



**FOLKETINGETS
OMBUDSMAND**

**Skattestyrelsens
anvendelse af
administrative
afgørelser, som
ikke er offentliggjort
med et SKM-nummer**

Resumé

11. juni 2019

Ombudsmanden indledte bl.a. på baggrund af en henvendelse fra FSR's Skatteudvalg en undersøgelse om, at SKAT (nu Skattestyrelsen) i en række sager havde anført, at administrative afgørelser ikke kunne tillægges betydning, hvis afgørelserne ikke var offentliggjort med et SKM-nummer på Skatteforvaltningens hjemmeside.

Skattestyrelsen oplyste, at det, som Skattestyrelsen havde oplyst i de sager, som bl.a. FSR havde henvist til, ikke er udtryk for styrelsens generelle opfattelse af betydningen af administrative afgørelser. Det er således styrelsens opfattelse, at både offentliggjorte og ikke-offentliggjorte administrative afgørelser kan have betydning ved fastlæggelsen af administrativ praksis.

Skattestyrelsen oplyste endelig, at styrelsen på baggrund af ombudsmandens henvendelse i sagen vil ændre bl.a. den juridiske vejledning for at præcisere betydningen af ikke-offentliggjorte afgørelser.

Ombudsmanden var enig med Skattestyrelsen i, at både offentliggjorte og ikke-offentliggjorte administrative afgørelser kan have betydning for fastlæggelsen af administrativ praksis.

(Sag nr. 19/00871)

I det følgende gengives ombudsmandens udtalelse om sagen, efterfulgt af en sagsfremstilling:

1. Jeg vender nu tilbage til sagen om Skattestyrelsens anvendelse af administrative afgørelser, som ikke er offentliggjort med et SKM-nummer.

Jeg indledte min undersøgelse på baggrund af bl.a. en henvendelse fra FSR's Skatteudvalg om, at SKAT (nu Skattestyrelsen) i en række sager har anført, at administrative afgørelser ikke kan tillægges betydning, hvis afgørelserne ikke er offentliggjort med et SKM-nummer på Skatteforvaltningens hjemmeside.

FSR's Skatteudvalg har i den forbindelse henvist til bl.a. SKM2018.35.SR, SKM2018.254.SR og SKM2018.508.LSR. Jeg har endvidere konstateret, at SKAT har gjort et tilsvarende synspunkt gældende i SKM2018.18.LSR. I SKM2018.254.SR fremgår f.eks. bl.a. følgende af SKATs indstilling til det bindende svar fra Skatterådet:

"Repræsentanten har henvist til LSR2019.08-01673 (...).

...

SKAT bemærker, at da sagen ikke er offentliggjort med et SKM-nr., kan sagen ikke tillægges betydning. Dette understøttes af, at det fremgår af Landsskatterettens hjemmeside, at 'Retningsgivende afgørelser offentliggøres på SKATs hjemmeside.' Denne afgørelse er ikke offentliggjort på SKATs hjemmeside, og er derfor ikke retningsgivende."

Det, som SKAT har anført i sagerne, kan efterlade det indtryk, at SKAT (nu Skattestyrelsen) ved sin undersøgelse af gældende administrativ praksis ikke forholder sig til de afgørelser fra Landsskatteretten, som ikke er offentliggjort med et SKM-nummer (heller ikke selvom en borger henviser til afgørelserne under sin sag).

Min undersøgelse vedrører på den baggrund Skattestyrelsens iagttagelse af officialprincippet ved fastlæggelsen af gældende administrativ praksis – dvs. i hvilket omfang Skattestyrelsen inddrager skattemyndighedernes tidligere afgørelser, når styrelsen til brug for afgørelsen af en konkret sag skal fastlægge, hvad der er administrativ praksis.

Min undersøgelse vedrører derimod ikke Skattestyrelsens praksis, hvorefter styrelsen i begrundelsen for en afgørelse som udgangspunkt alene henviser til afgørelser mv., der er offentliggjort med et SKM-nummer. Jeg tager i undersøgelsen heller ikke stilling til de konkrete sager, som har dannet grundlag for min undersøgelse.

2. Skattestyrelsen har i sin udtalelse af 3. april 2019 oplyst, at det er styrelsens opfattelse, at både offentliggjorte og ikke-offentliggjorte administrative afgørelser kan have betydning ved fastlæggelsen af administrativ praksis.

Skattestyrelsen har i den forbindelse henvist til Skatteforvaltningens juridiske vejledning, afsnit A.A.7.1.3, om adgang til at støtte ret på administrativ praksis. I afsnittet er bl.a. anført følgende:

"Den administrative praksis på skatteområdet dannes af domme samt kendelser og/eller afgørelser fra Landsskatteretten og Skatteankestyrelsen. I det omfang et spørgsmål ikke er afgjort ved dom eller kendelse og/eller afgørelse fra Landsskatteretten eller Skatteankestyrelsen, vil praksis som udgangspunkt dannes ved offentliggørelse af afgørelser på hjemmesiden www.skat.dk, herunder offentliggørelse af Skatterådets af-

gørelser. Ikke offentliggjorte afgørelser vil efter den almindelige lighedsgrundsætning efter omstændighederne kunne have betydning, medmindre der er modstrid med overordnede retskilder.”

Skattestyrelsen har oplyst, at styrelsen således skal forholde sig til ikke-offentliggjorte administrative afgørelser, f.eks. når en borger mv. henviser til disse, og at styrelsen ikke kan afvise at tillægge afgørelserne betydning alene med den begrundelse, at de ikke er offentliggjort med et SKM-nummer.

Skattestyrelsen har også oplyst, at det anførte i SKM2018.12.LSR, SKM2018.35.SR, SKM2018.254.SR og SKM2018.508.LSR ikke er ”en præcis formulering af Skattestyrelsens opfattelse af betydningen af afgørelser, der ikke offentliggøres med SKM-nummer”.

Skattestyrelsen vil på baggrund af min henvendelse i sagen præcisere betydningen af ikke-offentliggjorte administrative afgørelser i både Skatteforvaltningens juridiske vejledning og Skattestyrelsens interne procesbeskrivelse om bindende svar.

3. Jeg er enig med Skattestyrelsen i, at både offentliggjorte og ikke-offentliggjorte administrative afgørelser kan have betydning for fastlæggelsen af administrativ praksis.

Jeg er derfor også enig med Skattestyrelsen i, at styrelsen skal forholde sig til ikke-offentliggjorte administrative afgørelser, som en borger gør gældende under sin sag, uanset om afgørelserne er offentliggjort med et SKM-nummer.

Jeg har i forlængelse heraf noteret mig, at det, som Skattestyrelsen har anført i SKM2018.12.LSR, SKM2018.35.SR, SKM2018.254.SR og SKM2018.508.LSR, ikke er udtryk for styrelsens generelle opfattelse af betydningen af administrative afgørelser, som ikke er offentliggjort med et SKM-nummer.

Jeg har også noteret mig, at Skattestyrelsen på baggrund af min henvendelse i sagen vil præcisere både Skatteforvaltningens juridiske vejledning og Skattestyrelsens interne procesbeskrivelse om bindende svar.

På den baggrund har jeg ikke anledning til at foretage mig mere i sagen.

4. Skattestyrelsen har oplyst, at styrelsen vil orientere mig om ændringerne af Skatteforvaltningens juridiske vejledning og Skattestyrelsens interne procesbeskrivelse om bindende svar.

Jeg imødeser Skattestyrelsens orientering.

Jeg har sendt en kopi af dette brev til Skatteministeriet, Rigsrevisionen og FSR's Skatteudvalg til orientering.

...

Sagsfremstilling

På baggrund af bl.a. en henvendelse fra FSR's Skatteudvalg blev jeg opmærksom på, at SKAT (nu Skattestyrelsen) i en række tilfælde havde tilkendegivet, at administrative afgørelser ikke kunne tillægges betydning, hvis afgørelserne ikke var offentliggjort på Skatteforvaltningens hjemmeside med et SKM-nummer.

I et brev af 7. marts 2019 bad jeg Skattestyrelsen om en udtalelse. I brevet skrev jeg bl.a. følgende:

”2. Jeg forstår på baggrund af de sager, som jeg har kendskab til, at styrelsen har anført synspunktet i tilfælde, hvor en borger ud fra lighedsbetragtninger har gjort gældende, at der kan støttes ret på resultatet af en administrativ afgørelse, som ikke er offentliggjort på Skatteforvaltningens hjemmeside med et SKM-nummer.

2.1. Det fremgår f.eks. af en afgørelse fra Landsskatteretten, som er offentliggjort som SKM2018.508.LSR, at borgerens repræsentant under sagen gjorde gældende, at der forelå en administrativ praksis for at anvende formueskattekursen ved værdiansættelsen af de i sagen omhandlede aktier, og at SKAT i medfør af lighedsgrundsætningen var forpligtet til at overholde denne praksis. Repræsentanten henviste i den forbindelse til nogle administrative afgørelser.

Det fremgår også af afgørelsen, at SKAT gjorde følgende gældende over for repræsentantens argumenter:

’Efter SKATs opfattelse kan der ikke støttes ret på ikke offentliggjorte administrative afgørelser, der dels kan være konkret begrundede (værdiskønssager), dels have et andet faktum og endelig vil afgørelserne kunne være i modstrid med højere rangerende retskilder, fx (...).

Udgangspunktet er således, at det kun er SKATs interne regler i form af udsagn i juridiske vejledninger/styresignaler/meddelelser og konkrete offentliggjorte afgørelser fra de øverste skattemyndigheder, der kan støttes ret på, jf. eksempelvis UfR 2011.3305 H.’

2.2. I tre forskellige indstillinger til bindende svar, der skulle afgøres af Skatterådet, anførte SKAT som sekretariat for Skatterådet desuden et lignende synspunkt i forhold til administrative afgørelser, som ikke var offentliggjort med et SKM-nummer.

I SKM2018.12.LSR fremgår således bl.a. følgende af SKATs begrundelse for indstillingen til Skatterådets bindende svar, som var påklaget til Landsskatteretten:

'(...) Det er korrekt, at i 13-0218216 (LSR), blev der tilladt fradrag i en lignende sag. Da sagen ikke er offentliggjort med et SKM-nr., kan sagen dog ikke tillægges betydning. Dette understøttes af, at det fremgår af Landsskatterettens hjemmeside, at 'Retningsgivende afgørelser offentliggøres på SKATs hjemmeside.' Afgørelsen er ikke offentliggjort, og den er derfor ikke retningsgivende.'

I SKM2018.35.SR fremgår desuden bl.a. følgende af SKATs begrundelse for indstillingen til Skatterådets bindende svar:

'Den af spørgerens repræsentant nævnte afgørelse fra Landsskatteretten i sagen 14-4910464 kan ikke tillægges præjudicerende betydning, dels fordi afgørelsen ikke er offentliggjort med et SKM-nummer (...).'

I SKM2018.254.SR fremgår endvidere bl.a. følgende af SKATs begrundelse for indstillingen til Skatterådets bindende svar:

'Repræsentanten har henvist til LSR2019.08-01673 (...).

SKAT bemærker, at da sagen ikke er offentliggjort med et SKM-nr., kan sagen ikke tillægges betydning. Dette understøttes af, at det fremgår af Landsskatterettens hjemmeside, at 'Retningsgivende afgørelser offentliggøres på SKATs hjemmeside.' Denne afgørelse er ikke offentliggjort på SKATs hjemmeside, og er derfor ikke retningsgivende.'

3. Jeg beder Skattestyrelsen om at redegøre nærmere for det retlige grundlag for, at administrative afgørelser efter styrelsens opfattelse ikke kan tillægges betydning, hvis de ikke er offentliggjort på Skatteforvaltningens hjemmeside med et SKM-nummer.

Jeg beder desuden om at modtage en kopi af Skattestyrelsens eventuelle retningslinjer mv. for anvendelsen af administrative afgørelser, som ikke er offentliggjort med et SKM-nummer."

Jeg modtog Skattestyrelsens udtalelse med bilag den 3. april 2019. Skattestyrelsen har i sin udtalelse bl.a. anført følgende:

"Skattestyrelsens svar

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at ikke offentliggjorte administrative afgørelser efter omstændighederne kan tillægges betydning for fastsættelse af administrativ praksis.

Nedenfor redegøres nærmere for det retlige grundlag for betydningen af administrative afgørelser.

Administrative afgørelser, der offentliggøres med SKM-nummer

På www.skat.dk offentliggøres, med SKM-nummer, de administrative afgørelser som Landsskatteretten finder principielle og af almen interesse, jf. § 1, stk. 2, i forretningsordenen for Landsskatteretten (BEK nr. 1428 af 13. december 2013). Endvidere offentliggøres alle Skatterådets afgørelser med enkelte undtagelser som f.eks. hvis afgørelsen ikke anses for principiel eller hvis effektiv anonymisering ikke er mulig, jf. afsnit 8 af aftale mellem formanden for Skatterådet og direktørerne for Skattestyrelsen og Motorstyrelsen om sager, som skal forelægges Skatterådet (SKM2018.297.SKAT). Sager, som forelægges Skatterådet, er som udgangspunkt principielle eller af almen interesse, jf. aftalens afsnit 2 og 3, og skatteforvaltningslovens § 21, stk. 4, nr. 1-4.

Udover de afgørelser, der offentliggøres på www.skat.dk med SKM-nummer, offentliggør Landsskatteretten afgørelser vedrørende ligning, moms, told og afgifter i Afgørelsesdatabase for Landsskatteretten og Skatterådet (Skatteankestyrelsens 'silo').

Den juridiske vejledning, styresignaler og SKM-meddelelser

Den juridiske vejledning indeholder Skatteforvaltningens beskrivelse af gældende praksis og er bindende for Skatteforvaltningens medarbejdere. Principielle administrative afgørelser indarbejdes løbende i Den juridiske vejledning. Udover denne vejledning udarbejder Skatteforvaltningen styresignaler og SKM-meddelelser som er bindende tjenestebefalinger. Styresignaler udstedes bl.a. når praksis skal præciseres eller ikke tidligere har været fastlagt.

Offentliggørelsen af den praksis, som Skattestyrelsen lægger til grund ved afgørelser, understøtter, at styrelsen træffer afgørelser på et oplyst grundlag og overholder lighedsgrundsætningen og legalitetsprincippet. Se Skatteministerens svar til Folketinget – Skatteudvalget, 2013-2014, til spørgsmål nr. 334, 618 og 623 (vedlagt).

Da Den juridiske vejledning, styresignaler og meddelelser fra de enkelte styrelser fastlægger gældende praksis, kan borgere og virksomheder støtte ret herpå i det omfang, at denne praksis ikke klart er i uoverensstemmelse med højere rangerende retskilder. Se SKM2018.348.SKTST, afsnit 2.

Lighedsgroundsætningen

Det følger af lighedsgroundsætningen, at borgere og virksomheder kan støtte ret på gældende administrativ praksis, medmindre praksis er ulovlig. I afsnit A.A.7.1.3 i Den juridiske vejledning fremgår følgende om lighedsgroundsætningen:

'Den administrative praksis på skatteområdet dannes af domme samt kendelser og/eller afgørelser fra Landsskatteretten og Skatteankestyrelsen. I det omfang et spørgsmål ikke er afgjort ved dom eller kendelse og/eller afgørelse fra Landsskatteretten eller Skatteankestyrelsen, vil praksis som udgangspunkt dannes ved offentliggørelse af afgørelser på hjemmesiden www.skat.dk, herunder offentliggørelse af Skatterådets afgørelser. Ikke offentliggjorte afgørelser vil efter den almindelige lighedsgroundsætning efter omstændighederne kunne have betydning, medmindre der er modstrid med overordnede retskilder.'

Skattestyrelsens henvisning til administrativ praksis

Som udgangspunkt henviser Skattestyrelsen i sine afgørelser, indstillinger og indlæg i klagesager kun til administrative afgørelser, der er offentliggjort på www.skat.dk med SKM-nummer.

Hensigten med denne praksis er at sikre ensartede afgørelser i ensartede sager, gennemsigtighed, og at afgørelserne er i overensstemmelse med den praksis, som er udmeldt i henholdsvis Den juridiske vejledning og den offentliggjorte praksis, jf. herved Skatteministerens svar til Folketinget – Skatteudvalget, 2013-14, til spørgsmål nr. 334, 618 og 623 (vedlagt).

Skattestyrelsens praksis i forhold til sagsbehandling af bindende svar er beskrevet i vedlagte interne vejledning: Procesbeskrivelse Bindende svar, oktober 2018. Følgende fremgår bl.a. af vejledningens afsnit 3.7.3:

'Der må kun henvises til afgørelser, som er offentliggjort som principielle afgørelser – typisk afgørelser med SKM-nummer. Der må ikke henvises til afgørelser i Skatteankestyrelsens 'silo' eller til ikke offentliggjorte afgørelser fra SKAT/Skattestyrelsen/Skatterådet (eller Told- og Skattestyrelsen/Ligningsrådet). Hvis spørger har henvist til en afgørelse, som ikke er offentliggjort, kommenterer vi dog på henvisningen.'

Skattestyrelsens vurdering

Det er Skattestyrelsens vurdering, at det følger af lighedsgroundsætningen og almindelig retskildelære, at både offentliggjorte og ikke offentliggjorte administrative afgørelser kan tillægges betydning for fastsættelse af administrativ praksis, jf. Den juridiske vejledning, afsnit 7.1.3.

Det er desuden Skattestyrelsens vurdering, at styrelsen i sine afgørelser som udgangspunkt alene skal henvide til administrative afgørelser, der er offentliggjort på www.skat.dk med SKM-nummer. Baggrunden herfor er, at disse afgørelser er vurdereret som principielle og af almen interesse af henholdsvis Skatterådet og Landsskatteretten, og at de – sammen med Den juridiske vejledning, styresignaler og meddelelser fra de enkelte styrelser – udgør den offentliggjorte beskrivelse af Skatteforvaltningens praksis.

Skattestyrelsen skal dog forholde sig til ikke offentliggjorte administrative afgørelser, herunder afgørelser offentliggjort i Afgørelsesdatabasen for Landsskatteretten og Skatterådet, f.eks. når en borger eller virksomhed henviser til disse. Skattestyrelsen kan ikke afvise at tillægge afgørelserne betydning alene med den begrundelse, at afgørelserne ikke er offentliggjort med et SKM-nummer. Dette følger også af lighedsgrundsætningen.

SKATs begrundelser i SKM2018.508.LSR, SKM2018.12.LSR, SKM2018.35.SR og SKM2018.254.SR er derfor ikke en præcis formulering af Skattestyrelsens opfattelse af betydningen af afgørelser, der ikke offentliggøres med SKM-nummer.

Skattestyrelsen vil på baggrund af Folketingets Ombudsmands henvendelse ændre Den juridiske vejledning og Procesbeskrivelsen for bindende svar, for at præcisere betydningen af ikke offentliggjorte administrative afgørelser. Skattestyrelsen vil sende disse vejledninger til Folketingets Ombudsmand, når de er blevet ændret.

...