov nr. 525 af 12. juni 2009 § 12, nr. 1, jf. § 22, stk. 7.

Ved denne lovændring, hvor det blev præciseret, at skattesager også omfattede skatteansættelsessager, fik selskaber m.v. og selvstændigt erhvervsdrivende, fradragsret for udgifterne i det omfang, der ikke kan ydes godtgørelse efter skatteforvaltningslovens kapitel 19 (omkostningsgodtgørelse). De ændrede regler for fradrag skal ses i sammenhæng med, at reglerne for omkostningsgodtgørelse samtidig blev ændret, så selskaber mv. ikke længere er godtgørelsesberettigede. Det vil sige, at selskaber mv. vil have fradragsret efter statsskatteloven for udgifter i hele forløbet fra regnskabsbistand over skatteansættelsessager og i eventuelle klagesager, herunder domstolssager.

For selvstændigt erhvervsdrivende medfører de nye formulering af LL § 7 Q, stk. 3, at disse ligeledes har fradragsret for udgifter til regnskabsbistand og til sagkyndig bistand i skatteansættelsessager og skattesager, men kun i det omfang, der ikke kan ydes godtgørelse, se LL § 7 Q, stk. 3, 2. pkt.

Det tidligere regelsæt indeholdt ikke denne sammenhæng mellem fradragsret og godtgørelsesregler. Som det fremgår af ovennævnte SKM2008. 941. VLR og vedlagte svar af 4. maj 2009 fra Skatteministeren til Folketinget – Skatteudvalget, var der udgifter, som var afholdt i perioden mellem agterskrivelsen og SKATs afgørelse (skatteansættelse), der hverken berettigede til fradrag eller omkostningsgodtgørelse.

I dommen SKM2008. 941. VLR udtalte retten, at udgifter til udarbejdelse af regnskab som udgangspunkt er fradragsberettigede.

Retten gav desuden medhold i, at også udgifter til revisors efterfølgende bistand kunne fradrages for så vidt angår bistand vedrørende den del af spørgsmålene, som kommunen havde rejst, men som ikke førte til en skatteansættelse, der fraveg det selvangivne. Retten fandt, at denne bistand havde haft en nær forbindelse til udarbejdelsen af regnskab og selvangivelse. Den var således ydet, uden at der under forløbet havde foreligget oplyst nogen uenighed mellem kommunen og skatteyderen. Udgifter, som var forbundet med sagens øvrige punkter, var derimod ikke-fradragsberettiget bistand i en skattesag.

Udgifterne frem til det tidspunkt, hvor en selvstændigt erhvervsdrivende skatteydere forhold berettiger til omkostningsgodtgørelse, vil således kunne være fradragsberettigede, jf. statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, – eller for så vidt angår skatteansættelsessager før de ændrede regler – evt. ikke fradragsberettigede.

Da godtgørelse ydes med 50 eller 100 % af udgifterne, hvilket er mere fordelagtigt end fradrag, hvis værdi er begrænset eller evt. konkret ikke kan udnyttes, ligger der heri et incitament til at afvente skattemyndighedernes krav, før udgifterne afholdes.

Formålet med reglerne om omkostningsgodtgørelse er at lette skatteyderens byrde ved at skulle føre en skattesag. Det er ikke tilsigtet, at skatteydere, der ikke behørigt og rettidigt opfylder kravene til udarbejdelse af regnskaber mv., skal stilles bedre end andre, der overholder kravene.

Udgifter, der relaterer sig til opgørelser vedrørende regnskabsgrundlaget og selvangivelsen, herunder varelager og afskrivningsberettigede aktiver, som skulle have været udarbejdet i forbindelse med selvangivelsen, ville være fradragsberettiget, hvis de havde været afholdt rettidigt. Sådanne udgifter er derfor ikke omfattet af reglerne for omkostningsgodtgørelse, heller ikke selvom de først afholdes i forbindelse med en senere klagesag.

Det fremgår således af Den juridiske Vejledning, 2012-1, afsnit A. A. 13.4, (tidligere Processuelle regler på SKATs område afsnit K. 3.1) at 'Udgifter til sagkyndig til udarbejdelse af skatteregnskab er ikke godtgørelsesberettiget, selvom der hermed fremskaffes dokumentation i klagesagen. Begrundelsen er, at udarbejdelsen af skatteregnskabet skulle have fundet sted i forbindelse med selvangivelsen. '

”

Den 18. april 2012 kommenterede B myndighedernes udtalelser – bl.a. ved at uddybe sin henvisning til reglen i skatteforvaltningslovens § 54, stk. 1, nr. 4, og denne bestemmelses forarbejder.

B's svar af 18. april 2012 gav hverken Skatteministeriet eller Landsskatteretten anledning til yderligere bemærkninger.

I et brev af 6. juni 2012 skrev SKAT bl.a. følgende som kommentar til B's brev af 18. april 2012:

”Det er konstateret, at interessentskabets regnskab ikke opfylder mindstekravsbekendtgørelsen, da varelageret ikke er oplyst særskilt i regnskabet. Det er endvidere konstateret, at varelageret både indeholder omsætningsvarer og aktiver, og at der i varelageret er indeholdt varer og aktiver af privat karakter.

Udgifterne til udarbejdelsen af lagerlister/lagerspecifikationer, herunder opgørelse af driftsmiddelsaldo og afskrivningsgrundlag anses derfor for at være en del af årsregnskabet for (C) I/S.”

Den 29. juni 2012 fremsendte B yderligere kommentarer til sagen.

Henholdsvis den 3., 8. og 22. august 2012 meddelte SKAT, Landsskatteretten og Skatteministeriet, at B's kommentarer af 29. juni 2012 ikke gav anledning til yderligere bemærkninger.