

Interne regler i hierarki og rekurs

1. Indhold

1.	Indledning.....	4
1.1	Problemformulering.....	4
1.2	Afgrænsning.....	5
1.3	Metode.....	5
2.	Forvaltningens udstedelse af retsakter i forfatningsretlig kontekst.....	6
3.	Tilblivelsen af SKATs interne regler.....	9
3.1	Instruks, hierarki og styring.....	11
3.1.1	Over-/underordningsforholdet mellem Skatteministeriets departement og SKAT.....	11
3.1.1.1	Den eksterne generelle tjenestebefaling – Departementets meddelelser.....	15
3.1.2	SKATs hierarkiske opbygning og interne styring.....	18
3.1.2.1	Den interne generelle tjenestebefaling – Den juridiske vejledning.....	19
3.1.3	Sammenfatning.....	21
3.2	Afgørelse, rekurs og præcedens.....	22
3.2.1	Betydning af rekursmyndigheders administrative praksis og domspraksis.....	22
3.2.1.1	Forholdet mellem SKAT/Skatterådet og Landsskatteretten.....	22
3.2.1.2	Forholdet til domstolene.....	27
3.2.1.3	Sammenfatning.....	29
3.2.2	Administrativ praksis.....	30
3.2.2.1	Afgørelser fra højere rangerende myndigheder – Skatterådet og Landsskatteretten.....	32
3.2.2.2	Indhold og offentliggørelse.....	34
3.2.2.3	Omfanget af afgørelser.....	35
3.2.2.4	Dokumentation af administrativ praksis.....	37
3.2.3	Sammenfatning.....	39
4.	Retsvirkningen af interne regler på borgerens retsposition.....	40
4.1	Den generelle tjenestebefaling i forhold til SKAT.....	40
4.2	Administrativ praksis i forhold til Landsskatteretten.....	43
4.3	Sammenfatning.....	47
5.	Modifikationer til den bindende virkning af interne regler.....	47
5.1	Legalitetsprincippet – Modifikationer som følge af lovgrundlaget.....	48

5.1.1	Supplerende interne regler indenfor loven.....	49
5.1.2	Supplerende interne regler udenfor loven.....	51
5.1.3	Supplerende interne regler, der ikke hviler direkte på loven som hjemmelsgrundlag.....	54
5.1.4	Sammenfatning	59
5.2	Lighedsgrundsætningen – Modifikationer som følge af modstående hensyn.....	60
5.2.1	Lighedsgrundsætningens betydning ved påberåbelse i strid med loven	61
5.2.2	Forbehold om realitetsprøvelse, misbrug og myndighedens faktiske vildfarelse.....	62
5.3	Hensynet til borgerens retsbeskyttede forventning og indrettelse	66
6.	Konklusion	69
7.	Domme, kendelser, vejledninger, litteratur og artikler.....	73
7.1	Domme og kendelser.....	73
7.1.1	SKM.....	73
7.1.2	TfS	73
7.1.3	UfR	74
7.2	Cirkulærer, styresignaler, meddelelser, vejledninger og FOB'er.....	75
7.2.1	Cirkulærer	75
7.2.2	Den juridiske vejledning, styresignaler og meddelelser	75
7.2.3	Øvrige vejledninger	77
7.2.4	FOB	77
7.3	Bøger.....	77
7.4	Artikler (UfR, TfS, Revision og Regnskabsvæsen)	79

Abstract

This thesis examines the internal rules that govern the decision making of the Danish Tax Authority (In Danish: SKAT).

These rules are either adopted by the Danish Tax Authority as written rules or inferred from a pattern of decisions made by the Tribunal of Taxation (In Danish: Landsskatteretten).

Firstly this thesis examines (i) how the relationship between the Department of Taxation (In Danish: Skatteministeriets departementet) and the Danish Tax Authority – two of the authorities which comprise the Ministry of Taxation (In Danish: Skatteministeriet) - affect the creation of internal rules and (ii) how the Danish Tax Authority on its own affects the creation of internal rules. Thereafter, it is examined how the decisions from the Tribunal of Taxation affect the creation of the internal rules.

Secondly, it is examined if there is case law supporting a citizen can rely on an internal rule to make a claim for a specific tax position and, if this is the case, whether internal rules bind Danish Tax Authority and/or the Tribunal of Taxation to certain decisions in favor of the citizens from a standpoint of equal treatment (In Danish: lighedsgrundsætningen) and legally protected expectations (In Danish: retsbeskyttede forventninger).

Lastly it is examined whether, on basis of case law, if there are any limitations to the claims of the citizens for a beneficial tax position from a standpoint of legality (In Danish: Legalitetsprincippet) or based on circumvention concerns etc. (In Danish: "omgåelse" mv.).

1. Indledning

Et emne som skattemyndighedernes interne regler opsummerer på mange måder en af de evige konflikter i dansk skatteret – nemlig hvordan hensynet til forudberegnelighed og detailregulering står overfor hensynet til smidighed og konkret individualisering fra sag til sag.

Herudover udgør antallet af regelproducerende myndigheder og deres indbyrdes forhold til hinanden en selvstændig udfordring for tilblivelsen af de regler, der bliver forvaltningens bidrag til gældende ret.

Nærværende afhandling er et forsøg på at beskrive og dokumentere netop disse indbyrdes sammenhænge.

1.1 Problemformulering

Formålet med nærværende afhandling er at analysere de retlige forhold, der har betydning for tilblivelsen, anvendelsen og retskildeværdien af skattemyndighedernes interne regler.

I denne forbindelse vil det for det første blive analyseret, hvordan samspillet mellem SKAT, Skatteministeriets departement og Landsskatteretten påvirker dannelsen af interne regler hos SKAT.

For det andet vil det blive analyseret, i hvilken udstrækning lighedsgrundsætningen og et hensyn til borgerens retsbeskyttede forventning og indrettelse giver borgeren et krav på en bestemt retsposition på baggrund af SKATs interne regler både i forhold til SKAT og i forhold til Landsskatteretten.

Dernæst vil det blive analyseret, om der gælder modifikationer til borgerens krav på denne retsposition enten som følge af det overordnede lovgrundlag eller som følge af andre modstående hensyn, der konkret begrundet en indskrænkning i rækkevidden af lighedsgrundsætningen og berettigelsen af borgerens forventning.

1.2 Afgrænsning

For så vidt angår forholdet mellem de forskellige myndigheder på skatteområdet, vil der primært blive fokuseret på forholdet mellem henholdsvis SKAT, Skatteministeriets departement og Landsskatteretten. Forholdet til skatteankenævnene og Skatteankestyrelsen vil ikke blive inddraget, mens forholdet til Skatterådet alene vil blive inddraget i begrænset omfang under afsnit 3.

Endvidere vil forhold omkring myndighedernes adgang til praksisændringer kun blive inddraget perifert under afsnit 5.

Endelig vil afsnittet om hensynets til skatteydernes retsbeskyttede forventninger og indrettelse vil alene blive behandlet i forhold til skattemyndighedernes passivitet.

1.3 Metode

Afhandlingens metode baserer sig på den traditionelle retsdogmatiske metode til at systematisere og analysere retskilderne for at udfinde gældende ret¹.

Som anført af Morten Wegener "...er [det] en simpel konsekvens af domstolens adgang til at efterprøve forvaltningens afgørelser, at den retskildemæssige betydning af administrativ praksis først og fremmest må ses i et domstolsperspektiv"².

Grundlaget for afhandlingens afsnit 4 – 5, som vedrører retsvirkningen og modifikationerne til skattemyndighedernes interne regler, vil således først og fremmest være domspraksis fra Højesteret, men der inddrages i mindre grad også domspraksis fra landsretterne og enkelte byretsdomme. På trods alderen på nogle af dommene har de bevaret deres aktualitet for emnet.

Da afhandlingen endvidere i vidt omfang vedrører et centralt emne indenfor den almindelige forvaltningsret, vil afhandlingen dernæst i vidt omfang inddrage den almindelig forvaltningsretlige litteratur og i mindre omfang den skatteforvaltningsretlige litteratur til belysning af samspillet mellem de forskellige skattemyndigheder i afsnit 3. Det er så vidt

¹ Jf. Christina D. Tvarnø og Ruth Nielsen: *Retkilder & Retsteorier* (2014), p. 34 ff.

² Jf. Morten Wegener: *Juridisk metode* (1994), p. 118. Trykfejlen er den citerede forfatters egen.

muligt forsøgt at inddrage både ældre og yngre litteratur i analysen, da også den ældre litteratur har relevante aktuelle bidrag til belysning af afhandlingens problemstilling.

Herudover vil der til brug for analysen af departementets forhold til SKAT i afsnit 3.1 blive inddraget en række af departementets meddelelser.

2. Forvaltningens udstedelse af retsakter i forfatningsretlig kontekst

I det følgende afsnit vil der blive redegjort for, hvilken regulering der gælder for en forvaltningsmyndigheds selvstændige regelproduktion generelt i forfatningsretlig kontekst. Under afsnit 3.1.1. vil forholdet mellem Skatteministeriet som overordnet myndighed og SKAT som underordnet myndighed inden for skatteområdet blive nærmere diskuteret.

Ifølge det forfatningsretlige udgangspunkt i grundlovens § 3, 1. pkt. og 2. pkt. er den lovgivende magt hos regeringen og Folketinget i forening, mens den udøvende magt er hos regeringen³. Kompetencen til at fastsætte generelle retsregler med bindende virkning for borgerne i form af love henhører således under Folketinget og regeringen i fællesskab. Kompetencen til ved konkrete beslutninger at bringe de pågældende retsregler i anvendelse i enkelttilfælde henhører under regeringen, herunder de relevante ressortministerier og de hertil knyttede styrelser, direktorater mv., som ved delegation af ministeriets originære kompetence kan administrere og håndhæve de pågældende regler⁴⁵.

Grundlovens § 3 bygger på en grundlæggende forudsætning om, at regeringen og Folketinget i forening er den retsfastsættende myndighed, mens regeringen og domstolene er de retsanvendende myndigheder⁶. Denne opdeling er dog ingenlunde skarp, idet en væsentlig del af Folketinget og regeringens regelskabende virksomhed overlades til ressortministerierne

³ Ifølge bestemmelsens *ordlyd* er den lovgivende magt "...hos kongen og folketinget i forening" og den udøvende magt "...hos kongen" [Mine kursiveringer], men da det er "almindelig statsretlig lærdom", at "kongen" i grundlovens § 3 betyder "regeringen", jf. Jens Peter Christensen i *Grundloven* (2015), p. 42, og da dette ikke er en forfatningsretlig afhandling, er det fundet forsvarligt at anvende "oversættelsen".

⁴ Jf. Jens Peter Christensen i *Grundloven* (2015), p. 66.

⁵ Da skat efter fusionen af de kommunale og statslige myndigheder per 1. november 2005 (lov nr. 427 af 6. juni 2005 – skatteforvaltningsloven) i al væsentlighed blev et statsligt anliggende som følge af dannelsen af "enhedsforvaltningen" under Skatteministeriet, betyder "myndigheden" eller "forvaltningen" i afhandlingen statslige myndigheder mv., hvor andet ikke er angivet.

⁶ Jf. Jon Andersen i *Forvaltningsret* (2002), p. 292.

ved bemyndigelsesbestemmelser i de enkelte love⁷. Herved bemyndiges den udøvende magt af den lovgivende magt til at udstede forskellige typer af retsakter, hvoraf nogle har bindende virkning direkte overfor borgerne, mens andre alene er bindende overfor andre myndigheder eller overfor den udstedende myndighed selv.

Sådanne retsakter er kendetegnet ved at være udtalelser fra en myndighed, som tilsigter enten generelle eller konkrete retsvirkninger i overensstemmelse med deres indhold⁸.

For så vidt angår de af myndigheden udstedte retsakter med et *generelt indhold*, der skal være direkte bindende overfor en ubestemt kreds af borgere og eventuelt andre myndigheder, skal denne type udstedes som generelle administrative forskrifter i *bekendtgørelsesform* og kræver som udgangspunkt hjemmel i loven⁹. Bekendtgørelsesformen skal således anvendes, hvis reglerne skal normere retsstillingen mellem borgerne indbyrdes eller pålægge borgerne pligter overfor det offentlige. Endvidere bør bekendtgørelsesformen også anvendes, hvis reglerne går ud på at tillægge borgerne rettigheder over for det offentlige¹⁰. Endvidere skal generelle administrative forskrifter, der udstedes i bekendtgørelsesformen, som udgangspunkt offentliggøres i Lovtidende, jf. lovtidendelovens § 3, 2. pkt.¹¹, for at træde i kraft og derved blive bindende overfor borgerne¹², medmindre andet fremgår af selve bekendtgørelsen og hjemmelsloven.

For så vidt angår materielle beskatningsregler¹³ følger det dog direkte af grundlovens § 43, 1. pkt., at "[i]ngen skat kan pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov;..."[Min ændring]. Heraf følger det for skattemyndighederne gældende *legalitetsprincip*, der overordnet stiller krav om, at skattemyndighederne ikke kan træffe afgørelser uden den fornødne bemyndigelse

⁷ Fx skatteforvaltningslovens § 10, stk. 5 og 6, der bemyndiger skatteministeren til at fastsætte forretningsordenen for ankenævnene og reglerne om vederlæggelse af formændene og medlemmerne.

⁸ Jf. Poul Andersen: *Dansk Forvaltningsret* (1965), p. 247, Bent Christensen: *Forvaltningsret – Opgaver, Hjemmel, Organisation* (1997), p. 35, og Karsten Revsbech og Søren Højgaard Mørup i *Forvaltningsret – Almindelige emner* (2016), p.89.

⁹ Jf. Poul Andersen: *Dansk Forvaltningsret* (1965), p. 248.

¹⁰ Jf. Justitsministeriets vejledning nr. 153 af 22. september 1987 om udarbejdelse af administrative forskrifter mv. pkt. 4.

¹¹ Lovbekendtgørelse nr. 1098 af 10. august 2016 om udgivelsen af en Lovtidende.

¹² Jf. UfR 1940.944 V og Henrik Zahle: *Dansk forfatningsret 1* (2001), p. 372.

¹³ Dvs de retsforskrifter, "...som virker bestemmende for selve skattekravets eksistens såvel i forhold til en given indkomst som i forhold til indkomstmotageren" – den objektive og subjektive materielle skatteret, jf. Jan Pedersen i *Skatteretten 1* (2015), p. 55.

fra lovgivningsmagten¹⁴. Der gælder endvidere et grundlovshjemlet forbud mod, at der delegeres lovgivningskompetence fra Folketinget og regeringen i forening til Skatteministeriet alene til at fastsætte materielle regler vedrørende beskatning i bekendtgørelsesform¹⁵. Der gælder derfor et lovhjemmelskrav i forhold til regler, der normerer selve skattepligtens omfang¹⁶. Retsregler, der vedrører fx selve opkrævningen af skat, kan derimod godt gives i bekendtgørelsesform¹⁷, hvis bemyndigelsen hertil har den fornødne hjemmel i loven¹⁸.

Udover retsakter med generelt indhold, som myndigheden udsteder i form af generelle administrative forskrifter i bekendtgørelsesform, kan en myndighed, der indgår som en overordnet myndighed i et hierarki med underordnede myndigheder, udstede generelle administrative forskrifter fx i *cirkulæreform* rettet til og med bindende virkning for den underordnede myndighed. Da cirkulæret som retsakt er udtryk for *en generel tjenestebefaling* fra den overordnede myndighed til den underordnede myndighed, behøver det ikke anden hjemmel for at være bindende overfor den underordnede myndighed end selve over-/underordningsforholdet¹⁹. Den generelle tjenestebefaling er endvidere bindende for den myndighed, det er rettet til, når myndigheden modtager meddelelse herom²⁰. I modsætning til de administrative retsforskrifter givet i bekendtgørelsesform er der ikke knyttet retsvirkning til cirkulærets offentliggørelse²¹. Til gengæld må cirkulæret ikke indeholde forskrifter, der

¹⁴ Jf. Karsten Revsbech og Jens Garde i *Forvaltningsret – Almindelige emner* (2016), p. 150.

¹⁵ Jf. Aage Michelsen i *Lærebog om indkomstskat* (2015), p. 109.

¹⁶ Jf. Jens Peter Christensen i *Grundloven* (2015), p. 295 og Jacob Graff Nielsen: *Legalitetskravet ved beskatning* (2003), p. 87 - 88.

¹⁷ Om forskellen mellem retsregler, der vedrører omfanget af skattepligt og derved er omfattet af delegationsforbuddet, og retsregler, der alene vedrører opkrævningen af skat og derved ikke er omfattet af delegationsforbuddet, se Jakob Graffs kommentar i Tfs 2004, 127 til Tfs 2003, 755 Ø, der vedrørte den tidligere sammenhæng mellem kildeskattelovens §§ 2 og 43 og den dagældende kildeskattebekendtgørelse (BKG nr. 1247 af 11. december 2009) ved statueringen af begrænset skattepligt efter kildeskattelovens § 2. Bestemmelsen i kildeskattelovens § 2 blev efterfølgende ændret ved ændringslov nr. 425 af 6. juni 2005, hvorved koblingen mellem skattepligten (§ 2) og A-indkomst (§ 43 og bekendtgørelsen) blev fjernet.

¹⁸ Om legalitetsprincippets betydning for forvaltningens egne interne regler se afsnit 5.1.

¹⁹ Jf. Justitsministeriets vejledning nr. 153 af 22. september 1987 om udarbejdelse af administrative forskrifter mv. pkt. 137, og Poul Andersen: *Dansk Forvaltningsret* (1965), p. 48.

²⁰ Jf. Justitsministeriets vejledning nr. 153 af 22. september 1987 om udarbejdelse af administrative forskrifter mv. pkt. 136.

²¹ Ved lov nr. 1245 af 18. december 2012, der ændrede i en række forskellige love, herunder lov om udgivelsen af en Lovtidende og en Ministerialtidende, blev Ministerialtidendet afskaffet. Fra 1. januar 2013 var der således ikke længere mulighed for at offentliggøre cirkulærer af "almindelig interesse" i Ministerialtidendet. Disse bliver i stedet lagt på www.retsinformation.dk.

direkte normerer borgernes retsstilling²² eller i øvrigt være indholdsmæssigt i strid med eller uforenelig med en lov eller en bekendtgørelse²³.

På tilsvarende måde kan en person med forvaltningskompetence, der leder en hierarkisk organiseret myndighed, indenfor myndigheden som følge af det interne over-/underordningsforhold til de lavere niveauer i myndigheden give generelle tjenestebefalinger til underordnede led i myndigheden med bindende virkning for adressaterne²⁴.

Fælles for retsakterne i bekendtgørelsesformen og i cirkulæreforholdet er, at de begge er generelle og abstrakte i deres indhold og taget sigte på fremtidige hændelser uden således at regulere konkrete enkelttilfælde. Derimod vil bekendtgørelsen både kunne rette sig til en ubestemt kreds af borgere og myndigheder, mens cirkulæret alene vil være rettet til bestemte underordnede myndigheder eller indadtil i forhold til den pågældende myndighed²⁵.

Heroverfor står myndighedens udstedelse af retsakter i form af *forvaltningsakter*²⁶ med et konkret indhold, der er rettet til en eller flere bestemte borgere, og som går ud på at bestemme, hvad der er eller skal være ret i det foreliggende tilfælde²⁷. I modsætning til cirkulæret kan forvaltningsakten skabe rettigheder og pligter for adressaten på samme måde som bekendtgørelsen.

3. Tilblivelsen af SKATs interne regler

Ved interne regler forstås i den almindelige forvaltningsretlige litteratur normalt regler der stammer fra forvaltningen selv, men ikke er bekendtgørelser²⁸. Til interne regler henregnes

²² Jf. Justitsministeriets vejledning nr. 153 af 22. september 1987 om udarbejdelse af administrative forskrifter mv. pkt. 6.

²³ Jf. Poul Andersen: *Dansk Forvaltningsret* (1965), p. 55.

²⁴ Jf. Jørgen Albæk Jensen i *Forvaltningsret – Almindelige emner* (2016), p. 20 og 22, og Jf. Poul Andersen: *Dansk Forvaltningsret* (1965), p. 48.

²⁵ Jf. Karsten Revsbech og Søren Højgaard Mørup i *Forvaltningsret – Almindelige emner* (2016), p.95.

²⁶ "Forvaltningsakt" vil blive anvendt som synonym med "afgørelse" i forvaltningsretlig forstand igennem afhandlingen.

²⁷ Jf. Poul Andersen: *Dansk Forvaltningsret* (1965), p. 251.

²⁸ Jf. Bent Christensen: *Forvaltningsret – Opgaver, Hjemmel, Organisation*, (1997) p. 46 og *Forvaltningsret - Prøvelse* (1994), p. 45, Søren H. Mørup: *Berettigede forventninger i forvaltningsretten* (2005), p. 702, Mette Holm Høgsbro: *Skatte- og afgiftsprocessen* (2010), p. 62 og Karsten Revsbech og Jens Garde i *Forvaltningsret – Almindelige emner* (2016), p. 128.

bl.a. de generelle tjenestebefalinger fra den overordnede myndighed til den underordnede myndighed, og en myndigheds administrative praksis i form af en række af konkrete afgørelser, redegørelser og andre uforbindende udsagn²⁹. I det følgende vil begrebet "interne regler" i overensstemmelse hermed blive anvendt som en fælles betegnelse for generelle tjenestebefalinger udstedt til en myndighed og en myndigheds administrative praksis.

Da de generelle tjenestebefalinger udstedes af en overordnet myndighed som led i en *styring* af den underordnede myndighed, vil den interne regel her typisk være fremadrettet, direkte og formuleret. Derimod vil en myndigheds administrative praksis enten opstå på baggrund af en *kontrol* med en anden myndighed, eller som følge af myndighedens egen afgørelsesproduktion, og den interne regel, der måtte dannes på denne baggrund, vil derfor i højere grad være indirekte og ikke formuleret³⁰.

Ved sammenfatning af de generelle tjenestebefalinger og administrativ praksis under begrebet interne regler betones således det slægtskab, der er mellem den autoritative formulerede regel, som udstikkes af en overordnet myndighed til en underordnet myndighed, og som sidstnævnte i udgangspunktet er *forpligtet* til at følge, og den ikke-formulerede regel, der alene bliver til ved en konkret retsanvenders *sammenhængende fortolkning*, hvorved mønsteret i afgørelserne udfindes, og der fremstår nogle almene elementer³¹.

Mellem disse to yderpunkter findes det mellemtilfælde, hvor den overordnede myndighed foretager den sammenhængende fortolkning af de foreliggende afgørelser med højere eller lavere grad af præcision, der herefter bliver meddelt til den underordnede myndighed, eller som i den juridiske vejledning, hvor SKAT som den underordnede myndighed foretager en fortolkning – eller i hvert fald en systematisering – af et udvalg af Skatterådets, Landsskatterettens og domstolenes afgørelser. Den blotte systematisering af en række af afgørelser og domme kan i sig selv virke regeldannende for myndigheden³². I det omfang en afgørelse eller en række af afgørelser inddrages i den generelle tjenestebefaling, må de anses

²⁹ Jf. Bent Christensen: *Forvaltningsret, Prøvelse* (1994), p. 45 og Søren H. Mørup: *Berettigede forventninger i forvaltningsretten* (2005), p. 711. Karsten Revsbech og Jens Garde i *Forvaltningsret – Almindelige emner* (2016), p. 138, undtager dog "uforbindende udtalelser fra ministerier og styrelser" fra administrativ praksis, men anerkender dog at "...sådanne udtalelser overvejes i forbindelse med bedømmelsesgrundlaget".

³⁰ Den efterfølgende *kontrol* medfører også en indirekte *styring* fremadrettet., jf. Karsten Revsbech i *Forvaltningsret – Almindelige emner* (2016), p. 301.

³¹ Jf. Søren H. Mørup: *Berettigede forventninger i forvaltningsretten* (2005), p. 706 - 707.

³² Jf. Hans Gammeltoft-Hansen i *Forvaltningsret* (2002), p. 12.

for at være en del af den generelle tjenestebefaling med den konkretisering og præcisering, der følger hermed.

Fælles for de to yderpunkter og mellemtilfældene er, at de på forskellige vis har en bindende eller normerende virkning på myndighedens retsanvendelse fremadrettet³³.

I det følgende diskuteres de forhold, der har betydning for selve tilblivelsen og etableringen af SKATs interne regler. *De generelle tjenestebefalinger* behandles under afsnit 3.1, mens *administrativ praksis* behandles under afsnit 3.2.

3.1 Instruks, hierarki og styring

3.1.1 Over-/underordningsforholdet mellem Skatteministeriets departement og SKAT

På skatteområdet udgør skatteministeren som en del af regeringen den udøvende magt i henhold til grundlovens § 3. Skatteministeren er således den person med den øverste forvaltningskompetence, som alle underordnede enheder på skatteområdet i sit udgangspunkt afleder deres kompetence fra³⁴. Ifølge § 1, stk. 1, i bekendtgørelsen om varetagelsen af told- og skatteforvaltningens opgaver³⁵ er Skatteministeriet opdelt i et departement og en selvstændig styrelse under navnet SKAT, hvor SKAT varetager de opgaver, der er tillagt told- og skatteforvaltningen ved skatteforvaltningslovens § 1.

Da departementet og SKAT indgår i et administrativt hierarki med departementet som den overordnede myndighed og SKAT som den underordnede myndighed, har departementet som udgangspunkt alle de styringsbeføjelser, der tilkommer en overordnet myndighed efter de almindelige forvaltningsretlige regler herom³⁶.

Imidlertid er departementets kompetence på skatteområdet begrænset i væsentlig omfang ved skatteforvaltningslovens § 1, idet den originære kompetence vedrørende "forvaltningen af lovgivning om skatter og lov om vurdering af landets faste ejendomme" ifølge denne

³³ Jf. Jan Pedersen i *Skatteretten 1* (2015), p. 101, Aage Michelsen i *Lærebog om indkomstskat* (2015), p. 122.

³⁴ Jf. Bent Christensen: *Forvaltningsret – Opgaver, Hjemmel, Organisation* (1997), p. 336.

³⁵ Bekendtgørelse nr. 1151 af 3. december 2012 udstedt med hjemmel i skatteforvaltningslovens §§ 14, stk. 3 og 64.

³⁶ Jf. Jørgen Albæk Jensen i *Forvaltningsret – Almindelige emner* (2016), p. 20 og 45. Som eksempel på sådanne styringsbeføjelser kan nævnes udstedelse af konkrete og generelle tjenestebefalinger, overtagelse af en konkret sagsbehandling (call-in) og ændring af konkrete afgørelser (omgørelse). Se dog lige nedenfor om de lovmæssige begrænsninger heri.

bestemmelse udøves af "Told- og skatteforvaltningen"³⁷, der som nævnt ovenfor udgøres af SKAT. Heraf følger, at departementets "call-in"-beføjelse overfor SKAT er blevet afskåret, så departementet ikke længere har hjemmel til at overtage sagsbehandlingen fra SKAT i en konkret sag³⁸.

Det følger endvidere af § 1, stk. 1, i bekendtgørelse om klage mv.³⁹, at afgørelser truffet af SKAT ikke kan påklages til Skatteministeriets departement, bortset fra afgørelser i disciplinærsager og afgørelser om uansøgt afsked⁴⁰. Den almindelige ulovbestemte rekursadgang mellem hierarkisk organiserede myndigheder er derfor afskåret mellem SKAT og departementet for så vidt angår spørgsmål vedrørende ansættelse af skat mv. og henlagt til henholdsvis skatte-, vurderings- og motorankenævnene og Landsskatteretten i henhold til skatteforvaltningslovens §§ 5 – 7 og 11. Det må herefter følge af den ved lov fastsatte rekursadgang, at departementet ikke vil kunne omgøre en afgørelse, der er truffet af SKAT og meddelt den pågældende skatteyder⁴¹, da omgørelse kan betragtes som den overordnede myndigheds modsvar til borgerens rekursadgang⁴². Det antages imidlertid, at lovordnet rekursadgang som udgangspunkt ikke i sig selv afskærer den overordnede myndighed fra både at udstede *konkrete* og *generelle tjenestebefalinger* før en sags afgørelse, selvom den underordnede myndighed er tillagt den originære kompetence ved lov⁴³.

Imidlertid følger det af skatteforvaltningslovens § 14, stk. 1, nr. 1, at skatteministeren ikke kan "træffe afgørelse om en ansættelse af skat, en vurdering af fast ejendom eller en registrering af et køretøj". Ikke nok med at den ulovhjemlede rekursgang til departementet er afskåret vedrørende materielle skattespørgsmål, skatteministeren og dermed departementet er ved lov gjort *inkompetent* med hensyn til alle spørgsmål, der vedrører borgernes konkrete

³⁷ "Skat" anvendes her i samme betydning som i grundlovens § 43 og omfatter herved både indkomstskat, told, moms, gaveafgift mv. "Told – og skatteforvaltningen" omfatter de dele af organisationen, der ikke er særligt lovreguleret i skatteforvaltningsloven. Skatterådet, Landsskatteretten og ankenævnene er således ikke omfattet. Se hertil bemærkningerne til § 1 i lovforslaget til skatteforvaltningsloven (Lovforslag nr. 110 af 24. februar 2005).

³⁸ Jf. Jørgen Albæk Jensen i *Forvaltningsret – Almindelige emner* (2016), p. 46.

³⁹ Bekendtgørelse nr. 1294 af 13. december 2013 om klage, herunder i personalesager, og delegering af udnævnelses- og afskedigelseskompetence i Skatteministeriet. Denne bekendtgørelse er udstedt bl.a. med hjemmel i skatteforvaltningslovens § 14, stk. 2, og trådte i kraft 1. januar 2014.

⁴⁰ Endvidere kan "spørgsmål, som ikke er afgørelser" fx tilsidesættelse af god forvaltningsskik, heller ikke påklages til Skatteministeriets departement, jf. § 1, stk. 2, i bekendtgørelse nr. 1151 af 3. december 2012 om varetagelsen af told- og skatteforvaltningens opgaver.

⁴¹ Jf. Jørgen Albæk Jensen i *Forvaltningsret – Almindelige emner* (2016), p. 47.

⁴² Jf. Jørgen Albæk Jensen og Michael Hansen Jensen i UfR 1995B.25.

⁴³ Jf. Jørgen Albæk Jensen i *Forvaltningsret – Almindelige emner* (2016), p. 47.

ansættelse af skat, vurdering af fast ejendom eller registrering af køretøj. Efter sammenhængen mellem skatteforvaltningslovens § 1, § 14, stk. 1, nr. 1, og de ovenfor nævnte bekendtgørelser må den endelige administrative kompetence vedrørende ansættelse af skat, vurdering af fast ejendom og registrering af køretøj anses for at tilkomme SKAT.

Om dette tillige udelukker departementets udstedelse af *konkrete* og *generelle tjenestebefalinger* overfor SKAT er dog tvivlsomt. Det antages i hvert fald af Jørgen Albæk Jensen og Michael H. Jensen i UfR 1995B.25, at adgangen hertil kan være bevaret selv i de tilfælde, hvor den endelige forvaltningskompetence er henlagt til en underordnet myndighed. De anfører videre, "at lovgivningsmagtens hensigt må tillægges en betydelig rolle for løsningen af de tvivlsspørgsmål, der kan opstå vedrørende begrænsninger i de sædvanlige overordnelsesbeføjelser", og at der bør anlægges "...en forholdsvis snæver fortolkning, når det skal afgøres, hvorvidt lovgivningsmagten har haft til hensigt at begrænse overordnelsesbeføjelserne...".

Ordlyden af skatteforvaltningslovens § 14, stk. 1, nr. 1, synes at støtte, at i hvert fald *konkrete tjenestebefalinger* til SKAT angående enkeltsagers afgørelse er udelukket, da en sådan tjenestebefaling reelt ville komme til at træde i stedet for SKATs afgørelse i strid med den lovfastsatte kompetencefordeling. Henset til detailreguleringens omfang på skatteområdet ville en *generel tjenestebefaling*, der normerer SKATs anvendelse af en beskatningsbestemmelse yderligere, formentlig kunne komme til at virke ligeså styrende for sagens udfald som den konkrete tjenestebefaling, hvorfor den generelle tjenestebefaling i visse tilfælde også ville kunne være i strid med skatteforvaltningslovens § 14.

Af forarbejderne til § 14⁴⁴ fremgår dog, at denne bestemmelse ikke "berører [...] skatteministerens ret eller pligt til at fastsætte *generelle retningslinjer* for *told- og skatteforvaltningens administration* eller ministerens ansvar herfor, herunder ansvar for at føre tilsyn" [Min indsættelse og *kursivering*]. Det kunne anføres, at henvisningen til "told- og skatteforvaltningens administration" alene er møntet på forhold, der ikke kan anses for "en

⁴⁴ Lovforslag nr. 110 af 24. februar 2005

ansættelse af skat, en vurdering af fast ejendom eller en registrering af et køretøj” og derved ikke omfattet af begrænsningen i § 14, stk. 1, nr. 1⁴⁵.

I overensstemmelse hermed har Jan Pedersen i *Skatteretten 4* gjort gældende, at SKAT “[s]om følge af skatteministerens manglende kompetence [...] ikke [kan] forpligtes hverken ved konkrete eller generelle tjenestebefalinger herunder ved cirkulærer fra skatteministeren eller dennes departement”⁴⁶ [mine ændringer].

I modsætning hertil anfører Hans Henrik Bonde Eriksen i *Skatteforvaltningsloven*, at § 14, stk. 1, nr. 1, *ikke* berører ”...skatteministerens ret og pligt til at fastsætte generelle retningslinjer og generelle tjenestebefalinger for told- og skatteforvaltningen, dvs. SKATs administration eller ministerens ansvar herfor, herunder ansvar for at føre tilsyn. Sondringen går reelt på forskellen mellem konkrete retsakter og generelle retsakter”⁴⁷. Der er således enighed om, at *den konkrete tjenestebefaling* er udelukket i henhold til § 14, stk. 1, nr. 1, mens uenigheden består med hensyn til den generelle tjenestebefaling.

Jan Pedersens synspunkt synes at have en vis støtte i den forudsatte arbejdsfordeling mellem SKAT og Skatteministeriets, som den fremgår af det seneste styresignal SKM2014.489.SKAT om ”Præcisering af anvendelsen af styresignaler og andre juridiske informationstyper”, hvorefter beføjelsen til at udarbejde styresignaler om genoptagelse eller fastlæggelse af praksis alene tilkommer SKAT, mens Skatteministeriet alene udgiver domskommentarer i ”meddelelsesform”⁴⁸.

⁴⁵ I denne forbindelse skal det bemærkes, at Justitsministeriets i sin Vejledning nr. 153 af 22. september 1987 om udarbejdelse af administrative forskrifter fraråder anvendelsen af udtrykket ”retningslinier”, da “[e]n sådan formulering giver anledning til tvivl om, hvorvidt den indeholder hjemmel til at fastsætte regler, der er eller kan være bindende, eller om bestemmelsen blot er en – overflødig – regel om udstedelse af en vejledning” [min ændring].

⁴⁶ Jf. Jan Pedersen i *Skatteretten 4* (2013), p. 37 og 62.

⁴⁷ Jf. Hans Henrik Bonde Eriksen i *Skatteforvaltningsloven* (2017), p. 276.

⁴⁸ Cirkulære nr. 172 af 20. september 2001 om ”ophævelse af cirkulærer, som er indarbejdet i Told- og Skattestyrelsens Ligningsvejledning 2000 m.v. og ophævelse af andre cirkulærer” indvarslede, at den fremtidige administrative regulering ville finde sted i ligningsvejledningen. Fra den 9. oktober 2006 afløste ”SKAT-meddelelsen” de tidligere ”TSS-cirkulære” udstedt af Told- og Skattestyrelsen, jf. SKM2006.607.SKAT, som følge af ”enhedsforvaltningens” oprettelse den 1. november 2005. Meddelelsesformen blev på dette tidspunkt anvendt til praksispræciseringer og – ændringer. Fra 9. februar 2009 blev praksispræciseringer og –ændringer henført til det nye ”styresignal”, som den nye landsdækkende enhed i SKAT ”Juridisk Center” kunne udstede, jf. SKM2009.105.SKAT. Fra 1. november 2005 til 1. januar 2010 var kompetencen efter skatteforvaltningslovens § 1 alene tillagt SKAT, jf. bekendtgørelse nr. 976 af 10. okt. 2005, der blev ændret ved bekendtgørelse nr. 1438 af 14. dec. 2009, hvorefter Skatteministeriet blev tillagt kompetencen efter skatteforvaltningslovens § 1. SKAT var herefter en integreret del af

Sammenfattende må det dog på baggrund af forarbejderne til § 14 fastholdes, at det ikke med tilstrækkelig klarhed er tilkendegivet af lovgivningsmagten, at skatteministeren og dermed departementet i det nuværende hierarki skulle være *afskåret* fra at udøve over-/underordningsbeføjelser overfor SKAT ved udstedelse af generelle tjenestebefalinger også vedrørende materielle spørgsmål om "ansættelse af skat" mv. Der må således faldes tilbage på et udgangspunkt om, at denne beføjelse er bevaret, hvorfor hverken § 14 eller de nævnte bekendtgørelser kan anses for at udgøre en hindring for Skatteministeriets retligt bindende *styring* af SKAT ved udstedelse af generelle tjenestebefalinger.

I øvrigt er der intet til hinder for, at Skatteministeriet giver "henstillinger" som led i sin generelle tilsynsforpligtelse eller "rådgivning" af formelt uforbindende karakter vedrørende generelle spørgsmål. Uanset om sådan "rådgivning" formelt har karakter af retligt bindende tjenestebefalinger, er der næppe tvivl om, at en tilkendegivelse fra Skatteministeriet vil have væsentlig betydning for SKATs vurdering af et konkret materielt spørgsmål⁴⁹ og vil givetvis blive anskuet som retligt bindende alligevel.

3.1.1.1 *Den eksterne generelle tjenestebefaling – Departementets meddelelser*

Departementets domskommentarer, der i henhold til SKM2014.489.SKAT udsendes som en "SKAT-meddelelse", må således betragtes som en generel tjenestebefaling til SKAT og i det omfang, der heri er indeholdt eller kan udledes en regel vedrørende SKATs fremadrettede sagsbehandling, er SKAT som underordnet myndighed *forpligtet*⁵⁰ til at følge denne regel som følge af over-/underordningsforholdet^{51,52}.

Skatteministeriet frem til 1. januar 2013, hvor SKAT ved bekendtgørelse nr. 1151 af 3. december 2012 igen blev en selvstændig styrelse i forhold til Skatteministeriet, der herefter alene består af departementet.

⁴⁹ Jf. Jørgen Albæk Jensen i *Forvaltningsret – Almindelige emner* (2016), p. 36.

⁵⁰ Det kan således næppe antages, at de pågældende meddelelser kun har en "vejledende" karakter overfor SKAT – især ikke hvis de udstedes på baggrund af et forlig eller en sag, Skatteministeriet har tabt, da man må formode, at meddelelsens formål i så fald fremadrettet er at *undgå* tilsvarende sager, hvilket ikke ville opnås, hvis meddelelsen blot var vejledende.

⁵¹ Jf. også Hans Henrik Bonde Eriksen i Tfs 1999, 279 (der dog gik på forholdet mellem Skatteministeriet, Told- og skattestyrelsen og told- og skatteregionerne i det tidligere administrative hierarki).

⁵² Fx SKM2010.832.SKAT om afskrivning af på en anlægsudgift til en golfbane med en "hjemfaldsforpligtelse" (bevisregel), SKM2009.272.DEP om fortolkning af momslovens § 42, stk. 4, jf. stk. 5, (fortolkningsregel) og SKM2009.756.DEP om havnes skattefritagelse (prioriteringsregel).

Skatteministeriets rolle som henholdsvis *procespart* i retssager, der vedrører prøvelsen af Landsskatterettens eller skatteankenævnens afgørelser, og *øverste hierarkiske myndighed* indenfor skatteområdet er ikke helt uproblematisk, idet overgangen fra det administrative system til domstolsprøvelsen medfører, at skatteministeren går fra at være afskåret fra at påvirke udfaldet af en konkret skatteansættelse, jf. skatteforvaltningslovens § 14, stk. 1, nr. 1, til at have fuld rådighed over retssagen indenfor retsplejelovens rammer og derved indirekte over skatteansættelsen gennem de procesrettigheder, der følger med at være procespart.

Såfremt Skatteministeriet i forbindelse med *skatteyderens* indbringelse af sagen for domstolene tager bekræftende til genmæle, således at dommen får et *gunstigere* udfald for den konkrete skatteyder, og Skatteministeriet i denne forbindelse *generelt* ændrer sin retsopfattelse også med virkning for andre skatteydere, vil Skatteministeriet ikke ved at tage bekræftende til genmæle gå videre end den beføjelse, der følger af skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 7⁵³.

Det problematiske består imidlertid i, at departementets efterfølgende meddelelse og redegørelse for baggrunden for forliget m.v. reelt komme til at træde i stedet for dommens præmisser. Departementet – og ikke domstolene – får derfor det endelige ord ved *ændringen af Landsskatterettens afgørelse til gunst* for skatteyderen. Skatteministeriet kan således, efter at sagen er indbragt for domstolene, udøve "damagekontrol" ved at tage bekræftende til genmæle og derved reelt begrænse rækkevidden af sagens udfald⁵⁴.

I relation til betydningen af ikke-offentliggjorte afgørelser som udtryk for administrativ praksis foreligger der et eksempel på, hvordan Skatteministeriet ved at tage bekræftende til genmæle, hvor skatteyderne havde fået medhold ved *Landsskatteretten*, og Skatteministeriets havde fået medhold i *landsretten*, kan ændre på udgangspunktet i det almindelige normhierarki.

I SKM2006.379.VLR fik Skatteministeriet ved landsretten i overensstemmelse med sin egen procedure medhold i, at en skatteyder ikke kunne have to ejendomme, der tjener til

⁵³ Se hertil SKM2008.583.DEP kontantomregningen af obligationslån, hvorved Skatteministeriet i forbindelse med forliget ved byretten generelt ændrede retningslinjer på området.

⁵⁴ Jf. Hans Henrik Bonde Eriksen i TfS 1999, 279. Som eksempel kan endvidere nævnes SKM2010.832.SKAT omtalt i note 49. Kommentarer til afsagte domme er ikke ligeså problematiske, da dommen her er tilgængelig, selvom kommentaren anlægger en indskrænkende udlægning af dommen fx SKM2008.854.DEP om rentabilitetskravet ved erhvervs mæssig virksomhed.

bolig på samme tid. Efter en minutiøs gennemgang af forarbejderne til den gældende bestemmelse i ejendomsavancebeskatningslovens § 8, der tillige inddrog et udsnit af forhandlingerne i folketinget, nåede landsretten frem til, "...at bestemmelsens formål var at undgå, at skattehensyn hindrer ejere af sådanne ejerboliger i at flytte", og at det var "...overensstemmelse hermed og med en naturlig sproglig forståelse af ordene "... har tjent til bolig for ..." at antage, at undtagelsesbestemmelsen forudsætter, at to ejendomme, som en skattepligtig råder over, ikke begge samtidig kan tjene som bolig for ham". For Højesteret gjorde skatteyderen gældende, at beskatningen af "bolig nr. 2" ville være i strid med fast administrativ praksis. Denne praksis bestod foruden de to landsskatteretskendelser, der havde givet anledning til sagen, hvorved skatteyderen havde fået *medhold*, af to øvrige ikke-offentliggjorte landsskatteretskendelser og to ikke-offentliggjorte bindende forhåndsbeskeder fra Ligningsrådet. På baggrund af denne ikke-offentliggjorte praksis fandt Skatteministeriet, "...at en beskatning af skatteyderne i retssagerne ville være i strid med *fast administrativ praksis*" [min kursivering], hvorfor Skatteministeriet tog bekræftende til genmæle i Højesteret. *Skatteministeriet* formulerede herefter i domskommentaren SKM2007.217.DEP, hvilke nærmere betingelser, der skulle være opfyldt, for at "bolig nr. 2" ville kunne afstås skattefrit efter ejendomsavancebeskatningslovens § 8.

Landsrettens dom blev efter afsigelsen kritiseret af Niels Winther-Sørensen i TfS 2006, 700. Hans grundlæggende indsigelse var, at hverken ordlyden eller de forarbejder, landsretten henviste til, støttede landsrettens fortolkning af ejendomsavancebeskatningslovens § 8. Uden at der her skal gås dybere i fortolkningen af den konkrete bestemmelse må det tiltrædes, at landsrettens fortolkning havde nogle svagheder, som gjorde, at den ikke var overbevisende.

Imidlertid er det uheldigt, at Skatteministeriet tager bekræftende til genmæle på baggrund af *fire ikke-offentliggjorte afgørelser*, når landsrettens som støtte for sit resultat henviser til *lovens ordlyd og lovens forarbejder*. Ikke nok med at fire ikke-offentliggjorte afgørelser således i henhold til Skatteministeriets meddelelse i SKM2007.217.DEP kan udgøre en administrativ praksis, der binder SKAT til et bestemt resultat; denne administrative praksis kom også *som følge af meddelelsen* til at fremstå som en tilsidesættelse af en retsstilling, der følger af lovens ordlyd og forarbejder. I den konkrete sag blev en begunstigende administrativ praksis afgørende for fastlæggelsen af den gældende retsregel fremadrettet og den endelige

skatteansættelse af skatteyderen, i modsætning til en hermed uforenelige og bebyrdende fortolkning af lovens ordlyd og forarbejder, som landsretten var kommet frem til.

Skatteministeriets meddelelse fik i denne situation således den effekt, at den "kortsluttede" det traditionelle retskildehierarki, ved at fastlægge en *forpligtende regel* overfor SKAT, der ikke er i overensstemmelse med den seneste tilkendegivelse fra domstolene⁵⁵.

3.1.2 SKATs hierarkiske opbygning og interne styring

SKAT, der udgør en statslig landsdækkende enhedsforvaltning⁵⁶, er internt organiseret som et hierarkisk embedsmandorgan ledet af en direktør, der således formelt er den person, som kan udøve de beføjelser, der følger af kompetencen i skatteforvaltningslovens § 1.

Heraf følger som ovenfor anført ligeledes, at der internt i SKAT kan udstedes generelle og konkrete tjenestebefalinger mellem enheder og/eller personer, der står i et over-/underordningsforhold til hinanden. SKAT udsteder imidlertid ikke internt generelle tjenestebetaling i den traditionelle cirkulæreform, men derimod som henholdsvis "meddelelser" og "styresignaler", der begge har retskildemæssig status som cirkulærer⁵⁷. Styresignalerne anvendes til afgrænsningen af genoptagelsens omfang, når SKATs praksis er blevet underkendt, og til fastlæggelse og præcisering af praksis i øvrigt, mens meddelelserne primært anvendes til fastsættelse af satser mv., og til domskommentarer⁵⁸. Herudover skal styresignalerne sikre en ensartet regelanvendelse og angår typisk forhold af mere principiel karakter⁵⁹.

⁵⁵ En mere hensigtsmæssig løsning, der ikke ville have "kortslettet" retskildehierarkiet på samme måde, ville have været at tage bekræftende til genmæle på baggrund af en "fornyset gennemgang af hjemmelsgrundlaget" og efterfølgende have udsendt en meddelelse, hvorved der blev redegjort for den ændrede eller præciserende opfattelse af loven. Se som eksempel herpå SKM2001.111.DEP om kildeskattelovens § 25 A, der ikke var en selvstændig beskatningshjemmel for ægtefæller, men derimod alene en fordelingsbestemmelse. Det er selvfølgelig en anden sag at tage bekræftende til genmæle i Højesteret, selvom Skatteministeriet har vundet i landsretten, når det skyldes konsekvensen af en "fejlagtig" afgiven proceserklæring, jf. SKM2008.112.DEP, hvis det vurderes, at *domstolene* vil nå til et andet resultat, jf. SKM2007.371.DEP, SKM2004.171.DEP og SKM2003.236.DEP, eller hvis der til brug for retssagen fremkommer nye oplysninger og yderligere dokumentation, jf. SKM2003.399.DEP og TfS 1998, 346.

⁵⁶ Foråret 2017

⁵⁷ Jf. SKM2014.489.SKAT.

⁵⁸ Ibid.

⁵⁹ Fx hvis der ikke tidligere har været fastlagt en praksis, retsgrundlaget er uklart eller den offentlige debat viser, at der er behov for en udmelding.

Herudover udgiver SKAT to gange årligt "Den juridiske vejledning" henholdsvis den 31. januar og den 31. juli, som giver udtryk for SKATs opfattelse af gældende praksis, og som har cirkulærestatus⁶⁰⁶¹. Udgivelsen af et styresignal har den fordel, at en praksisændring kan meddeles ud uafhængigt af de to faste årlige tidspunkter for udgivelsen af den juridiske vejledning, hvilket gør det lettere for SKAT at kontrollere virkningstidspunktet for en praksisændring⁶².

Da både den juridiske vejledning, meddelelserne og styresignalerne offentliggøres på SKATs hjemmeside, er de herved både *tilgængelige* for borgerne og *meddelt* de underordnede på samme tid, hvorfor de internt i SKAT bliver forpligtende på tidspunktet for *offentliggørelsen*. Det er således sjældent et bevismæssig problem at identificere den interne regel i den juridiske vejledning eller at fastlægge dens umiddelbare indhold, når reglen således både bliver tilgængelig og offentliggjort på internettet.

3.1.2.1 Den interne generelle tjenestebefaling – Den juridiske vejledning

På skatteområdet er den væsentligste generelle tjenestebefaling SKATs juridiske vejledning. Den juridiske vejledning, der udarbejdes af SKAT selv i enheden "SKAT Jura" efter intern delegation fra direktøren, er et eksempel på en sammensat generel tjenestebefaling, idet den både indeholder autoritativt formulerede regler⁶³, og sammenfatninger, udklip eller mønstre af afgørelser og domme⁶⁴, der sammenfattes med højere eller lavere grad af fortolkning og forklaring. Endvidere indeholder den juridiske vejledning i vidt omfang en gengivelse af lovtekst og til dels forarbejder. Selvom de forskellige sammenfatninger og udklip af andre retskilder er sammenfattet i den juridiske vejledning, bevarer de deres "styrke" efter deres oprindelige ophav⁶⁵⁶⁶ og vil naturligvis også være forpligtende for myndighederne udenfor

⁶⁰ Jf. Den juridiske vejlednings afsnits "Den juridiske vejledning – et bidrag til retssikkerheden" (2017-1).

⁶¹ Man kan således roligt hævde, at den almindeligt anbefalede terminologi for administrative forskrifters betegnelser, der fremgår af Justitsministeriets vejledning nr. 153 af 22. september 1987 om udarbejdelse af administrative forskrifter, er fraveget på skatteområdet med den uklarhed til følge, som måtte være resultatet heraf.

⁶² Jf. fx TfS 1993, 345 V hvor en ændring af praksis var blevet behørigt udmeldt ved SD-cirkulære i det forudgående indkomstår.

⁶³ Fx den I C.F.1.2.3 formulerede "3-års-regel" om, at den fulde skattepligt efter kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, ophører, såfremt en person udlejer sin bolig i mindst 3 år.

⁶⁴ Fx C.F.1.2.2 og de heri nævnte eksempler fra afgørelser på, hvornår der indtræder skattepligt ved tilflytning efter kildeskattelovens §§ 1, stk. 1, nr. 1, og 7.

⁶⁵ Jf. Hans Gammeltoft-Hansen i *Forvaltningsret* (2002), p. 16.

over-/underordningsforhold internt i SKAT, herunder fx Landsskatteretten⁶⁷. Herudover kan hverken Skatterådet, skatteankenævnene eller Landsskatteretten forpligtes af udsagn i den juridiske vejledning⁶⁸.

Den juridiske vejlednings karakter af en generel tjenestebefaling udstedt med hjemmel i det interne over-/underordningsforhold i SKAT medfører endvidere, at en tilsidesættelse af en heri indeholdt regel i princippet vil kunne sanktioneres tjenesteretligt og strafferetligt over for den medarbejder, der ikke efterkommer den pågældende tjenestebefaling⁶⁹. Den juridiske vejledning er således *retligt bindende* for den underordnede og *forpligter* således den underordnede til den heri angivne retsanvendelse⁷⁰.

Den juridiske vejlednings samlende og systematiserende funktion af de øvrige retskilder giver den en håndbogs karakter og udstrækker således dens reelle betydning for en langt videre kreds, end blot de medarbejdere i SKAT, som den som generel tjenestebefaling umiddelbart er rettet til og forpligter.

Herved vil den *administrative praksis* fra fx Landsskatteretten, der inkorporeres eller fremhæves i den juridiske vejledning, ligeledes få karakter af en retligt bindende tjenestebefaling for den underordnede, i modsætning til den eller de afgørelser, der ikke optages i den juridiske vejledning, og som skal undergives *en konkret præjudikats bedømmelse* fra gang til gang for at fastlægge den normerende virkning heraf⁷¹.

Den juridiske vejledning tager selv det forbehold, at den ikke er bindende, hvis "...vejledningens indhold *klart* ikke er i overensstemmelse med højere rangerende retskilder;

⁶⁶ Såfremt SKAT således optog en afgørelse truffet af SKAT selv i den juridiske vejledning, ville dette ikke forpligte SKAT *i videre omfang* end andre udsagn heri, da SKATs egen afgørelse som udgangspunkt er på samme retskildeniveau som den juridiske vejledning. Derimod ville en enkelt afgørelse fra SKAT selv næppe kunne udgøre en administrativ praksis imod den juridiske vejledning. Modsat SKM2005.370.ØLR fra tiden før enhedsforvaltningen, hvor ligningsvejledningen blev udarbejdet af Told- og skattestyrelsen, og hvor ligningsvejledningen indeholdt en afgørelse truffet af et amtsskatteinspektorat. Her bevarede udsagnet sin retskildeværdi som en afgørelse fra en *underordnet* myndighed, og der forelå således ikke en administrativ praksis, selvom afgørelsen var optaget i ligningsvejledningen.

⁶⁷ Jf. TFS 1994, 660.

⁶⁸ Jf. "Om den juridiske vejledning – bindende virkning" under indledningen til den juridiske vejledning, hvor den juridiske vejledning som udgangspunkt "...er bindende for told- og skatteforvaltningens medarbejdere..." og Aage Michelsen i RR.SM.1994.35. Om den juridiske vejledningens mulige *afledede bindende virkning* på Landsskatteretten se hertil afsnit 4.

⁶⁹ Jf. Poul Andersen: *Dansk Forvaltningsret* (1965), p. 57, og jf. Kaj Larsen i *Forvaltningsret* (2002), p. 191.

⁷⁰ Jf. ligeledes den juridiske vejlednings afsnits "Bindende virkning".

⁷¹ Se hertil nedenfor under afsnit 3.2.

..."⁷² [Min kursivering]. Da den juridiske vejledning som nævnt i høj grad består af en sammenfatning af netop højere rangerende retskilder, er det dog vanskeligt at se, at det pågældende forbehold har selvstændig betydning i denne henseende.

Hvorvidt der udenfor den juridiske vejledning, meddelelserne og styresignalerne kan forekomme andre instrumenter, der kan være bærer af en generel tjenestebefaling er formentligt tvivlsomt⁷³.

Forud for etableringen af enhedsforvaltningen i november 2005⁷⁴ blev det afvist, at et notat fra Statsskattedirektoratet, kunne "anses for en for de underordnede ligningsmyndigheder bindende regelfastsættelse i form af et cirkulære eller lignende" ⁷⁵. Endvidere kunne heller ikke et såkaldt "instruktionsforedrag", som direktøren for det daværende Ligningsdirektorat holdt for de underordnede skattemyndigheder, anses for at have etableret "en sådan praksis fra skattemyndighedernes side", at en fravigelse herfra kunne "anses som en ubillig forskelsbehandling" ⁷⁶.

3.1.3 Sammenfatning

Udover at SKATs afgørelser skal have hjemmel i loven, jf. legalitetsprincippet, er SKAT herudover *forpligtet* til at følge den retsanvendelse, der følger af SKATs juridiske vejledning, styresignaler og meddelelser samt departementets domsmeddelelser. Denne *forpligtelse* står kun tilbage for højerestående retskilder. Forpligtelsen gælder fra meddelelsetidspunktet, hvilket typisk vil være tidspunktet for offentliggørelse på internettet. SKAT er således forpligtet til både at følge de interne regler om *fortolkning af retsregler* og fastlæggelse af *faktum*, der måtte følge af de ovennævnte instrumenter.

⁷² Herefter nævnes følgende retskilder: EU-forordninger, lovgivning, bekendtgørelser, cirkulærer, domspraksis, Landsskatterettens og Skatterådets praksis. Et lokalt skatteankenævns praksis er åbenbart ikke en "højere rangerende retskilde" ifølge den juridiske vejledning, selvom SKATs afgørelse – personområdet, jf. skatteforvaltningslovens § 5 – vil kunne ændres af et skatteankenævn.

⁷³ Hvis der ses bort fra generelle interne mundtlige instrukser om arbejdets udførelse mv.

⁷⁴ Ved vedtagelsen af skatteforvaltningsloven (Lov nr. 427 af 6. juni 2005 om Skatteforvaltning)

⁷⁵ Jf. TfS 2000, 871 H. Notatet var stillet til amtsskatteinspektorerne med henblik på viderekommunikation til kommunerne vedrørende den skattemæssige behandling af investering i lystbåde. Tilsvarende kunne et notat fra Statsskattedirektoratet heller ikke i UfR 1994.792 H anses for at medføre "en sådan praksisændring", da der ikke havde foreligget en afgørelse fra de overordnede skattemyndigheder. I samme retning TfS 1993, 445 V og TfS 1994, 551 V, der vedrørte et notat af et amtskatteinspektorat.

⁷⁶ Jf. UfR 1970.460 H, om opgivelse af fuldskattepligt ved fraflytning. I samme retning SKM2016.604.BR om to skattemedarbejders udtalelser i forbindelse med en kursusafholdelse.

3.2 Afgørelse, rekurs og præcedens

3.2.1 Betydning af rekursmyndigheders administrative praksis og domspraksis

3.2.1.1 Forholdet mellem SKAT/Skatterådet og Landsskatteretten

I modsætning til over-/underordningsforholdet, hvor initiativet til styring kommer fra den overordnede myndighed, bliver rekursystemet og domstolsprøvelsen alene aktiveret som led i en efterfølgende *kontrol* med den underordnede myndigheds trufne afgørelse.

Da SKAT er den myndighed, der har initiativet og enekompetencen efter skatteforvaltningslovens § 1 til at foretage skatteansættelser af borgerne, er det relevant at se på, i hvilket omfang SKATs udøvelse af denne kompetence begrænses af den herskende retsopfattelse hos henholdsvis rekursmyndighederne og domstolene.

Det antages af Jon Andersen i *Forvaltningsret* (2002), at en underordnet myndighed er *forpligtet* til at følge en administrativ praksis, som er anlagt af den øverste rekursmyndighed på området, idet en fravigelse heraf vil være en krænkelse af princippet om, at den øverste rekursmyndighed "lægger kursen"⁷⁷. Det er i vidt omfang tilslutning til denne opfattelse i den skatteforvaltningsretlige litteratur, hvor det i overensstemmelse hermed antages, at SKAT, hvis afgørelser kan påklages til og afgøres af Landsskatteretten efter skatteforvaltningslovens §§ 11, 5, stk. 2, 6, stk. 2 og 7, stk. 2, og Skatterådet, hvis afgørelser kan påklages til Landsskatteretten, jf. skatteforvaltningslovens § 11, stk. 1, nr. 2, er *formelt forpligtet* til at følge Landsskatterettens afgørelse af principielle retsspørgsmål⁷⁸.

På den anden side antages det af Morten Wegener i *Juridisk Metode* (1994), at der *ikke* gælder en *formel forpligtelse* for en myndighed, der modtager underretning om en afgørelse fra en overinstansmyndighed, til at følge den retsopfattelse, som kommer til udtryk i det udsendte

⁷⁷ Jf. Jon Andersen i *Forvaltningsret* (2002), p. 341. I samme retning Søren H. Mørup: *Berettigede forventninger i forvaltningsretten* (2005), p. 780.

⁷⁸ Jf. Aage Michelsen i *Lærebog om indkomstskat* (2015), p. 122, Jan Pedersen i *Skatteretten 1* (2015) og Mette Holm Høgsbro: *Skatte- og afgiftsprocessen* (2010), p. 79. Måske mindre absolut - Hans Henrik Bonde Eriksen i *Skatte- og afgiftsproces* (2010), p. 98.

materiale, såfremt der ikke består et over-/underordningsforhold mellem de to myndigheder⁷⁹.

Om der foreligger en *formel forpligtelse* til ubetinget at følge administrativ praksis fra en rekursinstans gælder vel ikke absolut⁸⁰, da SKAT næppe kan være forpligtet til at følge en afgørelse, som efter en konkret *præjudikatsbedømmelse* er *forkert eller ulovlig*, selvom denne afgørelse kommer fra en rekursinstans.

Endvidere kan antallet af afgørelser medføre, at den interne regel, der skulle følge af den administrative praksis, bliver mindre *entydig* – navnlig hvis lovbestemmelsens indhold er upræcist. Da der endvidere formentlig vil være en tendens til, at Landsskatteretten begrundet sine afgørelser *konkret*, og i mindre omfang *generelt*, er det nok mere retvisende generelt at beskrive virkningen af den administrative praksis, der fremkommer herfra, som *normerende* eller *normativ* for retsanvendelsen hos SKAT i første instans⁸¹. Afgørelserne fra Landsskatteretten spiller da også utvivlsomt en væsentlig rolle for retsanvendelsen i første instans – i hvert fald som vejledning⁸².

En væsentlig del af den normerende virkning består naturligvis i, at SKAT eller Skatterådet næppe vil kunne blive ved med at anlægge en mere bebyrdende administrativ praksis end Landsskatteretten, hvis først Landsskatteretten har tilkendegivet en anden retsopfattelse end SKAT eller Skatterådet i en konkret sag, og Landsskatterettens afgørelse i denne sag må anse for *rigtig og lovlig*. SKAT og Skatterådet må som udgangspunkt formode, at Landsskatteretten ud fra en lighedsgrundsætning⁸³ vil fastholde sin retsopfattelse i fremtidige tilfælde, hvorfor det vil være udsigtsløst for Skatterådet eller SKAT at fastholde sin bebyrdende administrative praksis i strid med Landsskatterettens begunstigende administrative praksis, når

⁷⁹ Jf. Morten Wegener: *Juridisk metode* (1994), p. 122 - 123. I samme retning Christina D. Tvarnø og Ruth Nielsen: *Retkilder & Retsteorier* (2014), p. 198.

⁸⁰ Tildels i samme retning Karsten Revsbech i *Forvaltningsret – Almindelige emner* (2016), p. 302, der dog mest hælder til, at der er tale om en egentlig pligt. Se endvidere om domme under afsnit 3.2.1.2.

⁸¹ Jf. Poul Andersen: *Dansk Forvaltningsret* (1965), p. 41, og Hans Gammeltoft-Hansen i *Forvaltningsret* (2002), p. 11.

⁸² Det anføres, da også af Morten Wegener i *Juridisk metode* (1994), p. 118, at i det omfang der findes klageordninger, følger den lavere rangerende myndighed "...i almindelighed den praksis, som er tillrettelagt eller anvist af de centrale instanser".

⁸³ Se nærmere om lighedsgrundsætningens betydning for de interne regler indenfor under afsnit 5.2.

rekursadgangen er fri⁸⁴, og der ikke er nogen grænser for Landsskatterettens prøvelse af SKATs og Skatterådets påklagede afgørelser⁸⁶.

Herved dikteres ændringen og/eller fastlæggelsen af Skatterådet eller SKATs egen administrative praksis udefra af Landsskatterettens retsopfattelse, der således *afklarer* et bestemt retsspørgsmål for SKAT og Skatterådet fremadrettet. *Rækkevidden* af denne afklaring for gældende ret må afgøres efter *en konkret præjudikatsbedømmelse*, herunder med inddragelse af hvor generelt eller konkret afgørelsen er formuleret.

Hvis Landsskatterettens retsopfattelse er tilstrækkelig klar og utvetydig indenfor et bestemt område, vil det være underminerende for hele rekursystemet og retssikkerhedsmæssigt betænkeligt for den borger, der bliver nødt til at gå klagevejen, hvis SKAT generelt i modstrid med Landsskatterettens klare og utvetydige tilkendegivelser indenfor det pågældende område fortsætter med at foretage bebyrdende skatteansættelser.

Omvendt må det tillades, at SKAT generelt kan udfordre vedtagne dogmer inden for hidtil gældende ret i skatteretten, så længe udfordringen er sagligt begrundet, og den tilstræbte retsstilling har fornøden hjemmel⁸⁷, jf. fx SKM2016.569.ØLR om fradrag for lønudgifter i forbindelse med virksomhedsopkøb, hvor SKAT ved landsretten fik medhold i, at der ikke var fradrag for de pågældende udgifter, selvom den almindelige antagelse – som Landsskatteretten også havde fulgt – hidtil havde været, at denne fradragsret bestod⁸⁸.

Hvis SKAT således er uenig i en *umiddelbart lovlig* afgørelse fra Landsskatteretten med et udfald, som SKAT ikke kan affinde sig med, må det antages, at SKAT alene har mulighed for

⁸⁴ Jf. Poul Andersen: *Dansk Forvaltningsret* (1965), p. 42.

⁸⁵ Om den omvendte situation, hvor Landsskatteretten havde en strengere retsopfattelse end Skatterådet, se den juridiske vejlednings afsnit C.B.1.8.4.2 om tabsfradragsbegrænsning for personers tab på finansielle kontrakter, der indgås for at reducere finansieringsudgifter.

⁸⁶ Jf. Karsten Revsbech i *Forvaltningsret – Almindelige emner* (2016), p. 338, og Bent Christensen: *Forvaltningsret, Prøvelse* (1994), p. 258. Prøvelsen er således ubegrænset og omfatter således både jus og faktum, abstrakt fortolkning, subsumptionen, retsanvendelsen, skønnet og afvejningen af de lovlige kriterier.

⁸⁷ Jf. i samme retning Hans Gammeltoft-Hansen i *Forvaltningsret* (2002), p. 15.

⁸⁸ SKAT tabte dog sagen, da ændringen af bankens skatteretlige stilling ikke burde ske uden en forudgående offentligt tilgængelig klar tilkendelse. Sagen er anket til Højesteret (foråret 2017).

enten alligevel at tage afgørelsen til *efterretning*⁸⁹ eller at foranledige en *indbringelse* af afgørelsen for domstolene, hvis man vil forsvare sin hidtidige praksis⁹⁰.

For at undgå den nævnte underminering af rekursystemet og den deraf følgende åbenbare svækkelse af borgernes retssikkerhed, kan det således ikke antages, at SKAT eller Skatteministeriet, i stedet for en indbringelse af Landsskatterettens afgørelser for domstolene, *generelt* har adgang til at erklære i en "meddelelse", at Landsskatterettens tilkendegivne retsopfattelse ikke har eller får betydning for SKATs administrative praksis⁹¹.

I SKM2006.483.HR fastslog Højesteret dog, at en offentliggjort kendelse fra Landsskatteretten "...ikke var bindende for skattemyndighederne i den foreliggende situation, hvor det beroede på en fejl, at kendelsen ikke blev indbragt for domstolene, og hvor Skatteministeriet inden for rimelig tid offentligt tilkendegav, at man ikke var enig i afgørelsen og havde til hensigt at indbringe en eventuel senere tilsvarende afgørelse for domstolene".

Det må dog ved ovennævnte dom anses for fastslået, at Skatteministeriet har en snæver adgang til, at erklære, at man ikke anser sig for bundet af en konkret afgørelse fra Landsskatteretten, der var offentliggjort i TfS 1998, 548 LSR. Imidlertid forudsætter denne adgang blandt andet, at det "beroede på en fejl, at kendelsen ikke blev indbragt for domstolene", og at "en eventuel senere tilsvarende afgørelse" ville blive indbragt for domstolene. Da Skatteministeriet således allerede i meddelelsen TfS 1999, 82 havde erklæret, at "[e]n eventuel senere kendelse i overensstemmelse med den foreliggende" ville blive indbragt for domstolene, kunne en senere skatteyder ikke indrette sig i tillid til den af Landsskatteretten tilkendegivne retsopfattelse.

Dommen kan således ikke anses for at rykke ved det altovervejende udgangspunkt, at Landsskatterettens administrative praksis generelt har en normativ virkning på SKATs administrative praksis, hvis ikke der foreligger de samme helt særlige omstændigheder som i

⁸⁹ Jf. fx SKM2010.228.SKAT og SKM2005.384.DEP.

⁹⁰ Jf. fx SKM2017.27.SKAT. Dette gælder også hvis Landsskatteretten efter Skatteministeriets opfattelse har underkendt en *for skatteyderen begunstigende administrativ praksis*, som Skatteministeriet ønsker fastholdt, jf. SKM2002.4 om ejerens erhvervmæssig udlejning af en bygning som tilstrækkelig betingelse for opfyldelsen af betingelsen om "erhvervmæssig benyttelse" i afskrivningslovens § 14.

⁹¹ Jf. fx SKM2013.604.SKAT. Det blev heri anført, at den manglende indbringelse af to landsskatteretskendelser alene beroede på "en beklagelig fejl" og ikke var udtryk for, at Skatteministeriet havde "ændret opfattelse eller praksis i forhold til verserende eller fremtidige sager på området".

SKM2006.483.HR⁹², idet SKAT som udgangspunkt må forvente, at Landsskatteretten i en klagesag vil følge sin tidligere tilkendegivne retsopfattelse⁹³.

Som skatteyder vil man således som udgangspunkt kunne *indrette* sig på, at SKAT følger den retsopfattelse og administrative praksis, der fremkommer i Landsskatteretten, og at der således er *kongruens* mellem den administrative praksis, der gælder i SKAT, og den, der gælder i Landsskatteretten.

Såfremt Landsskatterettens afgørelse efter SKATs eller Skatteministeriets opfattelse er enten *forkert* eller *ulovlig*, men konkret er til *gunst* for den pågældende skatteyder og efter en konkret vurdering ikke indbringes for domstolene⁹⁴, må det som minimum kræves, at det meldes klart ud af departementet, at SKAT ikke vil rette sig efter Landsskatterettens retsopfattelse i tilsvarende sager⁹⁵. En sådan adgang for en overordnet myndighed til ved en generel tjenestebefaling til en underordnet myndighed at begrænse retskildeværdien af en konkret afgørelse fra en uafhængig rekursmyndighed må anvendes med stor tilbageholdenhed, når adgangen ikke har særskilt hjemmel⁹⁶. Hvis Landsskatteretten selv gennem offentliggørelse af afgørelsen tilkendegiver, at denne er retningsgivende, kan Skatteministeriet i længden næppe undlade at få retsstillingen afklaret ved domstolene. Antageligvis gælder dette i mindre grad ved ikke-offentliggjorte afgørelser.

Sammenfattende må det kunne fastslås, at SKAT ikke har en *formel pligt* til at følge administrativ praksis fra Landsskatteretten. På den anden side vil SKAT *ikke* kunne se bort fra en tilkendegivet administrativ praksis fra Landsskatteretten og vil formentlig være *forpligtet*

⁹² Herefter må det anses for udelukket, at Skatteministeriet som i TfS 1995, 836 DEP *hæver* sagen for domstolene og erklærer, at en administrativ praksis, der er *i modstrid* med den tilkendegivne retsopfattelse i den indbragte afgørelse, *stadig* er gældende, hvis ikke man er villig til at forsvare sin opfattelse ved domstolene.

⁹³ Ctr. Aage Michelsen i RR.SM.2006.259, der ikke synes at tillægge de af Højesteret opstillede forbehold nogen betydning, men blot anfører: "Om dette spørgsmål har samtlige 9 dommere indtaget det standpunkt, at Skatteministeriet ikke er bundet af Landsskatterettens praksis. Dette må nu antages at være gældende ret."

⁹⁴ I henhold til retsagsvejledningen i SKM2012.756.SKAT.

⁹⁵ Som eksempel kan nævnes SKM2009.491.DEP, der vedrørte en fejlagtig hjemmelshenvisning, og SKM2005.444.DEP, hvor det relevante afsnit i ligningsvejledningen blev ændret i overensstemmelse med Skatteministeriets opfattelse med fremadrettet virkning, så "den konkrete sag [fra Landsskatteretten] ikke længere havde principiel karakter". [min indsætning]. Tillige SKM2005.285.DEP, hvor Skatteministeriet ikke var uenig i resultatet, men tog et forbehold i forhold til en del af Landsskatterettens præmisser.

⁹⁶ Skatteministerien havde ifølge § 32, 2. pkt. i den dagældende skattestyrelseslov (Lovbekendtgørelse nr. 868 af 12. august 2004) hjemmel til at genoptage *Landsskatterettens* afgørelser med henblik på ændring til fordel for skatteyderen. Bestemmelsen findes dog ikke i den nuværende skatteforvaltningslov (Lovbekendtgørelse nr. 1267 af 12. november 2015).

⁹⁷ Kritisk hertil Aage Michelsen i RR.SM.2006.259.

til at inddrage denne i sine egne retlige overvejelser af hensyn til skatteyderens indrettelse og retssikkerhed. Herved fremstår Landsskatterettens administrative praksis nærmere som *normerende* end egentlig *forpligtende* for SKATs retsanvendelse, selvom det i visse tilfælde kan ses som en gradforskul.

3.2.1.2 Forholdet til domstolene

Ligeså vel som der ikke består en formel pligt for en myndighed i første instans til at følge den administrative praksis, der følges af en rekursmyndighed, består der ifølge Morten Wegener i *Juridisk metode* (1994) heller ikke en *formel pligt* for forvaltningsmyndigheder til at følge *præjudikater* fra domstolene⁹⁸. Derimod antager han, at det er nærliggende, at der består "...et retskildeprincip, hvorefter der er pligt til at *tage hensyn til* sådanne." [Original kursivering]⁹⁹. Et tilsvarende synspunkt findes hos Gomard og Kistrup i *Civilprocessen* (2007), hvor det anføres, at forvaltningsmyndigheder "...i almindelighed [bør] rette sig efter domstolenes praksis...", men at præjudikater "...imidlertid ikke er bindende"¹⁰⁰.

Heroverfor har Jens Garde og Karsten Revsbech i *Forvaltningsret – Almindelige emner* (2016)¹⁰¹ gjort et radikalt anderledes synspunkt gældende; nemlig at forvaltningsmyndigheden handler *pligtstridigt* ved ikke at rette sig efter en dom i senere sager¹⁰²:

"Argumentationen er, at en afsagt dom ved den fortolkning, den indeholder, udtrykker loven, som den nærmere skal forstås. En forvaltningsmyndighed, der ikke retter sig efter denne dom i senere sager, handler derfor mod loven (som den nu nærmere er fastlagt). Hermed handler forvaltningsmyndigheden pligtstridigt, idet den er forpligtet til at overholde loven, jf. legalitetsprincippet."

En så absolut betragtning om dommes generelle betydning for en forvaltningsmyndigheds retsanvendelse, hvorved dommen "smelter" sammen med loven, kan ikke tiltrædes, allerede

⁹⁸ Jf. Morten Wegener: *Juridisk metode* (1994), p. 107.

⁹⁹ I overensstemmelse med det anførte om forholdet mellem SKAT og Landsskatteretten i afsnit 3.2.1.1.

¹⁰⁰ Jf. Bernard Gomard og Michael Kistrup: *Civilprocessen* (2007), p. 41.

¹⁰¹ Jf. Karsten Revsbech og Jens Garde i *Forvaltningsret – Almindelige emner* (2016), p.123. I samme retning Mette Holm Høgsbro: *Skatte- og afgiftsprocessen* (2010), p. 86, og Aage Michelsen i *Lærebog om indkomstskat* (2015), p. 119, der dog skriver det på følgende nedtonende måde: "Domstolenes præjudikater er "bindende" for skattemyndighederne".

¹⁰² Jf. tillige Marlene Kerzel i U.2017B.171.

fordi det ikke tager højde for, at domme ikke nødvendigvis indeholder ligeså klare direktiver til fremadrettet brug som fx cirkulærer. Herved forudsættes endvidere, at vurderingen af dommens præjudikatsvirkning kan fastsættes objektivt og ens for alle retsanvendere, hvilket næppe er tilfældet. Det pågældende udsagn synes heller ikke at tage højde for den situation, hvor det faktum, der nu foreligger til prøvelse ikke er fuldstændigt identisk med det faktum, der lå til grund for den afsagte dom. I dette tilfælde vil det næppe være decideret *pligtstridigt* at inddrage den tidligere dom i sin retlige overvejelse og efter en konkret vurdering forkaste den igen.

Det må dog erkendes, at præjudikatsvirkningen af en dom kan blive så *tvungende*, at sondringen mellem en formel pligt at følge dommen og en pligt til at inddrage dommen i de retlige overvejelser reelt ikke kan opretholdes. Der tænkes her især på de tilfælde, hvor domstolene foretager *en abstrakt fortolkning* af lovgrundlaget som i den nedenfor omtalte TfS 1998, 397 H¹⁰³, hvilket formentligt også er det tilfælde, som ovennævnte citat sigter til¹⁰⁴.

På den anden side kan der også forekomme domme, som den omtalte SKM2010.166.HR, hvor præjudikatsvirkningen påvirkes af, at resultatet er rigtigt, men den retsstilling, som den medfører, er uklar¹⁰⁵.

I overensstemmelse med det anførte om betydningen af Landsskatterettens retsopfattelse i forhold til udviklingen af administrativ praksis hos SKAT og Skatterådet, må der gælde nogenlunde det samme mellem skattemyndighederne og domstolene. Domspraksis får således en tilsvarende væsentlig normerende indflydelse på skattemyndigheders retsanvendelse¹⁰⁶, idet domstolene kan foretage en legalitetsprøvelse af skattemyndighedernes afgørelser, jf. grundlovens § 63, og idet skattemyndighederne generelt har stor respekt for domstolenes afgørelser. Den normerende virkning består dog kun i det omfang, skattemyndigheder rent faktisk tillægger den pågældende dom betydning ved sin retlige vurdering efter en konkret præjudikatsbedømmelse.

¹⁰³ Se afsnit 5.1.2.

¹⁰⁴ Omvendt måtte landsrettens dom i sagen (der blev afsagt med dissens) og den tidligere landsretsdom TfS 1991, 143 Ø, der var kommet til samme resultat, jo nødvendigvis være *forkerte*, hvilket Ole Bjørn – for så vidt angår TfS 1991, 143 Ø – påpegede i SR.1991.196. Et tilsvarende eksempel på en forkert dom findes i TfS 1999, 824 Ø om sambeskatning mellem ægtefæller efter kildeskattelovens § 25 A.

¹⁰⁵ Se afsnit 5.1.3.

¹⁰⁶ Jf. Hans Gammeltoft-Hansen i *Forvaltningsret* (2002), p. 11 og Jf. Poul Andersen: *Dansk Forvaltningsret* (1965), p. 39 og 41.

3.2.1.3 Sammenfatning

Der kan således ikke anses for at foreligge en *formel forpligtelse* for SKAT til ubetinget at følge en tilkendegivet retsopfattelse hos enten Landsskatteretten eller domstolene. Det må dog antages, at der gælder en *pligt til at inddrage* henholdsvis administrativ praksis fra Landsskatteretten og domspraksis i de retlige overvejelser og herved konkret afgøre, om de nævnte retskilder har betydning som præjudikater ved SKATs afgørelse.

Mens Landskatterettens administrative praksis og domspraksis i almindelighed vil have en *normerende* virkning på SKATs administrative praksis, vil SKATs administrative praksis ikke i samme grad have normerende virkning på Landsskatterettens administrative praksis¹⁰⁷, medmindre SKATs administrative praksis bygger på den omtalte inkorporering af Landsskatterettens egen praksis og domspraksis, som den fx fremgår af den juridiske vejledning, hvorved den reelle retskilde ikke længere er SKATs egen administrative praksis¹⁰⁸.

Landsskatterettens administrative praksis og domspraksis fra domstolene får således *forpligtende* virkning på SKATs egen administrative praksis, når SKAT overtager og inkorporerer Landsskatterettens administrative praksis eller domspraksis i sin egen administrative praksis fx ved optagelsen i den juridiske vejledning. Herved bliver der således *kongruens* mellem SKATs administrative praksis og Landsskatterettens administrative praksis. Såfremt der i forbindelse med inkorporeringen af Landsskatterettens administrative praksis fastsættes en generel regel, vil denne fremadrettet udgøre direktivet for SKAT.

Herved bliver spørgsmålet om interne reglers bindende virkning for så vidt angår administrativ praksis alene et spørgsmål om, hvorvidt en myndigheds egen administrative praksis er umiddelbart bindende overfor myndigheden selv på myndighedens eget niveau. Da SKATs egen administrative praksis som udgangspunkt skal være i overensstemmelse med de generelle udmeldinger i den juridiske vejledning, vil den bindende virkning for SKAT allerede

¹⁰⁷ Jf. Jan Pedersen i *Skatteretten 1* (2015), p. 100, Aage Michelsen i *Lærebog om indkomstskat* (2015), p. 122 .

¹⁰⁸ Den juridiske vejlednings karakter af en "håndbog" medfører dog, at den utvivlsomt har en væsentlig betydning for sagens afgørelse i Landsskatteretten.

ske i kraft af den juridiske vejledning som generel tjenestebefaling og i væsentligt mindre grad gennem SKATs egne afgørelser i sig selv¹⁰⁹.

Nævn som Skatterådet og Landsskatteretten, der ikke formelt er bundet af den juridiske vejledning, vil derimod alene gennem sine tidligere afgørelser kunne bindes til en bestemt retsanvendelse fremadrettet, jf. nærmere nedenfor under afsnit 4.

Sammenfattende må det konkluderes, at en myndigheds egen administrative praksis kun har selvstændig betydning, hvis ikke rekursmyndighederne eller domstolene tidligere har taget stilling til det pågældende spørgsmål¹¹⁰, da de udsagn, der indeholdes i rekursmyndighedernes afgørelser og domspraksis, kan være normerende ved fastlæggelsen af gældende ret for den underordnede myndighed. I det omfang rekursmyndighederne eller domstolene har taget stilling til det pågældende spørgsmål, vil underordnede myndigheders administrative praksis fremadrettet reelt være uden betydning, medmindre den underordnede myndigheds fremadrettede retsanvendelse medfører en *yderligere udfyldning* eller *præcisering* i forhold til det afgjorte spørgsmål.

3.2.2 Administrativ praksis

Administrativ praksis anvendes i den almindelige forvaltningsretlige litteratur, som udtryk for en række af enkeltafgørelser, der tilsammen danner et mønster, hvoraf der kan udledes en regel, som de pågældende afgørelser kan anses som et udslag af¹¹¹.

I henhold til den juridiske vejlednings afsnit A.A.7.1.3. stilles, der endvidere udtrykkeligt krav om, at "praksis skal være entydig, uden forbehold og ikke i klar modstrid med højere retskilder". Der synes således herved at være tale om en skærpelse i forhold til den almindelige opfattelse i den forvaltningsretlige litteratur. Det er almindeligt antaget, at interne regler, herunder også dem, der er skabt i administrativ praksis, kan bestå af både

¹⁰⁹ Jf. SKM2009.369.ØLR, hvor enkelte afgørelser truffet af underordnede myndigheder ikke var dokumentation for en fast praksis – heller ikke hvor de efterfølgende fremhæves i ligningsvejledningen, jf. SKM2005.370.ØLR.

¹¹⁰ Jf. vistnok den juridiske vejledning afsnit A.A.7.1.3.

¹¹¹ Jf. Bent Christensen: *Forvaltningsret – Opgaver, Hjemmel, Organisation*, (1997) p. 47 og 167, Karsten Revsbech og Jens Garde i *Forvaltningsret – Almindelige emner* (2016), p. 138, og i sammen retning Hans Gammeltoft Hansen i *Forvaltningsret* (2002), p. 11

prioriterings- og hovedregler¹¹². Det kan således næppe være et krav for, at den interne regel kan blive lagt til grund, at den skal være *undtagelsesløs*, da dette ville kunne bringe reglen på kant med retsgrundsætningen om "skøn under regel" afhængig af den konkrete lovbestemmelses indhold.

Den almindelige definition betoner det forhold, at en myndighed, der træffer afgørelser, i sig selv kan producere retsregler, der kan have betydning for myndighedens retsanvendelse fremadrettet. Endvidere synes der også heri at ligge en antagelse om, at det er en forudsætning for en administrativ praksis, at der foreligger mere end én enkeltafgørelse, før der er etableret en administrativ praksis, og at afgørelserne er fremkommet over en vis tidsmæssig udstrækning.

Herudover siger den pågældende definition ikke noget om, hvorvidt det er et krav, at der foreligger en administrativ praksis, at mønsteret af afgørelser fra myndigheden skal være udslag af en *bevidst* og *velovervejet* række af afgørelser med henblik på at danne et sådant mønster, eller om en administrativ praksis kan dannes ud fra et hvert dokumenteret uforvarende mønster af myndighedens afgørelser. Det må dog antages, at en administrativ praksis kan opstå mere eller mindre bevidst¹¹³.

Som udgangspunkt for en videre afgrænsning og fastlæggelse af administrativ praksis som intern regel kan anføres, at det i højesteretspraksis er fastslået, at administrativ praksis i hvert fald kan skabes, hvis en myndighed træffer *en positiv afgørelse* med et bestemt indhold¹¹⁴. Tilsvarende gælder, at såfremt der ingen afgørelser foreligger i forvejen, vil der heller ikke kunne blive tale om en *ændring af administrativ praksis*¹¹⁵.

Herved bliver myndighedens produktion af afgørelser som nævnt helt central i relation til tilblivelsen af interne regler gennem administrativ praksis. Da det som udgangspunkt må antages, at både enkeltstående principielle afgørelser i sig selv og en flerhed af afgørelser, der danner et bestemt mønster, kan føre til, at der dannes en intern regel gennem administrativ

¹¹² Jf. Bent Christensen: *Forvaltningsret – Opgaver, Hjemmel, Organisation*, (1997) p. 175, og Karsten Revsbech og Jens Garde i *Forvaltningsret – Almindelige emner* (2016), p. 259.

¹¹³ Jf. Bent Christensen: *Forvaltningsret – Opgaver, Hjemmel, Organisation*, (1997) p. 167 og Søren H. Mørup: *Berettigede forventninger i forvaltningsretten* (2005), p. 708. Om et muligt mellemtilfælde se endvidere FOB 07.347, hvor Statsministeriet ikke besluttede at indføre en praksis om ikke at give interview om Irak-krigen, men hvor Ombudsmanden mente, at der "i realiteten blev indført en sådan praksis".

¹¹⁴ Jf. SKM2015.24.HR og SKM2013.141.HR (se nedenfor)

¹¹⁵ Jf. UfR 1994.792 H og SKM2011.587.HR.

praksis, må det undersøges om, der kan opstilles krav om kvalitet og/eller et minimumsantal, for at der foreligger en administrativ praksis.

3.2.2.1 *Afgørelser fra højere rangerende myndigheder – Skatterådet og Landsskatteretten*

I modsætning til SKAT og skatteankenævnens afgørelser, er Skatterådets og Landsskatterettens afgørelser tilgængelige i afgørelsesdatabasen¹¹⁶. Grundstenen i dannelsen af interne regler på baggrund af konkrete afgørelser består således af afgørelser fra Landsskatteretten og Skatterådet, herunder tidligere Ligningsrådet¹¹⁷.

Afgørelsesdatabasen skæmmes dog af sin manglende brugervenlighed, der i væsentlig grad kompromitterer tilgængeligheden, og derved begrænser den forventningsskabende virkning af den administrative praksis, der kunne følge af de afgørelser, der ligger i afgørelsesdatabasen¹¹⁸. Afgørelserne indeholder fx ikke noget resume og er heller ikke rubriceret nærmere i kategorier. Med den rette ihærdighed vil der dog kunne stykkes mønstre sammen indenfor forskellige emner.

Ifølge § 1, stk. 2, i forretningsordenen for Landsskatteretten¹¹⁹ formidler Landsskatteretten "sin praksis gennem udvælgelse og offentliggørelse af afgørelser af principiel eller almen interesse". Landsskatteretten er således forpligtet til at offentliggøre retningsgivende afgørelser, hvilket sker ved, at afgørelsen bliver givet et "SKM"-nummer og herefter tillige kan findes på SKATs hjemmeside.

Ifølge § 15, stk. 1, i forretningsordenen for Skatterådet træffer SKAT bestemmelse om offentliggørelse af Skatterådets afgørelse, "der skønnes af have almen interesse". I modsætning til Landsskatteretten følger SKAT og Skatterådet dog den praksis, at alle Skatterådets afgørelser som udgangspunkt offentliggøres, jf. pkt. 8 i SKM2013.812.SKAT.

¹¹⁶ www.afgoerelsesdatabasen.dk. Databasen blev oprettet efter beslutning fra koncernledelsen i SKAT. Alle afgørelser fra Landsskatteretten fra 1. juli 2008 findes heri.

¹¹⁷ Jf. Morten Wegener: *Juridisk metode* (1994), p. 119, og Hans Henrik Bonde Eriksen i *Skatte- og afgiftsproces* (2010), p. 98.

¹¹⁸ Den forpligtende virkning på SKAT af afgørelser fra Landsskatteretten, der alene er tilgængelige via afgørelsesdatabase, skal på den anden side heller ikke undervurderes. Se hertil SKM2013.604.SKAT, hvor Skatteministeriet eksplicit meddeler, at det forhold, at man ved en beklagelig fejl ikke har indbragt to kendelser fra Landsskatteretten, der fremgår af afgørelsesdatabasen, ikke er udtryk for, at Skatteministeriet har ændret opfattelse, eller praksis på området.

¹¹⁹ Bekendtgørelse nr. 1428 af 13. december 2013.

Umiddelbart virker Landskatterettens fremgangsmåde mere hensigtsmæssig end Skatterådets. Signalværdien ved en afgørelse, der er blevet tildelt et "SKM"-nummer af Landsskatteretten selv, er væsentlig højere, hvis det er undtagelsen nærmere end hovedreglen, at en afgørelse bliver udvalgt og offentliggjort af den afgørende myndighed selv. Landsskatteretten selv fremhæver herved afgørelsen som særligt retningsgivende og derved også berettiget forventningsskabende for andre borgere. Særligt fremhævelse af bestemte afgørelser på myndighedens eget initiativ medfører således, at der skabes en berettiget formodning om, at myndigheden rent faktisk vil følge retsanvendelsen i de fremhævede afgørelser på et givent tidspunkt, medmindre noget andet følger af en senere fremhævet afgørelse¹²⁰. I forhold til afgørelserne, der kan udfindes i afgørelsesdatabasen sker der således en graduering i afgørelsernes umiddelbare retskildeværdi, som må anses for ønskværdig i betragtning af det store antal afgørelser, der årligt afsiges af Landsskatteretten.

Samtidig kan alle Landsskatterettens afgørelser (bortset fra et fåtal, der ikke kan anonymiseres) findes i afgørelsesdatabasen, hvorved sikres, at Landsskatteretten potentielt kan holdes fast på en faktisk fulgt administrativ praksis, der ikke har fundet udtryk i en eller flere afgørelser med et "SKM"-nummer¹²¹.

I modsætning hertil får Skatterådets offentliggørelse af samtlige afgørelser blot den virkning, at retskildeværdien af den enkelte offentliggjorte afgørelse kan siges at devaluere ved, at der ikke gøres forskel på afgørelserne fra den udstedende myndigheds side. Til forskel fra afgørelserne fra Landsskatteretten er Skatterådets afgørelser i bindende svar per definition *altid* principielle, jf. skatteforvaltningslovens § 21, stk. 4, hvorefter told- og skatteforvaltningen skal forelægge en anmodning om bindende svar for Skatterådet til afgørelse, når en af betingelserne i nr. 1 – 5, er opfyldt.

Efter ændringen af klagestrukturen ved lov nr. 649 af 12. juni 2013, hvorved skatteankenævnene og Landsskatteretten pr. 1. januar 2014 blev ligestillet, skal SKATs afgørelser, der påklages, visiteres til behandling i Landsskatteretten, hvis en af betingelserne i skatteforvaltningslovens § 21, stk. 4, nr. 1 – 5, er opfyldt, jf. skatteforvaltningslovens § 35 b, stk. 1. Da klageren altid har mulighed for at *vælge*, at en klage skal behandles af

¹²⁰ Jf. fx UfR 1987.80/2 H.

¹²¹ Jf. Bent Christensen: *Forvaltning – opgaver, hjemmel og organisation*, p. 168.

Landsskatteretten, jf. skatteforvaltningslovens § 35 b, stk. 5, vil Landsskatteretten dog stadig kunne komme til at behandle ikke-principielle sager.

3.2.2.2 *Indhold og offentliggørelse*

Grundlæggende består "styrken" af en administrativ praksis – enten i form af en enkelt afgørelse eller et mønster af afgørelser – af hvilken *præjudikatsværdi*, der efter en konkret bedømmelse kan tillægges den eller de pågældende afgørelser, der danner grundlaget for den administrative praksis¹²². Herved betones også det forhold, at den eller de pågældende afgørelser skal fremstå som en generel *regel* og ikke blot enkeltstående særskilte afgørelser¹²³.

I forhold til præjudikatsværdien af den enkelte afgørelse i sig selv, uanset om denne står alene eller indgår i et mønster af afgørelser, afhænger denne blandt andet af, hvordan afgørelsen – ud over den konkrete meddelelse til adressaten – er blevet fremhævet overfor omverdenen og eventuelt lavere rangerende myndigheder¹²⁴.

Et mønster af afgørelser fra en bestemt myndighed, der endnu ikke er blevet kodificeret som en regel i fx Den juridiske Vejledning, vil formentlig have en lavere normerende virkning på den pågældende myndighed, der har truffet afgørelserne, både fordi afgørelserne ikke på forhånd er kædet sammen, men også da myndighedens egne afgørelser kan underkendes af eventuelt overordnede myndigheder og i hvert fald af domstolene¹²⁵. Graden af fremhævelse og inkorporering i vejledninger, forarbejder¹²⁶ og ministersvar¹²⁷ mv. har derfor også en væsentlig betydning for, om en eller flere afgørelser skaber en intern regel gennem administrativ praksis¹²⁸. Er en afgørelse fra fx Landsskatteretten både tildelt et "SKM"-nummer og inkorporeret af SKAT i den juridiske vejledning er det en stærk indikation på, at

¹²² Jf. Hans Gammeltoft-Hansen i *Forvaltningsret* (2002), p. 11.

¹²³ Jf. Søren H. Mørup: *Berettigede forventninger i forvaltningsretten* (2005), p. 706.

¹²⁴ Jf. Poul Andersen: *Dansk forvaltningsret* (1965), p. 46, der skelner mellem betydningen af afgørelser, der meddeles direkte fra en overordnet myndighed til en underordnet myndighed i en formel meddelelse, og afgørelser, der blot bekendtgøres "i Ministerialtidende".

¹²⁵ Jf. Poul Andersen: *Dansk forvaltningsret* (1965), p. 41, hvor anføres, at administrativ praksis "...har dog mindre normativ Betydning end Dompraksis, dels fordi Forvaltningsmyndighederne føler sig mindre bundet af tidligere Afgørelser end Domstolene, del fordi en administrativ Praksis kan underkendes af Domstolene."

¹²⁶ Fx forarbejderne til LL § 16 E (LFF 2012-08-14 nr. 199).

¹²⁷ Fx TfS 1984, 418 (SKD) og TfS 1984, 546 (SKD)

¹²⁸ Jf. Den juridiske vejlednings afsnit A.A.7.1.3.

afgørelsen både er udtryk for en intern regel for SKAT og for Landsskatteretten, hvilket som udgangspunkt giver en stærk præjudikatsværdi¹²⁹.

Endvidere er "kvaliteten" af afgørelsens juridiske metode og præmisser ligeledes af betydning, når det skal vurderes, om afgørelsen i sig selv er udtryk for en tilstrækkelig klar intern regel¹³⁰. I denne forbindelse skal også inddrages, om afgørelsens præmisser udtrykker en generel stillingtagen til sagens problemstilling – fx ved at fastlægge en bestemt lovfortolkning – eller en konkret stillingtagen til sagens problemstilling – fx ved at afgøre sagen på bevisets stilling.

Hvis afgørelsen angår en lovbestemmelse, der er af *vag og elastisk* karakter, vil det være relevant at se på, om de kriterier, der er lagt vægt på, er egnede til at indgå i fremtidige sager af samme karakter, eller om de er særligt knyttet til det foreliggende tilfælde¹³¹.

Endvidere vil afgørelsens alder, herunder om den har modstået tidens tand, og om den kan overføres på nutidige forhold være relevant ved vurderingen af, om den stadig kan tillægges præjudikatsværdi.

3.2.2.3 Omfanget af afgørelser

Det må antages for givet, at selve antallet af afgørelser har betydning for mønsteret og den "styrke", hvormed en intern regel i administrativ praksis gør sig gældende¹³². Det må ligeledes være klart, at i det omfang selve lovbestemmelsens beskrivelse af retsfaktum er ufuldstændig og giver mulighed for individualisering, vil antallet af afgørelser, der skal til, for at der har dannet sig et mønster, stige.

Hvor lovbestemmelsen tillader det, vil myndigheden således ikke være *forpligtet* til at lade samme kriterium være udslagsgivende for afgørelsen i den næste sag, så længe mønstret af

¹²⁹ Jf. fx SKM2005.411.DEP, hvor en enkelt offentliggjort afgørelse fra Landsskatteretten, der var optaget i ligningsvejledningen, førte til, at Skatteministeriet tog bekræftende til genmæle i landsretten.

¹³⁰ Jf. Hans Gammeltoft-Hansen i *Forvaltningsret* (2002), p. 11, og Hans Henrik Bonde Eriksen i *Skatte- og afgiftsproces* (2010), p. 452.

¹³¹ Jf. Bent Christensen: *Forvaltning – opgaver, hjemmel og organisation*, p. 167.

¹³² Jf. Hans Henrik Bonde Eriksen i *Skatte- og afgiftsproces* (2010), p. 452.

enkeltafgørelser endnu ikke har "...antaget en sådan fasthed, at der foreligger en intern regel..."¹³³.

Som udgangspunkt kan *én enkelt afgørelse* fra enten Landsskatteretten eller Skatterådet¹³⁴ dog være nok til både at *etablere* en administrativ praksis¹³⁵, til at *udvide* og *præcisere* en administrativ praksis¹³⁶ og til at *ændre* en administrativ praksis fremadrettet¹³⁷. Dette gør sig navnlig gældende, hvis afgørelsen er *offentliggjort*¹³⁸.

Hvis den pågældende offentliggjorte afgørelse tillige er refereret i *den juridiske vejledning*, vil dette i endnu højere grad understrege, at afgørelsen er udtryk for en intern regel, der gælder for skattemyndighederne *generelt*, idet afgørelsen således ikke blot er markeret som Landsskatterettens administrative praksis, men tillige SKATs administrative praksis¹³⁹.

For så vidt angår *ikke offentliggjorte* afgørelser er retsstillingen mere usikker. Såfremt de ikke offentliggjorte afgørelser skal dokumentere en fra den juridiske vejledning *afvigende administrativ praksis*, er det vanskeligt overhovedet at godtgøre en sådan praksis, da de ikke offentliggjorte afgørelser formentlig vil blive betragtet som *enkeltstående*¹⁴⁰. Hvis en ikke offentliggjorte afgørelse derimod *uddyber* og *præcisere* den juridiske vejledning, således at den juridiske vejledning skal ændres, må den naturligvis kunne anses for udtryk for administrativ praksis¹⁴¹.

Tilsvarende vil givetvis kunne anføres ved en afvigende praksis på baggrund af ikke offentliggjorte afgørelser overfor en *offentliggjort* afgørelse. Her må den offentliggjorte afgørelse gives *prioritet* frem for den ikke offentliggjorte, men der må her i højere grad

¹³³ Jf. Bent Christensen: *Forvaltning – opgaver, hjemmel og organisation*, p. 188. Der kan muligvis være pligt til at give det prioritet.

¹³⁴ Herunder Ligningsrådet.

¹³⁵ Jf. UfR 1987.80/2 H, UfR 1999.780 H og SKM2010.166.HR.

¹³⁶ Jf. SKM2011.669.HR.

¹³⁷ Jf. Forsætningsvist SKM2006.483.HR, hvor Skatteministeriet i TfS 1999, 82 meddelte, at man ikke anså sig for bundet af Landsskatterettens afgørelse offentliggjort i TfS 1998, 548 LSR. Se nærmere afsnit 3.1.1.1.

¹³⁸ Ligeledes vil to eller flere *offentliggjorte* afgørelser kunne udgøre en administrativ praksis, jf. UfR 2002.137 H.

¹³⁹ Jf. SKM2005.411.DEP, hvor Skatteministeriet tog bekræftende til genmæle i en sag, der indbragt af skatteyderen, men Skatteministeriet var *enige* i Landsskatterettens resultatet, men mente at skatteyderen kunne støtte ret på en offentliggjort kendelse, der var refereret i ligningsvejledningen for det pågældende år "uden kommentarer eller forbehold".

¹⁴⁰ Jf. Højesterets dom af 4. april 2017, hvor 7 kendelser fra Landsskatteretten ikke kunne anses for en "afvigende praksis" fra vurderingsvejledningen. Tilsvarende SKM2003.386.HR, hvor "nogle konkrete afgørelser" fra underordnede myndigheder ikke godtgjorde en praksis i strid med ligningsvejledningen.

¹⁴¹ Jf. SKM2005.444.DEP om hensættelser til reetablering af en grusgrav.

inddrages yderligere kriterier i vurderingen såsom afgørelsernes alder, kvalitet og generelle ctr. konkrete formulering.

Tilsvarende må gælde, jf. ovenfor, såfremt der hverken foreligger relevante udsagn i den juridiske vejledning eller offentliggjorte afgørelser. Én enkelt ikke offentliggjort afgørelse eller et par ikke offentliggjorte afgørelser kan *ikke* udgøre en administrativ praksis, da myndigheden formodningsvist ville have tilkendegivet dette ved *offentliggørelse*. På den anden side må det medgives, at der på et tidspunkt vil "udkrystalisere" sig en generel regel ved tilpas mange ens afgørelser, uanset om der sker offentliggørelse¹⁴².

Imidlertid har Skatteministeriet anerkendt at henholdsvis fire ikke offentliggjorte afgørelser kan udgøre en fast administrativ praksis, der kan få Skatteministeriet til at tage bekræftende til genmæle ved domstolene¹⁴³.

Omvendt kunne 115 afgørelser truffet af henholdsvis Ligningsrådet og Landsskatteretten, hvoraf en afgørelse fra Landsskatteretten var offentliggjort, ikke føre til afskrivningsret for skatteyderen¹⁴⁴. Skatteministeriets konkrete opfattelse fra sag til sag er således ikke uden betydning ved afgørelsen af, hvor mange ikke offentliggjorte afgørelser, der skal foreligge, før der er etableret en intern regel i administrativ praksis.

3.2.2.4 Dokumentation af administrativ praksis

En naturlig forudsætning for, at administrativ praksis kan tillægges betydning, er, at dens eksistens dokumenteres, og at det kan fastlægges, hvilket konkret indhold den har¹⁴⁵.

Selvom en myndigheds afgørelser er offentligt tilgængelige og måske endda særligt fremhævet af myndigheden selv eller i fagmagasiner, er det ofte et bevismæssigt spørgsmål om, en myndighed har en administrativ praksis på et bestemt område, og hvad indholdet af denne praksis givetvis er¹⁴⁶.

¹⁴² Jf. Søren H. Mørup: *Berettigede forventninger i forvaltningsretten* (2005), p. 708.

¹⁴³ Jf. SKM2007.217.DEP om skattefritagelse for "Bolig nr. 2". Se afsnit 3.1.1.1.

¹⁴⁴ Jf. TfS 2000, 374 H. Se afsnit 5.2.2.

¹⁴⁵ Jf. Jan Pedersen i *Skatteretten 1* (2015), p. 100.

¹⁴⁶ For domstolene er "almindelig og langvarig kommunal ligningspraksis" blevet dokumenteret ved vidneafhøringer af fremtrædende embedsmænd fra central administrationen, jf. SKM2005.99.ØLR.

Som udgangspunkt gælder det, at den, der gør gældende, at der findes en administrativ praksis på et bestemt område, også har bevisbyrden herfor ved domstolene¹⁴⁷. Der synes generelt set at være tale om en tung bevisbyrde for skatteyderen¹⁴⁸.

Såfremt det ikke kan lægges til grund, at der har foreligget en bestemt administrativ praksis fra skattemyndighedernes side, er der ikke noget sammenligningsgrundlag for den aktuelle sag, og det kan derfor ikke prøves, om den aktuelle sag er udtryk for en usaglig forskelsbehandling i strid med lighedsgrundsætningen¹⁴⁹.

I overensstemmelse hermed har Skatteministeriet bevisbyrden for, at der findes en administrativ praksis, der har fraveget eller præciseret en intern regel, der umiddelbart efter sit indhold ikke giver mulighed for en afvigende praksis¹⁵⁰. Ligeledes har skatteyderen bevisbyrden for, at der findes en afvigende administrativ praksis ved siden af den, der fremgår af den juridiske vejledning eller almindeligt kendte præjudikater¹⁵¹. Almindeligvis vil en eller flere ubegrundede afvigelser fra en ellers fast administrativ praksis således ikke kunne begrunde et retskrav på at blive stillet som afvigelsen¹⁵².

Det er endvidere ikke tilstrækkeligt at dokumentere, at der eksisterer en administrativ praksis på et beslægtet retsområde. Det er et krav, at den administrative praksis skal vedrøre netop den specifikke sag, der er til prøvelse, hvilket både gælder, når skatteyderen påberåber

¹⁴⁷ Jf. fx TfS 2000, 148 H, UfR 2000.879 H, SKM2011.587.HR og SKM2016.279.HR.

¹⁴⁸ I samme retning Bodil V. Christiansen i TfS 2005, 354 og Hans Henrik Bonde Eriksen i *Skatte- og afgiftsproces* (2010), p. 97.

¹⁴⁹ Jf. UfR 1970.460 H.

¹⁵⁰ Jf. TfS 1994, 295 Ø, der vedrørte 15 %-reglen i ligningsvejledningen. Den regel, som Skatteministeriet skulle modbevise en afvigende administrativ praksis i forhold til, var således klart formuleret.

¹⁵¹ Jf. Højesterets dom af 4. april 2017 (Sag 136/2016), hvorefter syv kendelser fra Landsskatteretten ikke kunne udgøre en alternativ praksis til vurderingsvejledningen og SKM2002.59.ØLR, hvor "nogle konkrete afgørelser", der overvejende var fra lokale skattemyndigheder, ikke kunne føre til, at skatteyderen ikke var blevet behandlet "...i overensstemmelse med skattemyndighedernes faste administrative praksis..." som den fremgik af ligningsvejledningen.

¹⁵² Jf. Karsten Revsbech og Jens Garde i *Forvaltningsret – Almindelige emner* (2016), p. 266.

sig en administrativ praksis til gunst¹⁵³, og når Skatteministeriet vil overføre en administrativ praksis fra et retsområde til et andet til ugunst for skatteyderen¹⁵⁴.

Ved myndighedens behandling af sagen er myndigheden ifølge officialmaksimen forpligtet til at sikre at både det retlige og faktiske grundlag for afgørelsen er tilstrækkeligt oplyst, inden der træffes afgørelse¹⁵⁵. Kræver lovbestemmelsen supplerende for at præcisere retsfaktum, og er en sådan supplerende tidligere sket i administrativ praksis, vil myndigheden tillige i begrundelsen for afgørelsen skulle oplyse indholdet af denne tidligere administrative praksis, jf. forvaltningslovens § 24¹⁵⁶. Gør adressaten af afgørelsen gældende overfor myndigheden, at en bestemt administrativ praksis finder anvendelse på det relevante spørgsmål, kan myndigheden som led i sagens oplysning opfordre adressaten til at oplyse denne praksis nærmere, hvis den ikke er myndigheden umiddelbart bekendt¹⁵⁷. Såfremt myndighedens praksis er offentligt tilgængelig, vil adressaten således have mulighed for at dokumentere, at myndigheden "ubevidst" rent faktisk følger en bestemt administrativ praksis¹⁵⁸.

3.2.3 Sammenfatning

Administrativ praksis skabes af en eller flere afgørelser fra Skatterådet eller Landsskatteretten, hvoraf der ved fortolkning kan udledes en generel regel. Formentlig vil det kunne sammenfattes således, at kvalitet og kvantitet er omvendt proportionale størrelser. Jo bedre, klarere og mere generel afgørelsen er, i jo højere grad kan den udtrykke en decideret intern regel, der vil kunne lægges til grund i fremtidige sager. Endvidere vil tilpas mange afgørelser, der ikke selvstændigt opfylder ovennævnte krav, kunne dokumentere en bestemt retsanvendelse, der således indirekte vil kunne være udtryk for en tilsvarende intern regel.

¹⁵³ Jf. SKM2016.279.HR, hvor praksis for værdiansættelse på gaveområdet ikke var relevant for værdiansættelsen i boopgørelsen for et dødsbo, og UfR 1983.353 H, hvor praksis vedrørende fritagelse for lejeværdi vedrørende ejendomme, der var opgivet eller ubeboelige, ikke fandt anvendelse på ejendommene, som ejeren efter erhvervelsen ikke var flyttet ind i. Se tillige SKM2011.669.HR om fradrag for serviceforpligtelser uden tilknytning til garantiforpligtelser efter statskattelovens § 6, litra a.

¹⁵⁴ Jf. forudsætningsvist TfS 1996, 654 H, hvor det ikke kunne ændre sagens udfald til Skatteministeriets fordel, at skattemyndighederne som refleks af en lempelig praksis på et område, ville have en skærpet praksis på et andet område.

¹⁵⁵ Jf. Kaj Larsen i *Forvaltningsret* (2002), p. 448.

¹⁵⁶ Jf. Hans Gammeltoft-Hansen i *Forvaltningsret* (2002), p. 558-559.

¹⁵⁷ Jf. Den juridiske vejlednings afsnit A.A.7.1.3, hvoraf det noget bastant fremgår "Hvis en påstået praksis ikke er beskrevet i SKATs vejledninger mv. eller ikke er udmøntet i en fast praksis, er det op til borgeren/virksomheden at sandsynliggøre den påståede praksis".

¹⁵⁸ Jf. Søren H. Mørup: *Berettigede forventninger i forvaltningsretten* (2005), p. 708, note 15.

Offentliggørelse af afgørelserne har både betydning for præjudikatsværdien og muligheden for dokumentation af den administrative praksis.

4. Retsvirkningen af interne regler på borgerens retsposition

Under afsnit 3 blev det fastlagt, hvordan en myndigheds interne regler bliver til, og hvilken betydning de har *internt* i myndighedshierarkiet og i rekursystemet. I nærværende afsnit vil det blive diskuteret, hvilken retsvirkning myndighedernes interne regler har *eksternt* i forhold til borgerne.

Det er en fast antagelse i den almindelige forvaltningsretlige litteratur, at en myndigheds administrative praksis i reglen ikke er bindende for den pågældende myndighed selv, når det kommer til ufuldstændige eller vage og elastiske lovbestemmelser¹⁵⁹, og at ændringer altid kan ske generelt fremadrettet, hvis lovgrundlaget tillader det, og det er sagligt begrundet¹⁶⁰.

Nedenfor diskuteres tilfælde, hvor der ikke var tale om generelle fremadrettede ændringer af interne regler.

4.1 Den generelle tjenestebefaling i forhold til SKAT

For så vidt angår *den generelle tjenestebefaling*, herunder den juridiske vejledning og departementets meddelelser, er denne alene rettet til den underordnede myndighed og kan som udgangspunkt hverken forpligte eller skabe rettigheder for borgerne *umiddelbart*¹⁶¹.

Imidlertid vil selve forpligtelsen for den underordnede myndighed til at adlyde den generelle tjenestebefaling kunne skabe en *middelbar* ret for borgeren på en bestemt retsstilling¹⁶², hvilket dommen i TfS 1994, 295 Ø fastslår på forbilledlig vis.

I denne dom havde skatteyderen den 12. marts 1986 erhvervet en ejendom fra sit selskab til den senest kendte offentlige ejendomsvurdering på 1 mio. kr., hvilket svarede til den

¹⁵⁹ Frit efter Karsten Revsbech og Jens Garde i *Forvaltningsret – Almindelige emner* (2016), p. 263. Se endvidere Poul Andersen: *Dansk Forvaltningsret* (1965), p. 428, Bent Christensen: *Forvaltningsret – Opgaver, Hjemmel, Organisation* (1997), p. 188. Jon Andersen i *Forvaltningsret* (2002), p. 366 – 368, er dog mere forbeholden.

¹⁶⁰ Jf. Bent Christensen: *Forvaltningsret – Opgaver, Hjemmel, Organisation* (1997), p. 184, Jon Andersen i *Forvaltningsret* (2002), p. 347 og Karsten Revsbech og Jens Garde i *Forvaltningsret – Almindelige emner* (2016), p. 263.

¹⁶¹ Jf. Poul Andersen: *Dansk Forvaltningsret* (1965), p. 46 og 56.

¹⁶² *Ibid.*

senest bekendtgjorte offentlige vurdering. I ligningsvejledningen for 1986 fremgik, at en overdragelsepris, der lå inden for +/- 15% af den senest bekendtgjorte ejendomsvurdering ikke ville blive anfægtet skattemæssigt. Skattemyndighederne havde imidlertid ansat handelsværdien til 1.300.000 kr. svarende til den offentlige ejendomsvurdering pr. 1. januar 1986, der dog først blev bekendtgjort 1. april 1986. Landsretten bemærkede i denne forbindelse, "...at de af Told- og Skattestyrelsen årligt udarbejdede og offentliggjorte ligningsvejledninger måtte antages at være udtryk for den praksis, som ligningsmyndighederne fulgte, og som skatteborgerne derfor som udgangspunkt burde kunne indrette sig i tillid til som værende udtryk for gældende ret på området. I hvert fald i det foreliggende tilfælde, hvor bestemmelsen i ligningsvejledningen for 1986 K.2.2.3 efter sin formulering ikke gav mulighed for afvigende praksis, og hvor Skatteministeriet ikke havde godtgjort, at den faktisk var blevet fraveget, fandtes skatteyderen, der havde foretaget ejendomshandelen i tillid til bestemmelsen, uanset de af Skatteministeriet fremhævede konkrete omstændigheder ved handelen, ikke efterfølgende at burde pålignes skat af maskeret udlodning i strid med bestemmelsen."

Dommen må anses for et vigtigt præjudikat for interne reglers retsvirkning overfor skatteyderne, selvom det ikke er en højesteretsdom.

For det første har det pågældende afsnit i ligningsvejledningen *en normativ karakter* i den forstand, at det opstiller en regel, som ikke fremgår af lovbestemmelser eller af anden gældende ret (i modsatte fald ville reglen alene være *deskriptiv*)¹⁶³. Ophavet til reglen er således alene *myndigheden*, og den pågældende regel viser rækkevidden af den selvstændige retskildeværdi af ligningsvejledningen¹⁶⁴. Denne normative regel medførte i dette tilfælde, at den konkrete beskatning "ikke efterfølgende burde pålignes". SKAT kan således ved at opstille egne interne regler *afskære sig selv fra at kunne gennemføre en beskatning*.

For det andet viser dommen, at denne retsvirkning opstår ved et samspil mellem *lighedsgrundsætningen* ("...offentliggjorte ligningsvejledninger måtte antages at være udtryk for den praksis, som ligningsmyndighederne fulgte..." dvs. andre skatteydere er formodningsvist blevet eller vil blive behandlet i overensstemmelse hermed), *et forventningshensyn* ("...og som skatteborgerne derfor som udgangspunkt burde kunne indrette sig i tillid til..." dvs. myndighedens udsagn i ligningsvejledningen er

¹⁶³ Jf. Aage Michelsen i RR.SM.1994.159.

¹⁶⁴ Jf. TfS 1994, 660, p. 3.

forventningsskabende) og *et indrettelsehensyn* ("...der havde foretaget ejendomshandelen i tillid til bestemmelsen..." dvs. skatteyderen har konkret fulgt myndighedens udsagn)¹⁶⁵.

For det tredje er det vigtigt at holde sig for øje, at den normative regel vedrørte *fastlæggelsen af et ellers vanskeligt dokumenterbart faktisk forhold*¹⁶⁶; nemlig den pågældende ejendoms handelsværdi, der er af afgørende betydning for bedømmelsen efter ligningslovens § 16 A, om der foreligger et maskeret udbytte i forbindelse med ejendommens overdragelse. Reglen kommer således til at fremstå som en håndfæstning fra SKATs side om, hvilket faktisk forhold, der kan lægges til grund som *faktum* ved subsumptionen under ligningslovens § 16 A. SKATs hindring i at kunne gennemføre beskatningen kunne således ikke tilskrives en bestemt fortolkning af *lovgrundlaget*, men derimod en begrænsning af faktum.

Det må være klart, at der ved en sådan håndfæstning om en begrænsning af faktum, der tillige er i SKATs interesse, da det medfører en lettelse af sagsbehandlingen, må gælde et stærkt hensyn til skatteyderens *forventning* om en bestemt ansættelse, der kun bliver styrket, hvis andre må formodes at have fået *samme retsposition*, og hvis skatteyderen konkret har indrettet sig i *tillid* hertil, hvilket kan bære, at en beskatning ikke kan gennemføres.

Dommen viser således, at normative regler om faktum i den juridiske vejledning, der som udgangspunkt kun forpligter den underordnede i SKAT, får *en bindende virkning på SKAT i forholdet til skatteyderens skatteansættelse*, som ikke umiddelbart vil kunne fraviges til ugunst for den pågældende skatteyder. Herved bliver det den *middelbare* ret for skatteyderen, der medfører *den bindende virkning* for SKAT.

Det må endvidere antages, at så længe den interne regel, der fremgår af den juridiske vejledning anvendes af skatteyderen *loyalt* efter sit formål, vil den bindende virkning overfor SKAT blive fastholdt fuldt ud ved domstolene¹⁶⁷.

I TfS 1999, 45 V, der i denne henseende nok må betegnes som vidtgående, blev det efter bevisførelsen lagt til grund, at det var *forretningsmæssigt begrundet* at beholde en mobiltelefon efter afståelsen af virksomhedens øvrige driftsmidler og langt mere

¹⁶⁵ Herudover var reglen tillige *absolut* ("...gav ikke mulighed for en afgivende praksis..."), hvilket Skatteministeriet ikke konkret under bevisførelsen havde kunnet rykke ved ("...ikke havde godtgjort, at den faktisk var blevet fraveget,...").

Den bindende virkning af en intern regel træder tydeligst frem, når den interne regel er uden formulerede forbehold.

¹⁶⁶ I samme retning Jan Pedersen i RR.SM.1994.129

¹⁶⁷ Modsat de omtalte eksempler under 5.2.2.

værdifulde aktiver, hvilket udskød tabsfradraget på driftsmiddelkontoen udover virksomhedens ophørsår. Uanset at den manglende afståelse af mobiltelefonen også var skattemæssigt motiveret, var der under de anførte omstændigheder ikke tale om misbrug af afskrivningsretten, og der var herefter ikke "...grundlag for at fravige den faste administrative praksis, der uden forbehold [var] kommet til udtryk i ligningsvejledningen, hvorefter tabet på driftsmiddelkontoen først opgøres, når det sidste driftsmiddel er solgt."

4.2 Administrativ praksis i forhold til Landsskatteretten

For så vidt angår Landsskatteretten blev det anført under afsnit 3.1.2.1, at udsagn i den juridiske vejledning ikke kunne *forpligte* Landsskatteretten på samme måde, som den internt forpligter underordnede i SKAT.

Det er blevet gjort gældende i Retssikkerhedsudvalgets afgørelse af 10. oktober 1994 (SKM1994.1010/TfS 1994, 660), at ligningsvejledningen, og derved også den juridiske vejledning, har *en afledt bindende virkning* på Landsskatteretten i forhold til en klager som følge af lighedsgrundsætningen ved SKATs behandling af sagen i 1. instans.

Denne mulige afledt bindende virkning i samspil med Landsskatterettens *egen administrative praksis* kan illustreres ved UfR 1965.399 H.

I denne dom havde et selskab for skatteåret 1957/58 fratrukket en række udgifter til advokat- og revisorbistand, der var afholdt af selskabet i forbindelse med en straffesag mod selskabets direktør og en prokurist. Straffesagen endte med, at de to personer og selskabet i fællesskab blev forpligtet til at betale et beløb i tilbage i konfiskation, mens de to personer fik bødestraf. Skatterådet godkendte alene fradrag for en forholdsmæssig del af de pågældende udgifter til advokat- og revisorbistand svarende til konfiskationens del, mens Landsskatteretten optog "ansættelsen i sin helhed", jf. den dagældende landsskatteretslovs § 15, og nægtede selskabet fradrag for samtlige udgifter. For domstolene var det oplyst, at der i perioden fra 1950 til 1960 i de vejledende anvisninger fra ligningsdirektoratet, der var godkendt af Ligningsrådet, og som de underordnede ligningsmyndigheder var forpligtede til at følge, fremgik, at der generelt blev givet fradrag efter statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, for udgifter til advokat- og revisorbistand vedrørende den pågældende type af sager samt en række af andre typer af sager efter en nærmere fordelingsregel. Det var ligeledes oplyst, at Landsskatteretten i tidligere tilfælde

indenfor en af de andre typer af sager omfattet af de vejledende anvisninger havde foretaget en lignende forholdsmæssig fordeling. Fra 1962 var den vejledende anvisning ændret således, at det blev indskærpet, at advokat- og revisorbistanden skulle vedrøre erhvervelsen af indtægter eller afholdelsen af udgifter. Landsskatteretten traf afgørelse vedrørende selskabets skatteår 57/58 i 1963. Højesteret udtalte hertil: "Den omstændighed, at udgifter til advokat- og revisorbistand er afholdt i anledning af en straffesag om ulovlig indkomst, findes ikke i sig selv at kunne udelukke enhver mulighed for fradrag efter statsskattelovens § 6, stk. 1, a). Når henses hertil og til, at de af de overordnede ligningsmyndigheder i medfør af landsskatteretslovens § 3, stk. 1, årligt udfærdigede og offentliggjorte anvisninger er bindende for de lignende myndigheder og må anses for vejledende også for skatteyderne, findes Landsskatteretten ikke at have været beføjet til ved behandlingen af de indstævntes klage over ansættelsen for skatteåret 1957/58 til skade for skatteyderen at fravige de i vejledningen for dette skatteår indeholdte regler om fradragsret for udgifter af nævnte art, hvilke regler i øvrigt var i overensstemmelse med Landsskatterettens hidtidige praksis i sager angående overtrædelse af skatte- og toldlovgivningen". Højesteret stadfæstede herefter landsrettens dom, hvor selskabets ligeledes havde fået et forholdsmæssigt fradrag i overensstemmelse med de vejledende anvisninger.

Som det fremgår af dommen, blev Landsskatterettens *forhøjelse* af selskabet i forhold til ansættelsen af skatterådet¹⁶⁸ annulleret, og selskabet fik godkendt et forholdsmæssigt fradrag i overensstemmelse med de vejledende anvisninger, der var gældende for skatteåret 1957/58. I overensstemmelse med TfS 1994, 295 Ø var det således de for det pågældende indkomstår/skatteår gældende vejledende anvisninger ("...de i vejledningen for dette skatteår indeholdte regler..."), der fandt anvendelse, og ikke de senere skærpende anvisninger på tidspunktet for klagesagens behandling. Til forskel fra TfS 1994, 295 Ø udgjorde de vejledende anvisninger her *en udfyldende fortolkningsregel* vedrørende udgifter til advokat- og revisorbistand i forhold til statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a¹⁶⁹, men retsvirkningen af

¹⁶⁸ Ikke at forveksle med det *nuværende* Skatteråd. De *daværende* skatteråd mindede nærmest om skatteankenævnene.

¹⁶⁹ Og ikke som anført af Finansministeriet en "en groft tillempet skønsregel". Landsretten betragtede ligeledes reglerne i de vejledende anvisninger som fortolkningsregler, jf. "...den af skattemyndighederne endnu i skatteåret 1957/58 praktiserede fortolkning af driftsomkostningsbegrebet...". Højesteret karakteriserede ikke de vejledende anvisninger direkte, men må vel nærmest som følge af den indledende hjemmelsprøvelse have anset dem for fortolkningsregler.

Landsskatterettens manglende overholdelse var den samme - at beskatningen ikke kunne gennemføres til ugunst for klageren.

Dommen synes at fastslå, at den forpligtelse, der gælder for de underordnede lignende myndigheder, til at følge de vejledende anvisninger, som offentliggøres, og som skatteyderen kender på tidspunktet for selvangivelsen, alene ud fra et *forventningshensyn* ("...de ...årligt udfærdigede og offentliggjorte anvisninger ...må anses for vejledende også for skatteyderne...") medfører, at Landsskatteretten som rekursmyndighed ikke kan fravige de pågældende anvisninger til skade for den skatteyder, der klager, i forbindelse med klagebehandlingen¹⁷⁰.

I overensstemmelse hermed understreges det i Poul Spleths kommentar til dommen i UfR 1965B.250, at de vejledende anvisninger "...ikke er en blot tjenestebefaling ... men også må anses som vejledende for skatteyderne", og at "...der må lægges vægt på, at skatteyderen ved selvangivelsens indgivelse kan støtte sig til de udsendte vejledende anvisninger". Det fremgår dog yderligere af kommentaren, at de vejledende anvisninger i øvrigt var "...lagt [uanfægtet] til grund over for skatteydere, *der ikke havde klaget*, og det ville medføre *en væsentlig ulighed*, om anvisningerne blev tilsidesat i forhold til en enkelt skatteyder, der havde indgivet en klage, der drejede sig om forståelsen af anvisningerne. *En sådan risiko ved at klage* kunne han ikke være forberedt på" [Min kursivering].

Det må således være klart, at UfR 1965.399 H både bygger på et hensyn til skatteyderens *forventning* på tidspunktet for selvangivelsen om en bestemt skatteansættelse og en *lighedsgroundsætning* i forhold til de øvrige skatteydere, der var blevet beskattet i henhold til den dagældende fordelingsregel i de vejledende anvisninger¹⁷¹. Det må endvidere være klart, at den lighedsgroundsætning, som Spleth henviser til i kommentaren, er den lighedsgroundsætning, der gælder for *de lignende myndigheder*, der er umiddelbart forpligtet af de vejledende anvisninger. Hvis Landsskatteretten således ikke ville kunne fravige de vejledende anvisninger til ugunst *i videre omfang* end de lignende myndigheder selv, bliver den lighedsgroundsætning, der gælder for de lignende myndigheder, *indirekte bindende* for

¹⁷⁰ At der var tale om et forventningshensyn bekræftes yderligere af Louis de Maire i UfR 1969B.141 (kommentar til UfR 1969.108 H). I samme retning Søren H. Mørup i *Berettigede forventninger i forvaltningsretten* (2005), p. 370.

¹⁷¹ Jf. Mette Holm Høgsbro: *Skatte- og afgiftsprocessen* (2010), p. 71, og Søren H. Mørup: *Berettigede forventninger i forvaltningsretten* (2005), p. 730 og 760, note 70.

Landsskatteretten, hvorved den *afledede virkning* af de lignende myndigheders lighedsgrundsætning opstår¹⁷². I denne situation ville der således gælde et forbud mod *reformatio in pejus*¹⁷³.

Når UfR 1965.399 H alligevel ikke kan tages til indtægt for en fuldstændig tilslutning til en afledet bindende virkning for Landsskatteretten af generelle tjenestebefalinger til SKAT¹⁷⁴, herunder fx den juridiske vejledning, er som en følge af det anførte om, at reglerne i de vejledende anvisninger "...i øvrigt var i overensstemmelse med Landsskatterettens hidtidige praksis i sager angående overtrædelse af skatte- og toldlovgivningen". I forhold til *Landsskatterettens klagebehandling* kom nægtelsen af fradrag i strid med de vejledende anvisninger *tillige* til at fremstå som en *vilkårlig fravigelse* af Landsskatterettens *egen administrative praksis*, hvilket ville være i strid med den selvstændige lighedsgrundsætning, der gælder i Landsskatterettens egen sagsbehandling¹⁷⁵, hvorfor den skærpede beskatning i Landsskatteretten allerede af denne grund ikke kunne opretholdes¹⁷⁶.

En eventuelt afledet bindende virkning af interne regler, der forpligter en lavere rangerende myndighed, må således under alle omstændigheder være *sekundær* i forhold til den bindende virkning, der følger af interne regler på den højere rangerende myndigheds *eget niveau*¹⁷⁷. En eventuel afledt bindende virkning for en højere rangerende myndighed vil endvidere være vanskelig at adskille fra de tilfælde, hvor denne myndighed blot *fastholder* den lavere rangerende myndighed på den lavere rangerende myndigheds egne interne regler i forbindelse med en klagesag¹⁷⁸. Om der overhovedet gælder en selvstændig afledt bindende virkning for den højere rangerende myndighed udenfor det tilfælde, hvor den højere

¹⁷² Jf. Søren H. Mørup: *Berettede forventninger i forvaltningsretten* (2005), p. 796.

¹⁷³ På trods af, at både Landsskatteretten og skatteankenævnene generelt ikke er afskåret fra at foretage ændringer til ugunst for en klager, jf. den nugældende skatteforvaltningslovens §§ 45, stk. 1, og 36, stk. 1.

¹⁷⁴ Cfr. TfS 1994, 660, p. 3.

¹⁷⁵ Jf. Bent Christensen: *Forvaltningsret – Opgaver, Hjemmel, Organisation* (1997), p. 183, Jon Andersen i *Forvaltningsret* (2002), p. 346 og Jens Garde og Karsten Revsbech i *Forvaltningsret – almindelige emner* (2016), p. 264.

¹⁷⁶ I modsætning til UfR 1983.8 H, hvor det blev lagt til grund af Højesteret, at Landsskatterettens kendelse "...må derfor tages som udtryk for en ændring af praksis".

¹⁷⁷ Jf. Karsten Revsbech i *Forvaltningsret – Almindelige emner* (2016), p. 340.

¹⁷⁸ Jf. fx TfS 1990, 3 LSR, hvor skattemyndighederne havde nægtet fradrag for flytteudgifter, men Landsskatteretten godkendte fradraget med henvisning til Statsskattedirektoratets cirkulære af 24. september 1982 samt Ligningsrådets vejledende anvisninger i et tilfælde, hvor der kunne argumenteres for begge udfald. Se hertil Ole Bjørn i SR.1990.59. Se endvidere SKM2015.699.LSR, hvor det anføres, at SKAT havde "...afskåret sig fra at gøre forældelse gældende [...] i den periode, hvor teksten i SKATs juridiske vejledning har været gældende", hvorefter Landsskatteretten ændrede SKATs afgørelse.

rangerende myndighed *fraviger* den lavere rangerende myndigheds interne regel til ugunst for skatteyderen, *uden* at det sker i forbindelse med en generel underkendelse af reglen som i UfR 1965.399 H, er formentlig tvivlsomt¹⁷⁹. Hvis den afledede bindende virkning blot er udtryk for den almindelige pligt for højere rangerende myndigheder til at påse, at den lavere rangerende myndighed overholder lighedsgrundsætningen, tilføjer begrebet ikke noget nyt¹⁸⁰.

4.3 Sammenfatning

Som en foreløbig konklusion synes det at kunne lægges til grund på baggrund af ovennævnte domme i UfR 1965.399 H og UfR 1994.295 Ø, at retsvirkningen af en fravigelse af interne regler, herunder enten en generel tjenestebefaling eller administrativ praksis, der gælder direkte for en myndighed på dennes eget niveau, som udgangspunkt kan føre til, at beskatningen ikke kan gøres gældende ud fra en *lighedsgrundsætning* eventuelt i samspil med hensynene til skatteyderens *forventninger* og *indrettelse*. Herudover må det anses for tvivlsomt om den juridiske vejledning skulle have en *afledet bindende virkning* på Landskatteretten, uanset at den juridiske vejledning faktisk inddrages som retskilde ved klagesagsbehandlingen i Landsskatteretten.

5. Modifikationer til den bindende virkning af interne regler

I afsnit 4 blev det påvist, at en krænkelse af en *lighedsgrundsætning* og i et vist omfang hensynet til skatteyderens *forventning* og *indrettelse* ville kunne føre til, at en beskatning ikke vil kunne gennemføres.

¹⁷⁹ At det kan være vanskeligt at sondre mellem, om man er *direkte bundet*, *afledet bundet* eller om man blot ændrer i overensstemmelse med den underordnede myndigheds egen praksis ud fra en *lighedsgrundsætning*, illustreres af TfS 1993, 275 LSR, hvor retsformanden i en sag med dissens anførte som begrundelse for medhold, "...at *retten* må være bundet af det i ligningsvejledningen i en årrække, herunder for det foreliggende år, udtalte forbeholdsløse udsagn om, at der ikke kan ske beskatning af genvundne afskrivninger af udgifter fradraget efter ligningslovens § 8 B" [min kursivering]. I denne sammenhæng burde der have været henvist til, at told- og skatteforvaltningen var bundet af ligningsvejledningen. Tilsvarende TfS 1990, 252 LSR, hvor der henvises til at Ligningsrådet måtte anses "...for at være bundet af den kategoriske formulering i Statsskattedirektoratets ligningsvejledning...".

¹⁸⁰ Jf. Karsten Revsbech i *Forvaltningsret – Almindelige emner* (2016), p. 340. I samme retning Bodil V. Christiansen i TfS 2005, 354, der anser for det for to sider af samme sag, om skatteyderen kan støtte ret på en administrativ praksis tilkendegivet i ligningsvejledningen, eller om lighedsgrundsætningen fører til et krav på beskatning i overensstemmelse med administrativ praksis.

I nærværende afsnit vil det blive nærmere analyseret, om den bindende virkning af en intern regel, der følger af lighedsgrundsætningen i samspil med hensynet til skatteyderens forventning og indrettelse, er absolut, eller om der gælder visse modifikationer hertil.

Først vil det blive undersøgt, om legalitetsprincippet begrænser lighedsgrundsætningens betydning for myndighedens interne regler, herefter om lighedsgrundsætningen selv indeholder begrænsninger, og sidst om hensynet til skatteyderens forventning og indrettelse har en selvstændig betydning uden støtte i lighedsgrundsætningen.

5.1 Legalitetsprincippet - Modifikationer som følge af lovgrundlaget

Legalitetsprincippet er ikke nævnt direkte i grundloven, men er på skatteområdet forudsat i grundlovens §§ 3 og 43.¹⁸¹ Der er i den almindelige forvaltningsretlige litteratur enighed om, at legalitetsprincippet indeholder to facetter. Det ene er den formelle lovs princip, og det andet er et krav om hjemmel¹⁸². Hertil kommer det for skatteområdet gældende delegationsforbud efter grundlovens § 43.

Af den formelle lovs princip følger, at en laverestående norm i det traditionelle retskildehierarki ikke må bryde en højerestående norm¹⁸³. Dette princip har både betydning for myndighedens konkrete afgørelser og egne generelle administrative retsforskrifter således, at ingen af de to må være i strid med fx love vedtaget af Folketinget¹⁸⁴. Er en intern regel således i strid med en lovbestemmelse, må den interne regel vige for lovbestemmelsen – uanset om den interne regel medfører en mere begunstigende eller mere bebyrdende retsfølge end lovbestemmelsen¹⁸⁵.

Af kravet om hjemmel følger, at myndighedens virksomhed skal have hjemmel en i lov vedtaget af Folketinget eller i en dermed ligestillet retskilde¹⁸⁶. Som udgangspunkt skal

¹⁸¹ Jf. Jon Andersen i *Forvaltningsret* (2002), p. 292, og Mette Holm Høgsbro: *Skatte- og afgiftsprocessen* (2010), p. 40.

¹⁸² Jf. Jens Garde og Karsten Revsbech i *Forvaltningsret – almindelige emner* (2016), p. 150, Jon Andersen i *Forvaltningsret* (2002), p. 292 og Poul Andersen: *Dansk Forvaltningsret* (1965), p. 388.

¹⁸³ Jf. Jens Garde og Karsten Revsbech i *Forvaltningsret – almindelige emner* (2016), p. 152 og Jon Andersen i *Forvaltningsret* (2002), p. 291

¹⁸⁴ Ibid.

¹⁸⁵ Jf. Jacob Graff Nielsen: *Legalitetskravet ved beskatning* (2003), p. 287.

¹⁸⁶ Jf. Jon Andersen i *Forvaltningsret* (2002), p. 291.

myndigheden således have bemyndigelse fra Folketinget til at agere indenfor et bestemt område med virkning for borgerne, herunder ved skattepålæg.

5.1.1 Supplerende interne regler indenfor loven

Uanset at delegationsforbuddet efter grundlovens § 43, 1. led forudsætter, at normeringen af selve skattepligten finder sted i loven, accepteres skattemyndighedernes *indholdsmæssige supplerings og udfyldning* af lovens beskrivelse i vidt omfang indenfor skatteretten, hvor lovbestemmelsen kan betegnes som *vag og elastisk*.

Der er intet til hinder for, at der indenfor lovens ordgrænse, som denne ved fortolkning fastlægges gennem forarbejder, domspraksis og praksis fra rekursmyndigheder¹⁸⁷, sker en saglig udfyldning eller præcisering af bestemmelsen gennem interne regler fastsat i generelle tjenestebefalinger eller administrativ praksis¹⁸⁸. Er den interne regel blot udtryk for ren retsanvendelse, har den næppe nogen selvstændig betydning i forhold til lovbestemmelsen¹⁸⁹. Domstolene vil under alle omstændigheder tage stilling til lovbestemmelsens afgrænsning, uanset om der er tale om ren regelanvendelse eller en vag og elastisk bestemmelse¹⁹⁰.

Inden for denne bemyndigelse har myndigheden – uanset om der er tale om en tom beskrivelse af retsfaktum eller en vag og elastisk lovbestemmelse – *pligt til at foretage et skøn*, men samtidig tilsiger *lighedsprincipet*, at dette skøn ikke udøves vilkårligt¹⁹¹. Hvor der er tale om masseforvaltning, og der gør sig et væsentligt hensyn til forudseelighed gældende, vil en begrænsning af det pligtskøn ved opstillingen af interne regler efter omstændighederne kunne accepteres¹⁹².

¹⁸⁷ Det er almindeligt antaget, at der ikke gælder en almindelig "skatteretlig fortolkningsmaksimen", hvorefter bebyrdende skattelovgivning skal fortolkes indskrænkende, mens begunstigende skattelovgivning skal fortolkes udvidende. De almindelige fortolkningsprincipper såsom indskrænkende og udvidende fortolkning gælder således, jf. Jf. Jacob Graff Nielsen: *Legalitetskravet ved beskatning* (2003), p. 296.

¹⁸⁸ Jf. Jacob Graff Nielsen: *Legalitetskravet ved beskatning* (2003), p. 200 og 267.

¹⁸⁹ Jf. UfR 2002.137 H, hvor der ikke kunne ske fradrag for konkrete kurtageudgifter ved køb af obligationer, da der ifølge loven og forarbejderne var taget højde for denne udgift ved indførelsen af et generelt fradrag.

¹⁹⁰ Jf. Jon Andersen i *Forvaltningsret* (2002), p. 823 – 824.

¹⁹¹ Jf. Jens Garde og Karsten Revsbech i *Forvaltningsret – almindelige emner* (2016), p. 274. Nærmere herom under afsnit 5.2.

¹⁹² Jf. Jens Garde og Karsten Revsbech i *Forvaltningsret – almindelige emner* (2016), p. 275, Jon Andersen i *Forvaltningsret* (2002), p. 363 og Bent Christensen: *Forvaltning – opgaver, hjemmel og organisation*, p. 175.

Som et eksempel på en indholdsmæssig supplerings af en lovbestemmelse kan nævnes UfR 1995.370 H. I denne dom havde skatteyderen taget fradrag for dobbelt husførelse, jf. statsskattelovens § 6, litra a, og ligningslovens § 9, stk. 1, i en periode på fire år, hvor hun havde ansættelse i København, mens hun bevarede sin bopæl på Fyn. De stedlige skattemyndigheder godkendte alene fradrag for de første to år med henvisning til at arbejdsforholdet maksimalt måtte vare 2 år, "...og at denne grænse er ufravigelig...". To års grænsen fremgik af et ministersvar. For domstolene gjorde skatteyderen gældende, at det var "...ulovhjemlet og i strid med almindelige forvaltningsretlige grundsætninger at opstille en ufravigelig tidsmæssig begrænsning for fradragsretten uden nogen individuel skønsudøvelse". Ministeriet anførte blandt andet heroverfor, at det fulgte "...af fast administrativ praksis, at der, når der ikke foreligger særlige omstændigheder, ikke gives fradrag for dobbelt husførelse for en længere periode end 2 år". Højesteret bemærkede hertil: "En almindelig fradragsret for merudgifter til dobbelt husførelse er ikke en nødvendig følge af reglerne i statsskattelovens § 6, stk. 1, litra a, og ligningslovens § 9, stk. 1. Det er hverken uforeneligt med disse regler eller med almindelige forvaltningsretlige grundsætninger, at skattemyndighederne, herunder Ligningsrådet, til stadighed har betinget fradragsretten af, at den dobbelte husførelse alene opretholdes midlertidigt, og at dette i praksis administreres således, at der ikke gives fradrag for en længere periode end 2 år, medmindre der foreligger særlige omstændigheder".

Som det fremgår af dommen, overlades der skattemyndighederne et ikke helt uvæsentligt spillerum til at udfylde og supplere vage og elastiske lovbestemmelser som statsskattelovens § 6, litra a¹⁹³ i begunstigende retning. Det må antages, at domstolene i en sådan situation, hvor fortolkningen og udfyldningen af bestemmelsen sker i *begunstigende retning* – måske på kant med bestemmelsens ordlyd - vil være mere tilbøjelige til at acceptere opstillingen af *yderligere materielle betingelser* for den interne regels anvendelse såsom den her opstillede hovedregel med undtagelser¹⁹⁴¹⁹⁵.

¹⁹³ Jf. ligeledes den ovenfor refererede UfR 1965.399 H, og Søren H. Mørup: *Berettigede forventninger i forvaltningsretten* (2005), p. 819 og 820.

¹⁹⁴ Se endvidere UfR 1987.80/2 H for en mindre intens hjemmelsprøvelse af den interne regels overensstemmelse med de relevante lovbestemmelser.

¹⁹⁵ Der kan i denne forbindelse endvidere henvises til TfS 2011, 855 H, der vedrørte fradrag for serviceforpligtelser efter statsskattelovens § 6, litra a. Ifølge landsrettens præmisser, der på dette punkt blev tiltrådt af Højesteret, var ordgrænsen og den gængse fortolkning af bestemmelsen, allerede forladt for så vidt angik administrativ praksis om garantiforpligtelser, men de opstillede betingelser for at opnå fradrag efter den interne regel medførte nærmest, at fradraget blev omfattet af lovhjemlen igen.

Hvor en sådan lovlig intern regel er opstillet til supplerende af en vag og elastisk bestemmelse som statsskattelovens § 6, litra a, må det antages, at domstolene vil følge Spleths vidt citerede udsagn fra UfR 1965B.250 om, at "...domstolene i tvivlstilfælde er ret utilbøjelige til at ville omstøde en fast praksis, eller med andre ord, hvis to forståelser af loven har nogenlunde lige meget for sig, vælger man den, som administrationen har fulgt"¹⁹⁶¹⁹⁷. Tilsvarende må det dog gælde, at "...skattemyndighederne ikke vilkårligt til skade for en enkelt skatteyder kan fravige en fast praksis, selv om denne i og for sig har *tvivlsom hjemmel*...", jf. Spleth i UfR 1965B.268¹⁹⁸. Der er således næppe tvivl om, at domstolene med en vis intensitet vil efterprøve, om myndigheden efterlever en lovligt opstillet supplerende intern fortolkningsregel¹⁹⁹.

5.1.2 Supplerende interne regler udenfor loven

Hvor betingelserne i den supplerende interne fortolkningsregel er opfyldt, men lovbestemmelsens betingelser ikke tilsvarende er opfyldt, vil opfyldelsen af den interne regel ikke selvstændigt kunne udgøre hjemmel – fx til fradrag efter statsskattelovens § 6, litra a²⁰⁰²⁰¹.

Hvis ordgrænsen i en lovbestemmelse derimod ikke lader plads til samme grad af udfyldning eller supplerende, vil domstolene ikke være tilbageholdende med at foretage en *abstrakt*

¹⁹⁶ Jf. fx TfS 1997, 196 H

¹⁹⁷ Morten Wegener antager i *Juridisk metode* (1994), p. 119, at domstolene indrømmer "en vis margin for fejlfortolkning", såfremt en borger anfægter en lovfortolkning, der følger af myndighedens praksis, og myndigheden fastholder denne.

¹⁹⁸ Jf. Ligeledes TfS 1996, 210 H, hvor Højesterets flertal (3-2) *fastholdt* skattemyndighederne på en tilkendegivet praksis i ligningsvejledningen og indrømmede fradrag for arbejdsværelse efter statsskattelovens § 6, litra a, og ligningslovens § 9, stk. 1. Hvis et cirkulære endvidere blot angiver et præciserende kriterium som retsfaktum, der i øvrigt opfylder betingelserne i loven, vil opfyldelsen af dette kriterium give adgang til det pågældende standardfradrag uden dokumentation, jf. UfR 1987.300/2 H.

¹⁹⁹ Jf. fx TfS 1996, 653, hvor Højesteret fortolkede rejsebegrebet, der var indeholdt i ligningsvejledningen og et cirkulære fra Statsskattedirektoratet, i relation til fradrag efter statsskattelovens § 6, litra a, og ligningslovens § 9, stk. 5, imod skattemyndighedernes opfattelse. Derimod fortolkede Højesteret i TfS 1997, 196 H et cirkulære "i overensstemmelse med skattemyndighedernes faste praksis" til skattemyndighedernes fordel. Se endvidere UfR 1982.521 H, hvor skattemyndighederne forståelse af de vejledende anvisninger tillige blev opretholdt, og UfR 1981.968 H, hvor skattemyndighedernes administrative praksis om igangværende arbejder blev fastholdt til gunst for skatteyderen. Tillige Jon Andersen i *Forvaltningsret* (2002), p. 832.

²⁰⁰ Jf. TfS 1994, 427 V. Se tillige TfS 1993, 101 V, TfS 1993, 161 V, TfS 1993, 429 Ø og TfS 1995, 734 H, der alle vedrørte et standard "udefra"-fradrag uden dokumentation efter det dagældende SD-cirkulære 1989-7.

²⁰¹ En tilsvarende anvisning fra Ligningsrådet om skattefrihed for studielegater kunne dog føre til skattefrihed i Landsskatteretten, jf. TfS 1991, 322, selvom hjemlen til skattefriheden "fortønde sig i det uvisse", jf. Jan Pedersen i RR.SM.2002.42.

fortolkning af lovbestemmelsen og tilsidesætte en intern regel, der fx anviser en indskrænkende fortolkning, hvis denne ikke har den fornødne hjemmelsmæssige dækning i lovbestemmelsens ordlyd og forarbejder²⁰². Dette gælder uanset, om skattemyndighedernes interne regel bygger på "en mangeårig praksis"²⁰³.

Som eksempel herpå kan nævnes TfS 1998, 397 H. I denne sag havde skatteyderen i 1981 købt en aktiepost i et selskab, der blev taget under konkursbehandling i 1982. Skatteyderen nedskrev værdien af aktieposten til 0 kr. i 1982, og der blev ikke ved konkursboets afslutning i 1988 udbetalt dividende til kreditorerne. Skatteyderen fratrak tabet på aktier i 1988, men de stedlige skattemyndigheder godkendte ikke fradraget, da aktiernes ansås for "afstået" i 1982, hvor aktieposten var blevet værdiløs, hvilket var indenfor den dagældende tre-årsfrist i avancebeskatningslovens § 4, stk. 4. Denne opfattelse byggede på "en mangeårig praksis" og var blevet tiltrådt af landsretten i TfS 1991, 143 ØLD. Højesteret bemærkede hertil følgende: "Den af Skatteministeriet hævdede fortolkning af aktieavancebeskatningslovens § 1, stk. 2 - at en aktiepost skal anses for afstået, såfremt det ved et aktieselskabs konkurs må anses for sandsynliggjort, at den er værdiløs - har som anført af landsrettens mindretal hverken støtte i ordlyden af § 1, stk. 2, eller i andre bestemmelser i loven eller i lovens forarbejder. Denne fortolkning er endvidere i strid med grundprincippet i statsskattelovens § 5, litra a, hvorefter værdistigninger eller -fald i ejerperioden er uden betydning for indkomstopgørelsen. Som anført af landsrettens mindretal må det forhold, at aktierne som følge af selskabets endelige opløsning ikke længere eksisterer, nødvendigvis anses for omfattet af begrebet afståelse. Lovens § 1, stk. 2, må herefter forstås således, at afståelsestidspunktet er tidspunktet for ejendomsrettens ophør ved overdragelse eller på anden måde, herunder ved selskabets endelige opløsning. Skattemyndighederne har således ikke haft hjemmel til at nægte appellantens - der indtil selskabets endelige opløsning fortsat var ejer af aktierne - det omtvistede tabsfradrag.

I ovennævnte sag var der tale om en ulovlig intern fortolkningsregel, der konkret var til ugunst for skatteyderen, og som skattemyndighederne havde administreret efter indenfor det

²⁰² Jf. fx UfR 1980.566 H om underskudsbegrænsning i konkurstillfælde.

²⁰³ Jf. tillige TfS 1998, 485 H, hvor skattemyndighedernes administrative praksis om substitutionsret, som havde været "fulgt i årtier", blev tilsidesat, da der "...hverken i statsskattelovens § 4 eller på andet grundlag [var] fornøden hjemmel til at frakende udøvelse af kunstnerisk virksomhed i selskabsform skattemæssig betydning" [Min ændring].

pågældende område, men uden hjemmelsmæssig dækning, hvorfor beskatningen ikke kunne opretholdes²⁰⁴.

Hvis myndigheden på et område anvender en fortolkning, der på dette område er til gunst for skatteyderen, vil denne fortolkningsregel ikke automatisk have refleksvirkning på et andet beslægtet område, hvis der ikke indenfor det *andet* område er tilstrækkelig hjemmelsmæssig dækning for den overførte fortolkning²⁰⁵. Med andre ord kan det forhold, at myndigheden på et område har opstillet en intern fortolkningsregel *til gunst* for en skatteyder, ikke automatisk medføre, at myndigheden kan gøre en tilsvarende fortolkning gældende på et andet område *til ugunst*.

Tilsvarende vil skatteyderen heller ikke kunne påberåbe sig en påstået intern regel på ét område til støtte for en retsposition på et andet område, hvis retspositionen på det andet område ville være i strid med loven.

I SKM2015.479.HR havde skatteyderen, der havde betalt rådgiverudgifter i en skattesag til en rådgiver, der efter fuldmagt havde fået sagen overdraget fra den oprindelige rådgiver, gjort gældende, at det var uden betydning for at få omkostningsgodtgørelse, at der ikke bestod en betalingsforpligtelse i forhold til den nye rådgiver. Skatteyderen havde henvist til, at der efter administrativ praksis ikke var krav om en betalingsforpligtelse "i tilsvarende sager, herunder navnlig mandatarsager", hvilken praksis skatteyderen støttede ret på. Højesteret konstaterede, at det efter ordlyden i skatteforvaltningslovens § 52, der var klart understøttet af forarbejderne, var en betingelse for at få omkostningsgodtgørelse, at den skattepligtige hæftede for udgifterne til rådgiverbistand, hvilket også gjaldt for mandatarsager. Højesteret udtalte herefter: "Det, som S har anført om, at der i administrativ praksis, herunder i mandatarsager, ikke stilles krav om en betalingsforpligtelse, kan ikke føre til et andet resultat, allerede fordi en praksis som den påståede ville være i klar modstrid med lovens udtrykkelige betingelse for udbetaling af omkostningsgodtgørelse".

²⁰⁴ Se endvidere i overensstemmelse hermed TfS 1989, 418 V, hvor en udvidelse af definitionen på en næringsaktie i et cirkulære heller ikke var i overensstemmelse med den relevante lovbestemmelses tidligere forarbejder, hvorfor der ikke var hjemmel til at beskatte avancen ved afståelse af de pågældende aktier.

²⁰⁵ Jf. TfS 1996, 654 H, der vedrørte tegning af aktier enten ved nytegning eller på baggrund af tegningsrettigheder til markedskurs. SKAT havde i en årrække ikke beskattet *gamle aktionærer* for afståelse af tegningsrettigheder ved aktieudvidelser, hvor *nye aktionærer* tegnede aktier til markedskurs. De nye aktionærer ansås her ikke for at tegne aktierne på baggrund af tildelte tegningsretter. Tilsvarende måtte efter SKATs opfattelse gælde *de gamle aktionærer*, når de tegnede til markedskurs, hvilket havde betydning for erhvervelsestidspunktet for de tegnede aktier. Denne opfattelse var der imidlertid ikke hjemmel til ifølge Højesteret.

Legalitetsprincippet må som udgangspunkt anses for at fastsætte den ydre grænse både for så vidt angår myndighedens supplerende af en lovbestemmelsens ufuldstændige indhold og for myndighedens retsanvendelse. Tilsvarende er legalitetsprincippet som udgangspunkt til hinder for, at skatteyderen kan kræve at få en retsposition, der ikke i sidste ende har hjemmel i loven²⁰⁶.

5.1.3 Supplerende interne regler, der ikke hviler direkte på loven som hjemmelsgrundlag

Som udgangspunkt må det anses for meget begrænset, i hvilket omfang der kan findes hjemmel til beskatning uden for lovens rammer, jf. grundlovens § 43, 1. led. Imidlertid må det principielt anerkendes, at der kan ske beskatning med hjemmel i enten en retssædvane eller en retsgrundsætning på lovniveau²⁰⁷.

Imidlertid foreligger der et eksempel på, at Højesteret synes at have flyttet en administrativ praksis om skattefrihed, der i sit udgangspunkt var udviklet under og havde hjemmel i en lovbestemmelse, *udenfor* lovbestemmelsen således, at hjemlen for skattefriheden hermed blev den administrative praksis *i sig selv*.

I SKM2010.166.HR havde skatteyderen således i 2004 afstået en ejerlejlighed på Frederiksberg, som hun i 1985 havde købt som og udelukkende anvendt som fritidsbolig frem til afståelsen. Hendes niece havde imidlertid været tilmeldt folkeregisteret på adressen fra 1. februar 2002 til 1. september 2003, hvorefter lejligheden var blevet omfattet af bopælspligten, hvilket den ikke havde været tidligere. Landsskatteretten afviste med henvisning til administrativ praksis efter TfS 1998, 118 LR og TfS 1998.122 TSM, at lejligheden var omfattet af ejendomsavancebeskatningslovens § 8, stk. 2, om skattefrihed for sommerhusejendomme eller lign., idet lejligheden i skatteyderens ejertid ikke alene havde været anvendt til fritidsbolig. Både byretten og landsretten tiltrådte, at fortjenesten ikke var skattefri efter "ejendomsavancebeskatningslovens § 8, stk. 2", idet niesen havde boet i lejligheden.

²⁰⁶ Jf. Søren H. Mørup: *Berettigede forventninger i forvaltningsretten* (2005), p. 862.

²⁰⁷ Jf. UfR 1958.1275 Ø, hvorefter der var "...hjemmel i århundred gammel ubestridt administrativ praksis" til opkrævning af afgift for henholdsvis ekstraordinært polititilsyn og et sagkyndigt syn samt en afgift til den private stiftelse Gentofte-Lyngby Hospital. Den nævnte administrative praksis måtte her antages reelt at være en *retssædvane* på lovniveau.

Højesteret konstaterede, at en ejerlejlighed med bopælspligt ikke havde karakter af "en sommerhusejendom i ejendomsavancebeskatningslovens § 8, stk. 2's, forstand", og at "fortjenesten ved salg af en sådan ejendom" derfor ikke var fritaget for beskatning "i medfør af denne bestemmelse". Herefter anførte Højesteret følgende: "Sådan skattefrihed er imidlertid hjemlet i skattemyndighedernes praksis, på betingelse af at ejendommen er anskaffet med henblik på anvendelse til fritidsformål for ejeren eller dennes husstand og i hele ejertiden udelukkende er anvendt til fritidsformål for ejeren eller dennes husstand. [Skatteyderens] ejerlejlighed var på salgstidspunktet underlagt bopælspligt. Fortjenesten ved salget er derfor ikke undtaget for beskatning i medfør af lovens § 8, stk. 2". Herefter konstaterede Højesteret – ligesom de øvrige instanser – at da niecen havde beboet lejligheden, var fortjenesten heller ikke undtaget for beskatning "i medfør af den nævnte praksis". [Mine ændringer]

Helårsboliger i almindelighed er omfattet af bopælspligten, når der tidligere har været en folkeregistertilmelding, og det er således et almindeligt forekommende forhold, at ejendomme, der søges afstået efter ejendomsavancebeskatningslovens § 8, stk. 2, er omfattet af bopælspligten. I henhold til den oprindelige administrative praksis, som denne er gengivet i TfS 1998.118.LR og kommentaren hertil i TfS 1998.122 TSM, er selve bopælspligten da heller ikke til hinder for skattefrihed efter ejendomsavancebeskatningslovens § 8, stk. 2. Det er derfor bemærkelsesværdigt, at Højesteret nægter skattefrihed efter ejendomsavancebeskatningslovens § 8, stk. 2, med henvisning hertil.

Samtidig er det vanskeligt at læse dommen på anden måde, end at Højesteret konkret prøver skattefriheden efter ejendomsavancebeskatningslovens § 8, stk. 2, og nægter skattefrihed efter denne bestemmelse og herefter på *selvstændigt grundlag* prøver, om betingelserne for skattefrihed efter skattemyndighedernes praksis er opfyldt. Ifølge Højesteret må den administrative praksis, som Højesteret udlægger den, udgøre et *selvstændigt grundlag* for skattefrihed, der ikke har nogen sammenhæng med ejendomsavancebeskatningslovens § 8, stk. 2 (eller stk. 1), og derfor gælder ved siden af ejendomsavancebeskatningslovens § 8²⁰⁸. Denne forståelse ville imidlertid føre til, at skattefriheden, for helårsboliger der er købt som

²⁰⁸ Denne opfattelse synes dog forudsætningsvis ikke at stemme overens med Højesterets tidligere dom i SKM2007.209.HR. I denne dom prøvede Højesteret betingelserne for skattefrihed var opfyldt efter henholdsvis ejendomsavancebeskatningslovens § 8, stk. 1, eller stk. 2, for et slagtet landbrug, der på afståelsestidspunktet angivet som et "fritliggende enfamilieshus". For så vidt angår stk. 2, prøvede Højesteret om betingelserne for skattefrihed var opfyldt efter denne bestemmelse *i sammenhæng med* den anførte administrative praksis.

og anvendt som fritidsboliger, alene ville være reguleret i administrativ praksis, hvilket ville være i strid med delegationsforbuddet i grundlovens § 43, 1. led, hvorfor denne praksis i så fald burde have underkendt.

Det kunne hævdes, at Højesteret ved godkendelsen af denne administrative praksis *udenfor* loven har ophøjet denne til en *retsgrundsætning* på lovniveau. Den heri indeholdte interne regel, der i sit udgangspunkt alene var en intern regel om fortolkning, er herved blevet gjort til en selvstændig regel, der normerer den materielle beskatning, men da den som følge af sin status som retsgrundsætning gælder på lovniveau, er den ikke i strid med grundlovens § 43, 1. led.

Når der imidlertid henses til, at Højesteret i sine præmisser synes at begrænse sig til den konkrete subsumption af faktum og retsfaktum, herunder både i forhold til betingelserne i lovbestemmelsen og i den interne regel, uden at komme med nogen generelle betragtninger angående retsgrundlaget²⁰⁹, taler dette imod, at man fra Højesterets side bevidst havde til hensigt at ophøje denne administrative praksis til en retsgrundsætning. Dommen må i denne henseende anses for at være uklar, hvilket tillige taler for ikke at tillægge den en større *præjudikatsværdi*, end udover hvad der følger af godkendelsen af skattemyndighedernes konkrete retsanvendelse²¹⁰.

Den pågældende administrative praksis kan imidlertid godt opretholdes inden for rammerne af ejendomsavancebeskatningslovens § 8, stk. 2, hvorfor det omvendt var korrekt, at der ikke skete underkendelse heraf. Den pågældende praksis bygger på en forudsætning om, at det er *den faktiske anvendelse*, der er afgørende for, om en ejendom enten udgør en helårsbolig eller en fritidsbolig, og at ejendommens registrering i henhold til anden lovgivning er uden betydning²¹¹. Det er således et konkret bevisspørgsmål om en ejendom er et "en-eller tofamileshus eller en ejerlejlighed", jf. stk. 1, eller en "sommerhusejendom eller lign.", jf. stk. 2, hvorved grænsen mellem de to bestemmelser ikke bliver skarp.

Den nævnte interne regel må anses for at være udtryk for en *analogi* af ejendomsavancebeskatningslovens § 8, stk. 2., der kan begrundes i slægtskabet til stk. 1 og de

²⁰⁹ I modsætning til SKM2016.279.HR. Se afsnit 5.2.3.

²¹⁰ Jf. afsnit 3.2.1.3.

²¹¹ Jf. Tfs 1998, 118 LR, Tfs 1998, 122 TSM og Tfs 2005, 176.

to bestemmelsers tilgrænsende anvendelsesområder. På denne baggrund har den interne regel tilstrækkelig hjemmel, og legalitetsprincippet er derfor "tilfredsstillet"²¹².

Uanset at Højesteret således tilsyneladende har godkendt, at der vil kunne finde en skattefritagelse sted *udenfor loven* i medfør af den pågældende praksis alene, kan dette ikke føre til, at den pågældende praksis nu skal anses for ulovhjemlet og derved i strid med grundlovens § 43, 1. led, selvom det måtte lægges til grund, at der ikke er opstået en egentlig retsgrundsætning.

Selvom der principielt ikke burde være forskel på hjemmelskravet efter grundlovens § 43, 1. led, om beskatningen reguleres til gunst eller til ugunst for skatteyderen, giver regulering til gunst på et tyndt hjemmelsgrundlag typisk ikke anledning til de samme problemer, da hjemmelsgrundlaget – set fra et skatteydernes synspunkt – ikke er afgørende, når blot skattefriheden eller fradraget indrømmes. Myndighedernes regulering i interne regler *uden for loven til ugunst* for skatteyderen har det derimod med at blive anfægtet.

Et eksempel på en regulering *til ugunst* ved cirkulære findes i UfR 1983.8 H om fradragskontoen for K/S'er.

I perioden fra 1960, hvor selskabsbeskatningen for kommanditselskaberne var blevet ophævet ved lov, og frem til udsendelsen af Statsskattedirektoratets cirkulære nr. 443 af 17. december 1975 havde kommanditister i kommanditselskaber kunnet foretage fuldt fradrag for det transparente kommanditselskabs skattemæssige underskud herunder skattemæssige afskrivninger, uanset at den pågældende kommanditists hæftelse for selskabets gæld kunne være begrænset til et bestemt beløb. Udsendelse af cirkulæret var foranlediget af en Landsskatterets kendelse af 7. januar 1974, hvor Landsskatteretten havde afgjort, at en kommanditists underskudsfradrag var maksimeret af hans hæftelse i kommanditselskabet og altså ikke ubegrænset som tidligere antaget. Ved cirkulæret blev der anvist nærmere regler for opgørelsen af en såkaldt "fradragskonto", der primært opgjordes som den ansvarlige indskudskapital tillagt selvskyldnerkaution uden regres fratrukket skattemæssigt underskud og afskrivninger.

Højesteret flertal udtalte følgende vedrørende hjemmelsspørgsmålet: "Da forhandlingerne i Folketinget i 1974 ikke førte til lovgivning på dette område, fandt ligningsmyndighederne

²¹² Jf. Jens Garde og Karsten Revsbech i *Forvaltningsret – almindelige emner* (2016), p. 174.

det påkrævet at fastsætte nærmere regler med hensyntagen til kommanditselskabers retlige struktur og de indvundne erfaringer. Skattedirektoratets cirkulære nr. 443 af 17. december 1975 findes ikke at gå ud over, hvad der i så henseende kunne anses for beføjet. Dette cirkulæres bestemmelser findes imidlertid at ændre kommanditisters skatteretlige stilling så væsentligt, at bestemmelserne ikke bør kunne gennemføres også med virkning for skatteårene 1973, 1974 og 1975”.

Dommens overskrift i UfR er endvidere følgende: ”Praksisændring vedrørende kommanditisters fradragsret havde fornøden hjemmel, men burde ikke gives tilbagevirkende kraft.”

Udover at dommen knæsætter princippet om, at en administrativ praksis ikke kan ændres med tilbagevirkende kraft til ugunst for skatteyderen, er dommen ud fra en hjemmelsmæssig betragtning interessant.

Bemærkelsesværdigt nok henviser Højesteret ikke til noget overordnet lovhjemmelsgrundlag ved fastlæggelsen af, hvorfor cirkulærets bestemmelser ikke findes ”...at gå ud over, hvad der i så henseende kunne anses for beføjet”, hvilket er usædvanligt i betragtning af, at cirkulæret ifølge Højesteret væsentligt ændrede kommanditisternes ”skatteretlige stilling” og derved ikke blot kunne udstedes med hjemmel i et over-/underordningsforhold.

Bent Christensen har hertil i *Forvaltningsret – Prøvelse*, p. 65 anført, at domstolene behandlede ”...cirkulæret som en sædvanlig anordning”. Henrik Zahle har heroverfor med rette i U.1995B.285/2 anført, at ”...forfatteren [Bent Christensen] hæfter sig – som domstolene – ikke ved, at beskatningen skal ske ved lov”.

Der kan anføres både for og imod, at cirkulæret *selvstændigt* normerer beskatningen²¹³. Da fradragsbegrænsningen i henhold til cirkulæret sker efter en individuel fordeling af K/S’ets underskud efter fradrag af skattemæssige afskrivninger for den enkelte kommanditist på baggrund af dennes anpart i selskabet, kan de interne regler i cirkulæret ikke siges direkte at normere selve *fradragsretten*, da de *materielle* betingelser for fradrag og afskrivninger *ikke* påvirkes af cirkulærets bestemmelser. Dette kunne tale for, at cirkulæret ikke i henhold til

²¹³ Se således Rasmus Smith Nielsen, der i TfS 2017, 28 anviser hele tre mulige hjemmelsmæssige løsninger herpå.

grundlovens § 43, 1. led, skulle have været givet ved lov. Interne begrænsningsregler for enkelte udgiftsposter kendes da også fra anden praksis²¹⁴.

Heroverfor kan det anføres, at selve den beløbsmæssige fiksering af det skattemæssige fradrag til en til lejligheden opfundne "konto" reelt er et indgreb i den lovhjemlede fradragsret efter de forskellige love, således at denne begrænsning alene kan ske ved lov.

Da cirkulærets bestemmelser i hvert fald normerer skatteyderens "skatteretlige stilling" i et eller andet omfang, skulle cirkulæret som nævnt mindst have været givet som bekendtgørelse, hvilket under alle omstændigheder stiller krav om en bemyndigelse i lov. Denne bemyndigelse synes heller ikke at kunne påvises nogen steder.

Cirkulæret, der ikke kan siges at knytte sig til eller udfylde en eksisterende materiel beskatningshjemmel, herunder fx statsskattelovens § 6, litra a, havde således ikke en klar positiv lovhjemmel ved sin udstedelse og må anses for at være blevet til uden noget andet formelt hjemmelsgrundlag end et over-/underordningsforhold²¹⁵.

Når Højesteret således *ikke* tilsidesatte cirkulæret som *ulovligt* og opretholdt cirkulæret under henvisning til, at Folketinget ikke lovgav på området, må cirkulæret i hvert fald *efter* Højesterets dom reelt anses for at have fået karakter af en *retsgrundsætning* på lovniveau, da Højesteret lagde cirkulærets regler til grund uden i øvrigt at anvise anden hjemmel eller bemyndigelse herfor²¹⁶.

5.1.4 Sammenfatning

Legalitetsprincippet i grundlovens §§ 3 og 43, 1. led, er til hinder for, at skattemyndighederne træffer afgørelser, der ikke har hjemmel i loven, uanset om afgørelsen er til gunst eller til ugunst for den pågældende skatteyder. Hvorvidt der konkret er hjemmel afgøres ved fortolkning og supplerende af bestemmelsen. Der synes i de undersøgte domme at kunne spores en velvillighed hos domstolene til at strække hjemlen vidt til gunst for skatteyderen,

²¹⁴ Jf. fx UfR 1958.1173 H om fordeling af udgifter til istandsættelse på henholdsvis en fradragsberettiget vedligeholdelsesdel og en ikke-fradragsberettiget forbedringsdel.

²¹⁵ Bodil V. Christiansen har i TfS 2005, 354 ligeledes betegnet cirkulæret således, at det udgør "...reguleringer, der ikke er baseret på en begrebsfortolkning, men snarere beror på friere overvejelser".

²¹⁶ SKAT synes – ikke så mærkeligt – at have samme opfattelse, jf. den juridiske vejlednings afsnit C.C.3.3.4, hvor det meget lakonisk udtrykkeligt fremgår: "Fradragskontoreglerne blev accepteret af Højesteret, jf. UfR 1983.8.H".

når skattemyndighederne selv har anvendt en lempelig fortolkning eller supplerings som følge af en intern regel. Det kan omvendt ikke antages, at domstolene generelt vil godkende interne regler med tvivlsomt hjemmelsgrundlag på trods af UfR 1983.8 H.

5.2 Lighedsgrundsætningen – Modifikationer som følge af modstående hensyn

Som det er fremgået af ovenstående gælder der i forvaltningsretten, herunder således også skatteforvaltningsretten, en lighedsgrundsætning²¹⁷. Da lighedsgrundsætningen er en *retsgrundsætning*, gælder den på lovniveau²¹⁸.

Ifølge den almindelige lighedsgrundsætning skal "de lige tilfælde behandles lige"²¹⁹. Dvs. hvis den foreliggende sag til prøvelse har samme faktum, som en tidligere afgjort sag, og skal afgøres efter den samme lovbestemmelse, som den tidligere afgjorte sag, skal den foreliggende sag til prøvelse som udgangspunkt have samme udfald som den tidligere afgjorte sag. Den almindelige lighedsgrundsætning skal således navnlig forstås som et krav om *konsekvens* i myndighedens afgørelser i forhold til den relevante interne regel på området, herunder tidligere administrativ praksis²²⁰. Anvendelsen af den almindelige lighedsgrundsætning *forudsætter* således, at det er godtgjort, at der faktisk eksisterer en intern regel på området²²¹.

Som anført af Poul Andersen "...udsiger en abstrakt Lighedsgrundsætning ikke andet, end hvad der er en Følge af Lovens Begreb"²²² for så vidt angår retsanvendelse ved lovbestemmelser med et præcist indhold. Lighedsgrundsætningens selvstændige betydning må således anses for at stige proportionalt i takt med lovgrundlagets manglende beskrivelse

²¹⁷ Jf. Poul Andersen: *Dansk forvaltningsret* (1965) p. 428 – 429, Bent Christensen: *Forvaltningsret – opgaver, hjemmel og organisation* (1997), p. 186, Jon Andersen i *Forvaltningsret* (2002), p. 341 og Jens Garde og Karsten Revsbech i *Forvaltningsret – Almindelige emner* (2016), p. 255. Endvidere den juridiske vejlednings afsnit A.A.7.1.1.

²¹⁸ Jf. Karsten Revsbech og Jens Garde i *Forvaltningsret – Almindelige emner* (2016), p. 116 og 152.

²¹⁹ Jf. Jens Garde og Karsten Revsbech i *Forvaltningsret – almindelige emner* (2016), p. 256.

²²⁰ Jf. Poul Andersen: *Dansk Forvaltningsret* (1965), p. 247, Søren H. Mørup: *Berettigede forventninger i forvaltningsretten* (2005), p. 726, og Jens Garde og Karsten Revsbech i *Forvaltningsret – almindelige emner* (2016), p. 256.

²²¹ Jf. Søren H. Mørup: *Berettigede forventninger i forvaltningsretten* (2005), p. 729. Endvidere afsnit 3.2.2.4.

²²² Jf. Poul Andersen: *Dansk Forvaltningsret* (1965), p. 427.

af retsfaktum²²³, hvorved behovet for supplerende og udfyldning af myndighedens egne interne regler tillige stiger.

5.2.1 Lighedsgrundsætningens betydning ved påberåbelse i strid med loven

Lighedsgrundsætningen må ses i sammenhæng med og i forlængelse af legalitetsprincippet²²⁴. Som nævnt er det en direkte virkning af legalitetsprincippet i grundlovens §§ 3 og 43, 1. led, at interne regler i form af enten generelle tjenestebefalinger eller administrativ praksis ikke kan udgøre et selvstændigt hjemmelsgrundlag for beskatning²²⁵, hvilket som udgangspunkt må medføre, at lighedsgrundsætningen som en konsekvensbetragtning ikke har nogen betydning *uden for loven*, idet der aldrig burde have været etableret sammenligningsgrundlag for lighedsgrundsætningen *uden for loven*²²⁶. Med andre ord har en skatteyder ikke som følge af den almindelige lighedsgrundsætning krav på en ulovlig retsstilling²²⁷.

I UfR 1995.734 H havde en buschauffør påstået sig berettiget til fradrag for udearbejde i henhold til Statskattedirektoratets cirkulære af 1989-7. Det var i denne forbindelse oplyst, at andre chauffører, der var bosat i andre kommuner havde opnået det ønskede fradrag. Under sagen gjorde Skatteministeriet til støtte for nægtelse af fradrag gældende, "...at den omstændighed, at en kommune har truffet en afgørelse, der strider om en anden kommunes urigtige afgørelse i en tilsvarende sag, ikke indebærer brud på nogen lighedsgrundsætning". Dette blev tiltrådt af både landsretten og Højesteret.

I overensstemmelse hermed kan endvidere henvises til SKM2003.290.HR, der vedrørte et forsikringsselskabs krav på tilbagebetaling af realrenteafgift for perioden 1984 – 89. En række andre forsikringsselskaber havde på grund af en gunstigere beregningsmetode med tvivlsom hjemmel betalt mindre i samme periode. Højesteret anførte som et obiter dictum²²⁸ til sidst i præmisserne:

²²³ Jf. Karsten Revsbech og Jens Garde i *Forvaltningsret – Almindelige emner* (2016), p. 216 og 220.

²²⁴ Jf. Karsten Revsbech og Jens Garde i *Forvaltningsret – Almindelige emner* (2016), p. 175.

²²⁵ Jf. Jacob Graff Nielsen: *Legalitetskravet ved beskatning* (2003), p. 199 og 261. I forhold til den almindelige forvaltningsret - Karsten Revsbech og Jens Garde i *Forvaltningsret – Almindelige emner* (2016), p. 132 og 174.

²²⁶ Jf. ovenfor under afsnit 5.1.2. I modsat retning Rasmus Smith Nielsen i Tfs 2017, 28.

²²⁷ Jf. Bent Christensen: *Forvaltningsret – Opgaver, Hjemmel, Organisation*, (1997) p. 187.

²²⁸ Der blev gentaget i SKM2013.141.HR vedrørende beregning afgift for et kraftvarmeværk.

”Uanset om denne beregning var berettiget efter 1983-loven eller ej, kan en forvaltningsretlig lighedsgrundsætning ikke begrunde, at Hafnia Liv har ret til en tilsvarende beregning. En lighedsgrundsætning indebærer nemlig hverken, at Hafnia Liv kan gøre et i øvrigt forældet krav gældende, eller at selskabet for årene 1984-89 har krav på en beregning i strid med loven”.

Det må således anses for fastslået, at lighedsgrundsætningen *ikke* kan påberåbes til støtte for en retsstilling, der er i strid med loven, uanset om andre skatteydere ved positive afgørelser har opnået den ulovlige retsstilling, eller myndighederne blot ikke har grebet ind overfor andre skatteydere.

Efter omstændighederne vil skattemyndighederne kunne ændre en sådan ulovlig intern regel uden varsel, hvis fx den tidligere administrative praksis har været uden hjemmel²²⁹.

5.2.2 Forbehold om realitetsprøvelse, misbrug og myndighedens faktiske vildfarelse

Det må antages, at lighedsgrundsætningens krav om konsekvens viger tilbage for en realitetsprøvelse, hvis strukturen i en række indbyrdes sammenhængende aftaler indgået mellem interesseforbundne parter antager karakter af et såkaldt ”skattearrangement”.

TfS 2000, 374 H synes at være et eksempel herpå. Skatteyderen gjorde gældende for Højesteret, at der i 1990 havde eksisteret en særlig ligningspraksis, der uden videre kvalificerede leasing- og anpartsvirksomhed som erhvervsmæssig i skattemæssig henseende uden et krav om rentabilitet i form af driftsmæssigt overskud efter indregning af finansieringsudgifter. Skatteyderens anbringende om, at der ikke gjaldt et krav om rentabilitet ved leasingvirksomhed, var støttet af en række forarbejder, udtalelser fra henholdsvis Skatteministeriet og Told- og Skattestyrelsen samt ikke mindre end 115 afgørelser fra Ligningsrådet og Landsskatteretten, hvoraf skatteyderen anså 9 ligningsrådsafgørelser for repræsentative. Landsskatteretten havde endvidere i en offentliggjort kendelse (TfS 1993, 134) godkendt en leasingvirksomhed som erhvervsmæssig, uanset at den var underskudsgivende ”over en årrække”, og uanset at aftalerne alene var indgået med ”skattefradrag for øje”. Højesteret foretog en intensiv prøvelse af aftalerne, der lå til grund for arrangementet mellem skatteyderen, selskabet og moderselskabet, der var en bank, og nåede efter ”en konkret realitetsbedømmelse” frem

²²⁹ Jf. UfR 1999.1408 H og Søren H. Mørup: *Berettigede forventninger i forvaltningsretten* (2005), p. 886.

til, at skatteyderen ikke "i skattemæssig henseende" havde været "ejer af driftsmidlerne". Som støtte for adgangen til at frakende en formel overdragelse sin skattemæssige betydning henviste Højesteret til, at en sådan adgang havde været forudsat af lovgivningsmagten i forarbejder og af skattemyndighederne i et cirkulære siden 1984. Herefter udtalte Højesteret: "Der er ikke noget grundlag for at antage, at skattemyndighederne har godkendt fradragsret trods en realitetsbedømmelse som den foran foretagne. Den omstændighed, at andre skatteydere som følge af skattemyndighedernes manglende indgriben med urette måtte have opnået fradrag under omstændigheder som i denne sag, kan ikke ud fra en lighedsgrundsætning begrunde fradrag for [skatteyderen]". [Min ændring]

Som dommen er refereret, angik spørgsmålet for Højesteret betydningen af den manglende rentabilitet i skatteyderens virksomhed, og i hvilket omfang dette faktum kunne tillægges afgørende betydning i forhold til den interne regel, hvorefter det korresponderende kriterium tidligere var blevet tillagt underordnet betydning. Der kan næppe være nogen tvivl om, at der forelå en fast lovlig intern regel med et klart afgrænset retsfaktum, som til og med var blevet fulgt af henholdsvis Ligningsrådet og Landsskatteretten, hvorefter virksomhedens rentabilitet var af underordnet betydning og derfor ikke afgørende for, om virksomheden kunne anses for erhvervsmæssig. Det er derfor bemærkelsesværdigt, at Højesteret fuldstændigt ignorerede spørgsmålet om, hvorvidt skatteyderens leasingvirksomhed var rentabel eller ej, og selvstændigt – uden at det efter domsreferatet blev gjort gældende – prøver, om skatteyderen kan anses for ejer af driftsmidlerne "i skattemæssig henseende".

Ved bedømmelsens af dommens præjudikatsværdi må det tillægges afgørende betydning, at det siden Østre Landsrets dom i UfR 1982.738 Ø, der var omtalt i cirkulære nr. 38 af 2. april 1984, var antaget, at et formelt ejerskab uden økonomisk indsats, risiko og rådighed ikke var tilstrækkeligt til at tilkende den formelle ejer afskrivningsret og underskudsfradrag. Højesterets "konkrete realitetsbedømmelse" vedrørende leasingvirksomhed havde således klar støtte i tidligere tilkendegivelser fra både domstolene, lovgiver og skattemyndighederne selv, og den ellers klare interne regel, om at virksomhedens rentabilitet var af underordnet betydning, måtte således efter Højesterets supplerende af den interne regels indhold forstås med det forbehold, at der var tale om en reel og ikke blot formel overdragelse af ejerskabet til de afskrivningsberettigede aktiver.

Hvis ikke denne adgang til at efterprøve ejerskabet i skattemæssig henseende havde været forudsat som et forbehold forud for indkomståret 1990, der var til prøvelse, må det antages, at skatteyderens fradragsret for afskrivninger og underskud skulle have været godkendt som følge af den almindelige lighedsgrundsætning. Dommen, der på det foreliggende grundlag kan synes at være en vidtgående håndsækning til en myndighed, der har fået etableret en for lempelig intern regel, kan givetvis ikke tages til indtægt for, at myndigheden løsrevet fra det retlige grundlag i øvrigt altid vil kunne gøre realitetsbetragtninger gældende som begrundelse for en konkret fravigelse af en intern regel.

En lignende situation kan forekomme, hvis skattemyndighederne tidligere har foretaget fastlæggelse af faktum i en konkret sag i overensstemmelse med det anførte af skatteyderen, og det i en senere sag viser sig, at de faktiske forhold, som skattemyndighederne lagde til grund som faktum i den første sag, ikke var fyldestgørende eller retvisende. I denne situation vil der *ikke* være tale om en *praksisskærpelse* i forhold til den tidligere sag, hvis skattemyndighederne i den senere sag træffer en anden afgørelse på det nu oplyste – og retvisende – grundlag.

I SKM2013.793.HR havde Landsskatteretten i to tidligere afgørelser anset en såkaldt "working interest" for en afskrivningsberettiget udbytteret efter afskrivningslovens § 40. I de pågældende afgørelser var det uprøvet lagt til grund, at der rent faktisk var tale om udbytterettigheder, og spørgsmålet angik alene, om skatteyderne havde været ejere heraf med deraf følgende afskrivningsret. Ved en senere afgørelse fandt Landsskatteretten på et identisk grundlag, at der var tale om selvstændig erhvervsvirksomhed omfattet af personskattelovens § 4, stk. 1, nr. 10. For Højesteret var det ubestridt, at der ikke var tale om en udbytteret. Højesteret anførte bl.a., at de første sager "...alene angik skattemyndighedernes nægtelse af at anerkende, at de pågældende rettigheder faktisk var erhvervet, og at Landsskatteretten i den forbindelse har lagt til grund, at der i givet fald *som anført af klageren* var tale om erhvervelse af en eksisterende udbytteret. Der er ikke i afgørelserne belæg for at antage, at Landsskatteretten har lagt til grund, at investorerne som led i aftalen fik ejendomsret til andre aktiver og hæftede for driftsudgifter". Efter en gennemgang af ligningsvejledningen for de relevante år, hvoraf heller ikke kunne udledes, at erhvervelse af aktive og påtagelse af en hæftelse for driften kunne anses for udbytterettigheder, tiltrådte Højesteret, at det ikke var godtgjort, at der "... har eksisteret en sådan administrativ praksis, at skattemyndighederne for indkomstårene 2002-2004 er

forpligtet til skatteretligt at anse de erhvervede rettigheder som udbyttekontrakter med afskrivningsret efter afskrivningslovens § 40, stk. 2 [min kursivering]”.

Såfremt skattemyndighederne således befandt sig i en faktisk vildfarelse ved afgørelsen af de oprindelige sager, vil lighedsgrundsætningen ikke binde skattemyndighederne til en tilsvarende retsanvendelse i efterfølgende sager, når det faktiske grundlag viser sig at være et andet.

En tilsvarende håndsrækning til SKAT synes at følge af SKM2016.279.HR, der vedrørte værdiansættelsen af to ejendomme i et dødsbo i henhold til værdiansættelsescirkulæret²³⁰.

I denne dom blev to ejendomme udlagt til en arving til en værdi, der lå indenfor +/- 15 % af den offentlige vurdering. Ejendommene blev konkret værdiansat til henholdsvis 2.000.000 kr. og 5.750.000 kr. i boopgørelsen. Arvingen gav imidlertid et arveafkald til fordel for boets øvrige arvinger på 2.100.000 kr. og havde efter arveudlægget men inden boets afslutning belånt ejendommene i et realkreditinstitut på en sådan måde, at lånenes størrelser indikerede, at realkreditinstituttet havde vurderet, at ejendommene havde en væsentligt højere værdi. På denne baggrund gjorde SKATs gældende, at arvingerne reelt havde anvendt en anden værdi ved fordelingen af arven end den, der fremgik af boopgørelsen, og at værdiansættelsescirkulærets beregningsregler derfor ikke kunne finde anvendelse. Med henblik på at få fastslået ejendommens reelle værdi, anmodede SKAT om foretagelse af en sagkyndig vurdering efter boafgiftslovens § 12, stk. 2. Boet fastholdt derimod, at der ikke skulle foretages en sagkyndig vurdering, da ejendommene var udlagt til en værdi, der var indenfor +/- 15 % af den offentlige vurdering, hvorfor boet havde et retskrav på, at denne værdi blev lagt til grund. Skifteretten gav SKAT medhold i overensstemmelse med det anførte. Praksis i henhold til værdiansættelsescirkulæret var tvetydig, idet der heri både var støtte for, at cirkulæret alene var vejledende, at "15 %-reglen" "skulle" lægges til grund og at "15 %-reglen" i visse situationer alligevel godt kunne fraviges. Højesteret foretog en sammenfattende fortolkning af praksis efter værdiansættelsescirkulæret og fastslog herefter, "...at skattemyndighederne skal acceptere en værdiansættelse foretaget efter 15 %-reglen, medmindre der foreligger særlige omstændigheder". Højesteret fastslog herefter, at der af de grunde, som skifteretten havde anført, forelå "sådanne særlige omstændigheder", at der skulle foretages en sagkyndig vurdering.

²³⁰ Cirkulære nr. 185 af 17. november 1982

Højesteret må ved nærværende dom anses for at have foretaget en systemvenlig sammenfatning af et sæt af interne regler, hvis indhold og sammenhæng var uklare. Det var således ikke længere klart, i hvilken udstrækning, der gjaldt et egentligt retskrav på en værdiansættelse i overensstemmelse med 15 %-reglen²³¹, eller om denne regel alene var vejledende²³² og i øvrigt i visse tilfælde ville kunne fraviges²³³.

At Højesteret selvstændigt foretager en generel sammenfatning og omformulering af *SKATs interne regler*, kan være begrundet i, at Højesteret ikke ønskede at give boet medhold i den pågældende situation, hvor boet *ikke havde anfægtet*, at udlægsværdierne var lavere end handelsværdierne, og at arveafkaldet var en compensation herfor²³⁴. Den pågældende sammenfatning må anses for et kompromis mellem skatteydernes behov for *forudsigelighed* og *håndfæstning af SKAT* ("...skattemyndighederne skal acceptere en værdiansættelse foretaget efter 15 %-reglen...") og på den anden side SKATs behov for imødegåelse af *misbrug og omgåelse* ("...medmindre der foreligger særlige omstændigheder."), således at 15 %-reglen nu må betegnes som et betinget retskrav på en bestemt værdiansættelse.

TfS 2000, 374 H og SKM2016.279.HR viser, at Højesteret ikke viger tilbage fra at indskrænke den bindende virkning af interne regler, hvis reglernes enkelthed og "firkantethed", der netop er givet af hensyn til skatteydernes behov for forudsigelighed, udnyttes til at opnå urimelige skattemæssige fordele. Endvidere viser UfR 2014.378 H, at den bindende virkning af interne regler også begrænses, hvis faktum i den tidligere sag ikke har været prøvet fuldt, og at det ikke kan kræves, at faktumprøvelsen begrænses tilsvarende i den senere sag.

5.3 Hensynet til borgerens retsbeskyttede forventning og indrettelse

Det antages som udgangspunkt, at det skatteretlige legalitetskrav ikke er til hinder for eksistensen af et forventningsprincip, hvorefter en borgers forventning om en bestemt

²³¹ Cirkulærets pkt. 4 og 6, TfS 1984, 418 (SKD), TfS 1990, 196 og Skatteministerens svar af 21. august 2007

²³² Cirkulærets pkt. 1 og 48, TfS 1990, 196

²³³ Cirkulærets pkt. 8, TfS 1984, 418 (SKD), TfS 1984, 546 (SKD), TfS 1990, 196 "urimeligt resultat" og redegørelsen fra juni 1994.

²³⁴ Denne dom er således ikke sammenlignelig med TfS 1994, 295 Ø.

afgørelse kan nyde en retsbeskyttelse, der medfører, at myndigheden bliver afskåret fra at træffe en afgørelse, der strider mod den pågældende forventning²³⁵.

Denne forventning kan skabes af forvaltningen både på individuelt grundlag og på grundlag af myndighedens interne regler²³⁶. Forventningen på baggrund af myndighedens interne regler er en anden type forventning end den, som borgeren kan have opnået ved at have fået en konkret tilkendegivelse vedrørende et bestemt retsforhold fra myndigheden²³⁷, og må generelt anses for en svagere forventning end den forventning, der bygger på en konkret tilkendegivelse²³⁸. De to typer af forventning kan og vil formentlig ofte forekomme side om side, men er principielt forskellige og har retligt ikke noget med hinanden at gøre²³⁹.

På *det generelle grundlag*, herunder interne regler, har hensynet sin største betydning for så vidt angår *ændring* af interne regler med tilbagevirkende kraft, da en sådan ændring ikke kan ske til *ugunst*^{240,241}.

På *det individuelle grundlag* anerkendes det indenfor skatteretten, at en forventning til en bestemt skatteansættelse kan hvile et så kvalificeret grundlag, at den opnår retsbeskyttelse mod en senere bebyrdende skatteansættelse, der således ikke kan gennemføres²⁴². Hvis den individuelle forventning eller indrettelse beror på en tidligere positiv afgørelse fra den pågældende myndighed, der viser sig at være *ulovlig*, kan hensynet til borgerens forventning og indrettelse være så stærkt, at det kan føre til, at myndigheden er afskåret fra at træffe en ny

²³⁵ Jf. Jacob Graff Nielsen: *Legalitetskravet ved beskatning* (2003), p. 183 ff

²³⁶ Jf. Søren H. Mørup: *Berettigede forventninger i forvaltningsretten* (2005), p. 759, og TFS 1994.295 Ø og UfR 1963.399 H. Ctr. UfR 1969B.141. Se afsnit 4.

²³⁷ Tilsvarende sondring anvendes af Søren H. Mørup i *Berettigede forventninger i forvaltningsretten* (2005).

²³⁸ Jf. Søren H. Mørup: *Berettigede forventninger i forvaltningsretten* (2005), p. 752.

²³⁹ Fx kan myndigheden ud fra en fejlagtig opfattelse af administrativ praksis være kommet med en konkret tilkendegivelse på en forespørgsel fra en borger. Hvis administrativ praksis ikke er tilstrækkelig klar, kan det hævdes, at borgerens forventning både kan støttes på den administrative praksis og tilkendegivelsen fra myndigheden. Se hertil fx UfR 1970.460 H og UfR 1973.18 H.

²⁴⁰ Jf. UfR 1983.8 H. Se afsnit 5.1.3. Der er endvidere ikke krav om *lempende* tilbagevirkende kraft, jf. UfR 1999.780 H.

²⁴¹ Se tillige SKM2002.385.DEP, hvor TS-cirkulære 2000-10 om værdiansættelse af goodwill var blevet anvendt til ugunst for skatteyderen for ved en overdragelse i 1997. Skatteministeriet tog bekræftende til genmæle.

²⁴² Jf. afsnit A.A.4 i den juridiske vejledning om "Uformelle forhåndstilkendegivelser".

afgørelse med et *lovligt indhold*²⁴³, eller at myndigheden alene kan ændre retstillingen for den pågældende skatteyder *fremadrettet*²⁴⁴.

Myndighedernes afgørelse i den enkelte sag overfor *adressaten* er således forbundet med en væsentligt kraftigere bindende virkning på myndigheden, end den bindende virkning, der følger af en tidligere afgjort sag i en *ny sag* overfor en *ny adressat*²⁴⁵. Der kan formentlig være tale om en *glidende overgang* i den styrke, hvormed hensynet til skatteyderens forventning og indrettelse gør sig gældende, fra en svag position på baggrund af interne regler til en stærk position på baggrund af en konkret afgørelse²⁴⁶.

I dommene UfR 1965.399 H og TfS 1994.295 Ø blev resultatet dog alligevel, at beskatningen ikke kunne gennemføres konkret blandt andet på baggrund af skatteyderens forventninger og indrettelse. I begge sager var skatteyderens forventninger tillige støttet af lighedsgrundsætningen på baggrund af myndighedens interne regler.

Hvor der derimod ikke foreligger et egentligt retligt sammenligningsgrundlag for lighedsgrundsætningen i form af interne regler, kunne det være oplagt at undersøge om, et hensyn til borgerens forventninger og indrettelse – eventuelt støttet af lighedsgrundsætningen på andet grundlag – kunne have *samme retsvirkning*, således at en konkret beskatning ikke ville kunne opretholdes.

Dette er imidlertid tvivlsomt. I hvert fald kunne et notat udarbejdet af Statsskattedirektoratet, der var stilet til amtsskatteinspektorerne med henblik på viderekommunikation til kommunerne, og som derved ikke var stilet direkte til skatteyderen, ikke begrunde en retligt beskyttet forventning hos skatteyderen²⁴⁷.

Hvor der hverken foreligger en positiv afgørelse fra skattemyndighederne eller i øvrigt en konkret tilkendegivelse, der kan sidestilles med en uformel forhåndsbesked til den enkelte

²⁴³ Jf. UfR 1887.640 H, hvor myndigheden havde målt afstanden forkert til den nærmeste købstad og derved givet og endvidere fornyet et næringsbrev for et ulovligt grundlag. Myndigheden kunne ikke efterfølgende tilbagekalde næringsbrevet.

²⁴⁴ Jf. UfR 1969.108 H, hvor Landsskatteretten i en tidligere sag havde anset "et udstykningsforetagende" som spekulation og derfor skattefrit for de arvinger, der overtog grundstykket. Selvom myndighederne ca. 10 år senere ændrede opfattelse og anså foretagendet som næring, var myndighederne afskåret fra at rette skatteansættelserne bagudrettet.

²⁴⁵ Jf. SKM2013.793.HR. Se afsnit 5.2.2.

²⁴⁶ Jf. Søren H. Mørup: *Berettigede forventninger i forvaltningsretten* (2005), p. 859.

²⁴⁷ Jf. TfS 2000, 871 H, om bådudlejning som erhvervsmæssig virksomhed.

skatteyder, er det klare udgangspunkt endvidere, at myndighedens *passivitet* – endog over flere år – eller manglende udmelding ikke medfører, at der herved skabes *en administrativ praksis* om "ikke-indgriben", eller at der kan støttes ret på et forventningsprincip alene²⁴⁸. Dette gælder i særlig grad, hvis den retsstilling, der påberåbes, er klart i strid med loven²⁴⁹.

6. Konklusion

Det kan helt ukontroversielt konstateres, at SKAT som en selvstændig styrelse inden for Skatteministeriet er *forpligtet* til at følge sin egen juridiske vejledning, herunder også styresignaler, da den juridiske vejledning internt for medarbejderne i SKAT har status som et cirkulære og derved udgør *generel tjenestebefaling* i et over-/underordningsforhold. Som følge af denne status kan den juridiske vejledning derimod, hverken forpligte borgere eller andre myndigheder som fx Landsskatteretten *direkte*. Der er dog næppe tvivl om, at den juridiske vejledning har en stor betydning som håndbog ved sagsforberedelsen i Landsskatteretten.

I forhold til departementet, som SKAT inden for hierarkiet i Skatteministeriet er underordnet, kan departementet i sine domskommentarer, som udstedes i henhold til SKM2014.489.SKAT, *forpligte* SKAT til en bestemt retsanvendelse, idet domskommentarerne ligeledes må anses for *generelle tjenestebefalinger*, der til forskel fra den juridiske vejledning har hjemmel i det eksterne over-/underordningsforhold mellem SKAT og departementet.

Der er intet kontroversielt i, at departementet pålægger SKAT en bestemt lovfortolkning ved en generel tjenestebefaling, hvilket tidligere var normalt forekomne i den traditionelle cirkulæreform²⁵⁰.

En såkaldt "domskommentar" synes dog ikke i samme grad velegnet til fastsættelse af interne regler, herunder om fortolkning, da den som navnet antyder slører om, der er tale om

²⁴⁸ Jf. SKM2016.569.ØLR, SKM2015.24.HR, SKM2013.850.VLR, SKM2013.141.HR og SKM2012.7.VLR

²⁴⁹ Jf. SKM2013.141.HR, om beregningen af energifgifter for et kraftvarmeværk. Myndighederne havde i en længere årrække drøftet internt, hvordan afgifterne skulle beregnes, men havde dog overfor kraftvarmeværket fastholdt, at deres beregning var forkert, hvilket medførte, at værket ikke "...i perioden ud fra en retsbeskyttet forventning kunne indrette sig i berettiget tillid til, at den afgift, værket betalte, ville blive accepteret".

²⁵⁰ Fx cirkulære nr. 72 af 17. april 1996 om ligningsloven

forpligtende regler eller blot *vejledning*²⁵¹. Herved sker tillige en maskering af domskommentarens reelle retskildeværdi overfor den borger, som vil støtte ret på SKATs interne regler, da det er mindre oplagt, at domskommentaren reelt er en generel tjenestebefaling fra en overordnet myndighed på lige fod med et cirkulære. Decideret problematisk bliver det imidlertid, når domskommentaren som i SKM2007.217.DEP anvendes som substitut for en afsagt dom, eller når den i relation til en afsagte landsskatteretskendelse anvendes til helt at fratage disse deres praksisskabende og normerende virkning som i TfS 1995, 836 DEP og TfS 1999, 82. I forhold til TfS 1999, 82 synes der dog ikke at være grund til at dele Aage Michelsen bekymringer i RR.SM.2006.259, da Højesteret i vidt omfang begrænsede rækkevidden af Skatteministeriets mulighed for at erklære sig ubundet af Landsskatterettens kendelser i dommen SKM2006.483.HR.

Der kan anføres tungtvejende procesøkonomiske og retssikkerhedsmæssige argumenter for, at der tilsvarende består en decideret *formel pligt* for SKAT til at følge den administrative praksis fra Landsskatteretten og domspraksis. Dette må anses for uproblematisk i det tilfælde, hvor administrativ praksis alene består én afgørelse, der tager stilling til det samme spørgsmål, som foreligger til prøvelse, eller hvis administrativ praksis er fuldstændig entydig.

I dette tilfælde er det irrelevant at sondre mellem en *forpligtelse* til at følge administrativ praksis og en *normerende virkning* af administrativ praksis fra Landsskatteretten. Det er givetvis denne situation, der tænkes på hos fortalernes for dette synspunkt.

Dette er imidlertid sjældent den retlige virkelighed, som retsanvenderen står i. Hvis administrativ praksis ved nævnene således består af flere afgørelser, der hver især vedrører en smule forskelligt faktum, måske er modsatrettede eller kun vedrører tilgrænsede retsområder, er det ikke ligeså klart, hvad den pågældende administrative praksis forpligter til. I dette tilfælde giver det mere mening at betragte administrativ praksis som en række fortilfælde, der ved en samordnende fortolkning, får en normerende virkning på retsanvendelsen i den konkrete sag. Herved tages endvidere højde for at de enkelte fortilfælde vil kunne indgå med forskellig vægt afhængig af den konkrete sag, og at der kan være andre

²⁵¹ Se hertil Justitsministeriets vejledning nr. 153 af 22. september 1987 om udarbejdelse af administrative forskrifter mv., der netop anbefaler brugen af betegnelserne "cirkulære", når der er tale om bindende regler, og "vejledninger", når det alene er uforbindende udsagn, jf. 6 og 7.

retskilder, som også har normerende virkning, der ligeledes kan indgå ved fastlæggelse af den regel, der skal finde anvendelse.

Under alle omstændigheder må det være målet at sigte efter kongruens i den administrative praksis, der gælder på SKATs niveau, og på Landsskatterettens niveau, således at borgeren ikke unødigt skal gå klagevejen for at få den mest gunstige retsstilling. Kongruens opnås bedst ved, at SKAT inkorporerer Landsskatterettens administrative praksis i den juridiske vejledning, hvorved Landsskatterettens administrative praksis bliver *forpligtende* for SKAT. Det kan rimeligvis anføres, at rækkevidden af en konkret afgørelse ikke bliver mere entydig blot ved optagelsen i den juridiske vejledning. Ideelt set bør der således tilføjes en forklarende bemærkning.

For så vidt angår selve fastlæggelsen af administrativ praksis ved Landsskatteretten og Skatterådet spiller offentliggørelsen med "SKM"-nummer en afgørende rolle for den enkelte afgørelses præjudikatsværdi. Dette ses navnlig af, at én enkelt offentliggjort afgørelse fra Landsskatteretten typisk vil være en indikation af, at en administrativ praksis enten er blevet etableret, præciseret eller ændret. Det er imidlertid vanskeligt at sige noget sikkert om styrken af afgørelser, der ikke har fået et "SKM"-nummer, da Skatteministeriet kan være meget vægelsindet ved domstolene i denne henseende. Det gælder muligvis den formodning, at den utrykte administrative praksis forudsættes at være i overensstemmelse med den trykte administrative praksis, medmindre der dokumenteres et sikkert grundlag for det modsatte. Dette udgangspunkt gælder imidlertid både for skatteyderen og for skattemyndighederne.

Overfor borgerne må det anses for fastslået, at lighedsgrundsætning fører til, at borgerne kan støtte ret på SKATs juridiske vejledning overfor SKAT, jf. TfS 1994, 295 Ø, og Landsskatterettens administrative praksis overfor Landsskatteretten, jf. UfR 1965.399 H. Hensynet til skatteyderens forventning og indrettelse synes derimod ikke at spille nogen selvstændig rolle, når det ikke støttes af lighedsgrundsætningen eller en konkret tilkendegivelse fra en myndighed, jf. SKM2013.141.HR.

Omvendt medfører lighedsgrundsætning ikke, at skatteyderen har et ubetinget retskrav på, at blive stillet som andre skatteydere i lignende sager. Legalitetsprincippet sætter en overordnet ramme for både lighedsgrundsætningens anvendelse og myndighedernes retsanvendelse. Lighedsgrundsætningen giver således ikke krav på en retsstilling i strid med loven, jf.

SKM2003.290.HR. Højesteret må endvidere anses for inden for lovens rammer at have tiltaget sig en *censurbeføjelse* til begrænsning af lighedsgrundsætningens generelle rækkevidde,. Denne censurbeføjelse manifesterer sig som en *skærpelse af dokumentationskravet* til eksistensen af den administrative praksis, men synes nærmere at bygge på, at Højesteret ikke er villig til at acceptere resultater, der er frembragt ved en urimelig udnyttelse af de interne regler, eller ved en undskyldelig faktisk vildfarelse fra myndighedernes side, jf. afsnit 5.2.2.

7. Domme, kendelser, vejledninger, litteratur og artikler

7.1 Domme og kendelser

7.1.1 SKM

SKM2003.290.HR	SKM2012.7.VLR
SKM2003.386.HR	SKM2013.141.HR
SKM2005.370.ØLR	SKM2013.793.HR
SKM2005.99.ØLR	SKM2013.850.VLR
SKM2006.379.VLR	SKM2015.24.HR
SKM2006.483.HR	SKM2015.479.HR
SKM2007.209.HR	SKM2015.699.LSR
SKM2009.369.ØLR	SKM2016.279.HR
SKM2010.166.HR	SKM2016.569.ØLR
SKM2011.587.HR	SKM2016.604.BR
SKM2011.669.HR	

7.1.2 TfS

TfS 1989, 418 V	TfS 1993, 275 LSR
TfS 1990, 3 LSR	TfS 1993, 345 V
TfS 1990, 252 LSR	TfS 1993, 429 Ø
TfS 1991, 322 LSR	TfS 1993, 445 V
TfS 1993, 101 V	TfS 1994, 295 Ø
TfS 1993, 161 V	TfS 1994, 427 V

TfS 1994, 551 V
TfS 1996, 653 H
TfS 1996, 654 H
TfS 1996, 210 H
TfS 1997, 196 H
TfS 1998, 118 LR
TfS 1998, 397 H

TfS 1998, 485 H
TfS 1998, 548 LSR
TfS 1999, 45 V
TfS 2000, 148 H
TfS 2000, 374 H
TfS 2000, 871 H

7.1.3 UfR

UfR 1887.640 H
UfR 1940.944 V
UfR 1958.1173 H
UfR 1958.1275 Ø
UfR 1965.399 H
UfR 1969.108 H
UfR 1970.460 H
UfR 1973.18 H
UfR 1980.566 H
UfR 1981.968 H
UfR 1982.521 H
UfR 1983.8 H
UfR 1983.353 H

UfR 1987.80/2 H
UfR 1987.300/2H
UfR 1999.780 H
UfR 1994, 295 Ø
UfR 1994.792 H
UfR 1995.370 H
UfR 1995.734 H
UfR 1999.780 H
UfR 1999.1408 H
UfR 2000.879 H
UfR 2002.137 H

Højesterets dom af 4. april 2017 (Sag 136/2016)

7.2 Cirkulærer, styresignaler, meddelelser, vejledninger og FOB'er

7.2.1 Cirkulærer

Cirkulære nr. 185 af 17. november 1982 - "Cirkulære om værdiansættelsen af aktiver og passiver i dødsboer m.m. og gaveafgiftsberegning"

Cirkulære nr. 172 af 20. september 2001 - "Cirkulære om ophævelse af cirkulærer, som er indarbejdet i Told- og Skattestyrelsens Ligningsvejledning 2000 m.v., og ophævelse af andre cirkulærer"

7.2.2 Den juridiske vejledning, styresignaler og meddelelser

SKATs juridiske vejledning (2017-1) afsnittene: A.A.4, A.A.7.1.3, A.A.7.1.6, C.B.1.8.4.2, C.F.1.2.2, C.F.1.2.3,

TfS 1984, 418 "Værdiansættelse i dødsboer og ved gaveafgiftsberegning"

TfS 1984, 564 "Værdiansættelse i dødsboer"

TfS 1990, 196 "15%-reglen i forbindelse med ejendomsoverdragelser"

TfS 1994, 660 "Ligningsvejledningen - bindende virkning" (Skatteministeriets Retssikkerhedsudvalgs afgørelse af 10. oktober 1994)

TfS 1995, 836 "Lempelse i skatteberegning - bruttoprincip - udenlandske renteindtægter"

TfS 1998.122 "Parcelhusreglen i ejendomsavancebeskatningsloven - ejendomsavancebeskatningslovens § 8, stk. 1 og stk. 2 - salg af helårshus, der er benyttet som sommerbolig"

TfS 1998, 346 "Børsintroduktion - reklameudgifter"

TfS 1999, 82 "Begrænset skattepligt - luftkaptajn"

SKM2001.111.DEP "Kommentar - ægtefæller - næringsbeskatning - hjemmel (SKM2001.14.HR)"

SKM2002.4.DEP "Kommentar – udlejning af ejendom – erhvervmæssig anvendelse – afskrivning"

SKM2003.236.DEP "Interessent, ejendom, England, renter, afskrivning"

SKM2003.399.DEP "Aktieombytning, ejertidsvilkår, omgåelse, optionsaftale, tilbagekaldelse"

SKM2004.171.DEP "Virksomhedsskatteordningen – konto for opsparet overskud"

SKM2005.285.DEP "Rejseudgifter mv. – differencefrardag – Kommentar til SKM2005.49.LSR"

SKM2005.384.DEP "Reduktion af negativ indskudskonto i forbindelse med skattefri virksomhedsomdannelse – SKM2005.98.LSR"

SKM2005.411.DEP "Fratrædelsesgodtgørelse, løn i opsigelsesperioden, begrænset skattepligt, dobbeltbeskatning, retssikkerhed, lighedsprincippet, forventningsprincippet, praksisændring"

SKM2005.444.DEP "Fradrag for hensættelser til retablering af grusgrave mv. – kommentar til SKM2005.254.LSR"

SKM2007.217.DEP "Parcelhusreglen, to helårsboliger på én gang"

SKM2007.371.DEP "Brancheforening, selvangivelse, erklæring, selvangivelsesomvalg"

SKM2008.112.DEP "Fastnettelefoner, ISDN-forbindelser, erhvervmæssig, hjemme-arbejdsplads, fradrag"

SKM2008.854.DEP "Kommentar fra Skatteministeriet til Retten i Aalborgs dom af 18. juli 2008 (SKM2008.641.BR) vedrørende fradrag for udgifter til erhvervmæssig virksomhed"

SKM2008.583.DEP "Kommentar – bekræftende til genmæle – kontantomregning af overdragelsessummer – konverterbare obligationslån"

SKM2009.491.DEP "Kommentar fra Skatteministeriet til Landsskatterettens kendelse i SKM2009.338.LSR vedrørende afgiftsgodtgørelse og delvis momsfradrag for generalomkostninger"

SKM2009.756.DEP "Kommentar – Skatteministeriets ophævelse af højesterets sag – skattefritagelse for en havn (anke af Vestre Landsrets dom i SKM2009.468.VLR)"

SKM2009.272.DEP "Momsfradrag – leasing af personbiler – forholdsmæssig betaling af registreringsafgift"

SKM2010.228.SKAT "Moms – Rejsebureauvirksomhed – Formidling i andens navn – Genoptagelse og ændring af praksis – styresignal"

SKM2010.832.SKAT "Kommentar til retsforlig – golfbane på lejet grund"

SKM2012.756.SKAT "Retssagsvejledning"

SKM2013.604.SKAT "Manglende indbringelse af to kendelser fra Landsskatteretten"

SKM2013.812.SKAT "Aftale mellem formanden for Skatterådet og direktøren for SKAT om sager som skal forelægges for Skatterådet"

SKM2014.489.SKAT "Styresignaler, SKAT-meddelelser og høringsportal for styresignaler" (samt tidligere SKM2012.280.SKAT, SKM2009.105.SKAT og SKM2006.607.SKAT)

SKM2017.27.SKAT "Moms på salg af byggegrunde – styresignal – Gammel bygning – salg"

7.2.3 Øvrige vejledninger

Justitsministeriets Vejledning nr. 153 af 22. september 1987 om uarbejdelse af administrative forskrifter.

7.2.4 FOB

FOB 07.347

7.3 Bøger

Poul Andersen: *Dansk forvaltningsret – Almindelige emner*, 5. udgave, 1965.

Bent Christensen: *Forvaltningsret – Opgaver, Hjemmel, Organisation*, 2. udgave, 1997.

Bent Christensen: *Forvaltningsret – Prøvelse*, 2. udgave, 1994.

Jens Peter Christensen, Jørgen Albæk Jensen og Michael Hansen Jensen: *Grundloven med kommentarer*, 2015.

Bernard Gomard og Michael Kistrup – *Civilprocessen*, 6. udgave, 2007.

Hans Henrik Bonde Eriksen, Susanne Dahl og Poul Bostrup: *Skatte- og afgiftsproces*, 3. udgave, 2010.

Hans Henrik Bonde Eriksen, Susanne Dahl og Poul Bostrup: *Skatteforvaltningsloven med kommentarer*, 2. udgave, 2017.

Hans Gammeltoft-Hansen, Jon Andersen, Morten Engberg, Kaj Larsen, Karsten Loiborg og Jens Olsen: *Forvaltningsret*, 2. udgave, 2002.

Mette Holm Høgsbro: *Skatte- og afgiftsprocessen*, 2010.

Aage Michelsen, Steen Askholt, Jane Bolander, John Engsig, Liselotte Madsen, Anders Nørgaard Laursen og Inge Langhave Jeppesen: *Lærebog om indkomstskat*, 16. udgave, 2015.

Søren H. Mørup: *Berettigede forventninger i forvaltningsretten*, 2005.

Jacob Graff Nielsen: *Legalitetskravet ved beskatning – De forfatnings- og forvaltningsretlige rammer*, 2003.

Jan Pedersen, Malene Kerzel, Jane Ferniss og Claus Hedegaard Eriksen: *Skatteretten 1*, 7. udgave, 2015.

Jan Pedersen, Kurt Siggaard, Niels Winther-Sørensen, Jakob Bundgaard, Inge Langhave Jeppesen, Malene Kerzel, Jane Ferniss, Claus Hedegaard Eriksen og Jens Wittendoff: *Skatteretten 4*, 6. udgave, 2013.

Karsten Revsbech, Jens Garde, Jørgen Albæk Jensen, Orla Friis Jensen, Helle Bødker Madsen og Søren Højgaard Mørup: *Forvaltningsret – Almindelige emner*, 6. udgave, 2016.

Christina D. Tvarnø og Ruth Nielsen: *Retskilder og retsteorier*, 4. udgave, 2014.

Morten Wegener: *Juridisk metode*, 2. udgave, 1994.

Henrik Zahle: *Dansk forfatningsret 1 – Institutioner og regulering*, 3. udgave, 2001.

7.4 Artikler (UfR, TfS, Revision og Regnskabsvæsen)

"Kommentarer til danske Højesteretsdomme afsagt januar-juni 1965" af Poul Spleth (UfR 1965B.250)

"Kommentarer til danske Højesteretsdomme afsagt januar – juni 1965" af Poul Spleth (UfR 1965B.268)

"Kommentarer til danske Højesteretsdomme afsagt i tiden juli-december 1968" af Louis le Maire (UfR 1969B.141)

"Kommentarer til udvalgte afgørelser Polycentri i skatteretskildelæren" af Aage Michelsen (RR.SM.1994.35).

"Kommentarer til udvalgte afgørelser Bopælsbegrebet – forventningsprincip – retskildepolycentri" af Aage Michelsen (RR.SM.1994.159)

"Overordnede myndigheders beføjelser over for underordnede myndigheder med originær kompetence" af Jørgen Albæk Jensen og Michael Hansen Jensen (UfR 1995B.25)

"Bent Christensen: Forvaltningsret. Prøvelse" af Henrik Zahle (UfR 1995B.285/2)

"Retskildepolycentri Balancepunkt mellem systemhenset og retssikkerhedshensynet" af Hans Henrik Bonde Eriksen (TfS 1999, 279).

"Kommentarer til udvalgte afgørelser Studielegater – Uddannelsesudgifter" af Jan Pedersen (RR.SM.2002.42)

"Delegationsforbuddet og hjemmel for beskatning af folketingspension – en kommentar til TfS 2003, 755 Ø" af Jacob Graff Nielsen (TfS 2004, 127).

"Parcelhusreglen – beboelse og benyttelse" af Carsten Vesterø Jensen (TfS 2005, 176)

"Dokumentation af administrativ praksis for domstolene" af Bodil V. Christiansen (TfS 2005, 354)

"Kommentar til udvalgte afgørelser Begrænset skattepligt – Luftkaptajner – Retskildehierarki" af Aage Michelsen (RR.SM.2006.259).

"Parcelhusreglen og flere boliger" af Niels Winther-Sørensen (TfS 2006, 700).

"Kommanditisters fradragsret – Skatteministerens fortsat selvstændig lovgivende magt under sin egen skatteretlige retsopfattelse i den juridiske Mørkelygtes skær" af Rasmus Smith Nielsen (TfS 2017, 28)

"Skatteretlige praksisændringer i en forvaltningsretlig kontekst" af Malene Kerzel (UfR 2017B.171)