

Betydningen af ikke-offentliggjort administrativ praksis og udsagn gengivet i Den juridiske vejledning

► Af partner, advokat (H) Torben Bagge og partner, advokat (H), HD (R) Henrik Rahbek, begge TVC Advokatfirma



I denne artikel omtales betydningen af ikke-offentliggjorte afgørelser samt to nyere administrative afgørelser, der tager stilling til spørgsmålet om, hvornår der kan støttes ret på skattemyndighedernes praksis eller udsagn gengivet i Den juridiske vejledning.

En gennemgang af afgørelser, der offentliggøres af Skatteforvaltningen og tildeles et SKM-nummer, efterlader det indtryk, at skattemyndighederne vinder langt hovedparten af alle skatte- og afgiftssager, og at det er meget svært at få ændret en afgørelse omhandlende skat eller afgifter.

Samme indtryk efterlader en umiddelbar gennemgang af Den juridiske vejledning, der indeholder en subjektiv gengivelse af skattemyndighedernes egen opfattelse af retsstillingen inden for skatte- og afgiftsområdet.

Ikke offentliggjort praksis

En gennemgang af ikke-offentliggjorte afgørelser efterlader på mange områder et noget mere nuanceret billede af retsstillingen end det, som fremgår af offentliggjorte afgørelser samt Den juridiske vejledning.

Skattemyndighederne har tidligere søgt at argumentere for, at der ikke skal tages højde for ikke-offentliggjorte afgørelser – uanset om det er afgørelser truffet af Skatteankestyrelsen, et skatteankenævn eller Landsskatteretten.

Folketingets Ombudsmand

Folketingets Ombudsmand har imidlertid i en udtalelse tilbage fra juni 2019 (sag nr. 19/00871) fastslået, at både offentliggjorte og ikke-offentliggjorte administrative afgørelser kan have betydning for fastlæggelsen af administrativ praksis for skatter og afgifter.

Udtalelsen var foranlediget af en undersøgelse foretaget af Folketingets Ombudsmand, som blev indledt bl.a. på baggrund af en henvendelse fra FSR's Skatteudvalg.

Undersøgelsen gik nærmere ud på at afklare, om SKAT (i dag Skattestyrelsen) i en række sager havde anført, at administrativ praksis ikke kunne tillægges betydning, når afgørelserne ikke var offentliggjort med et SKM-nummer på Skatteforvaltningens hjemmeside.

Undersøgelsen vedrørte således nærmere Skattestyrelsens iagttagelse af officialprincippet ved fastlæggelsen af gældende administrativ praksis – dvs. i hvilket omfang Skattestyrelsen inddragede skattemyndighedernes tidligere afgørelser, når Skattestyrelsen til brug for afgørelsen af en konkret sag skulle fastlægge, hvad der er administrativ praksis.

I udtalelsen har Folketingets Ombudsmand anført følgende:

"... 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." (vores understregning)

Som det fremgår af citatet oven for fra Folketingets Ombudsmands udtalelse, oplyste Skattestyrelsen, at denne – på baggrund af ombudsmandens undersøgelse – ville rette Den juridiske vejledning og de interne procesbeskrivelser, så skatteyderne – forhåbentligt – ikke bliver mødt af det ulovlige synspunkt igen.

Det er videre væsentligt at bemærke, at Folketingets Ombudsmand fremhæver, at det gælder ikke-offentliggjorte administrative afgørelser, som en borger gør gældende under sin sag. Det kan således omvendt ikke forventes, at der inddrages ikke-offentliggjorte afgørelser, som ikke påberåbes af borgeren eller dennes partsrepræsentant.

Nyere praksis med stillingen til, hvornår der kan støttes ret på skattemyndighedernes praksis eller udsagn gengivet i Den juridiske vejledning.

I afgørelsen offentliggjort den 1. september 2020 som SKM2020.353.SR skulle Skatterådet tage stilling til, hvorvidt et selskab kunne etablere en medarbejderaktieordning, der indebar, at medarbejdere kunne erhverve aktier i selskabet til indre værdi på det vilkår, at medarbejderaktier alene kunne realiseres ved afståelse til moderselskabet til indre værdi – uden aktieerhververe ansås for at have modtaget et skattepligtigt tilskud eller gode.

Det stillede spørgsmål blev besvaret bekræftende. Skatterådet henviste ved besvarelsen blandt andet til, at Ligningsrådet og Skatterådet tidligere havde godkendt, at medarbejdere kunne erhverve unoterede aktier til en kurs svarende til indre værdi, når aktierne ved et efterfølgende salg også skulle fastsættes til indre værdi. Der forelå således en hidtidig godkendt praksis for denne ordning, hvorfor også det omhandlede selskab kunne støtte ret på denne praksis.

Fremadrettet var det dog skattemyndighedernes opfattelse, at der skulle ske en skærpelse af praksis med passende varsel, således at der blev gennemført en lønbeskatning, når medarbejdere i kraft af deres ansættelse modtog et økonomisk gode bestående i, at medarbejderen ikke betalte markedsværdien for aktierne.

Som allerede anført har skattemyndighederne til tider søgt at argumentere for, at der ikke skal tages højde for ikke-offentliggjorte afgørelser, hvorfor der ikke kan støttes ret på ikke-offentliggjorte afgørelser. Det fremgår imidlertid af førnævnte afgørelse – offentliggjort som SKM2020.353.SR – at der kan støttes ret på administrativ praksis inden for skatteretten, og dette gælder tillige ikke-offentliggjort praksis, jf. Folketingets Ombudsmands udtalelse fra juni 2019 (sag nr. 19/00871).

Videre kan der henvises til afgørelsen offentliggjort den 3. september 2020 som SKM2020.357.LSR. I den pågældende sag havde en skatteyder anmodet om, at skatteansættelserne for indkomstårene 2011-2013 blev genoptaget og ændret, således at fradrag uden indskud efter etableringskontoloven blev forhøjet samtidig med, at fradrag for afskrivninger blev nedsat.

Klageren henviste til, at han ud fra formuleringen af SKATs juridiske vejledninger i 2013 og 2014 kunne støtte ret på, at anmodningen om ændring af fradrag efter etableringskontoloven skulle bedømmes efter skatteforvaltningslovens § 26.

Heri var Landsskatteretten imidlertid ikke enig med klageren. Landsskatteretten henviste således til, at "... dette fremgik af de pågældende udgaver af Den juridiske vejledning, men at det ikke fremgik af afsnit C.C.2.6.2 i Den juridiske vejledning 2015-1, som var gældende den 7. april 2015, hvor klageren indgav anmodning om ændring af fradrag efter etableringskontoloven til SKAT. Klageren kan allerede af denne grund ikke støtte ret på, at anmodningen om ændring af fradrag efter etableringskontoloven skal behandles efter skatteforvaltningslovens § 26."

På baggrund af praksis synes det at kunne konkluderes, at for at der kan støttes ret på udsagn i Den juridiske vejledning, må det – i hvert fald – kræves, at udsagnet:

1. er klart og uden forbehold
2. ikke er i direkte modstrid med højere retskilde, herunder særligt lovens ordlyd
3. vedrører den periode, hvor der vil støttes ret på det
4. at der ikke foreligger "misbrug" i form af skattetænking.

Er disse betingelser opfyldte, følger det af praksis, at skatteydere som udgangspunkt kan støtte ret på udsagn i Den juridiske vejledning. Dette fremgår da også direkte af indholdet i Den juridiske vejledning 2020-2, hvor der bl.a. anføres følgende: *"Den juridiske vejledning giver udtryk for Skatteforvaltningens opfattelse af gældende praksis og er bindende for Skatteforvaltningens medarbejdere, medmindre vejledningens indhold klart ikke er i overensstemmelse med højere rangerende retskilder; det vil sige EU-forordninger, lovgivning, bekendtgørelser, cirkulærer, domspraksis, Landsskatterettens og Skatterådets praksis."*

Det ses imidlertid ikke sjældent, at Skattestyrelsen søger at forfægte et synspunkt om, at der ikke kan støttes ret på udsagn i Den juridiske vejledning.

I afgørelsen offentliggjort den 7. februar 2020 som SKM2020.64.LSR argumenterede Skattestyrelsen således for, at skatteyderen ikke kunne støtte ret på udsagnet om skattefrihed i Den juridiske vejledning, da skatteyderen ikke havde dokumenteret, at praksis var i overensstemmelse med det pågældende udsagn.

Skattestyrelsen gjorde i den forbindelse gældende, at det var skatteyderen, der skulle bevise, at skattemyndighederne havde fulgt udsagnet i Den juridiske vejledning. Da Den juridiske vejledning som udgangspunkt er bindende for ansatte hos Skattestyrelsen, jf. det anførte citat oven for, må det siges at være noget løsrevet fra den juridiske virkelighed at påstå, at det er skatteyderen, der skal bevise, at de ansatte hos Skattestyrelsen har efterlevet udsagn i Den juridiske vejledning. Der bør selvsagt være en formodning om, at skattestyrelsens medarbejdere efterlever de pligter, de er underlagt, herunder pligten til at efterleve udsagn i Den juridiske vejledning. Dette er da også antaget i teorien – se eksempelvis Torben Bagge i RR 2015/7, s. 14 ff.

I afgørelsen fra Landsskatteretten offentliggjort som SKM2020.64.LSR, lagde Landsskatteretten da heller ikke Skattestyrelsens argument om, at Skattestyrelsen ikke havde fulgt Den juridiske vejledning i praksis, nogen videre vægt. Landsskatteretten konstaterede blot, at Den juridiske vejledning måtte antages at være udtryk for gældende praksis, og da udsagnet ikke var i åbenbar strid med kursgevinstlovens § 23, kunne skatteyderen støtte ret på udsagnet i Den juridiske vejledning.

Afsluttende bemærkninger

Som følge af Folketingets Ombudsmands udtalelse er det særdeles vigtigt, at en skatte- eller afgiftsyder tillige får behørigt undersøgt den foreliggende ikke-offentliggjorte praksis og udsagn i Den juridiske vejledning, da sådan, som det fremgår oven for, tillige har betydning for afgørelsen af, om skattemyndighederne har truffet en korrekt afgørelse inden for skatte- og afgifter.

Det kan hævdes, at dette skaber en vis ulighed for skatte- og afgiftsydere, da langt fra alle har mulighed for at orientere sig i denne ikke-offentliggjorte praksis, idet den jo netop ikke er offentliggjort, og således er utilgængelig for de fleste.

Det kræver derfor en særlig indsigt i administrativ praksis for at kunne vurdere, om en given afgørelse er i overensstemmelse med praksis, herunder den ikke-offentliggjorte.

Udtalelsen fra Folketingets Ombudsmand vidner imidlertid om, at det – uanset det for de fleste vil kræve en særlig partsrepræsentation – er meget vigtigt for den enkelte skatte- eller afgiftsyder, at denne selv eller via dennes partsrepræsentant får inddraget ikke-offentliggjorte afgørelser, som støtter dennes synspunkter i klage- og domstolssager.