

Udskriftsdato: 14. december 2025

FOU nr 2022.7 (Gældende)

2022-7. Skatteforvaltningens udstedelse af styresignaler og opdatering af Den juridiske vejledning

Ministerium: Folketinget

2022-7. Skatteforvaltningens udstedelse af styresignaler og opdatering af Den juridiske vejledning

På baggrund af bl.a. tilkendegivelser fra skatterevisorer og skatteadvokater indledte ombudsmanden en generel egen drift-undersøgelse af skattemyndighedernes generelle information og administration, når der på baggrund af domme og afgørelser sker en praksisændring, som kan have betydning for rigtigheden af det, der anføres i Den juridiske vejledning om den gældende retstilstand.

Den tid, som skattemyndighederne gennemsnitligt anvendte på at offentliggøre en dom eller afgørelse, gav ikke generelt ombudsmanden anledning til bemærkninger.

Det var imidlertid ombudsmandens opfattelse, at den tid, der efter det oplyste gik med at opdatere informationen til borgere og virksomheder om betydningen af ny praksis, var lang i forhold til de informationshensyn, der lå bag Den juridiske vejledning. Ombudsmanden bad derfor Skattestyrelsen om at orientere ham om resultatet af styrelsens vurdering af, om det var muligt at ændre de interne frister for offentliggørelse af styresignaler.

Ombudsmanden henstillede desuden til Skattestyrelsen at overveje, om der hurtigere og på en mere hensigtsmæssig måde kunne gøres opmærksom på eventuelle igangværende overvejelser om ændringer i praksis.

Endelig var ombudsmanden enig med Skattestyrelsen i, at det ville være hensigtsmæssigt at udarbejde retningslinjer for Skatteforvaltningens sagsbehandling, i perioden fra en dom eller afgørelse mv. forelå, til udstedelsen af et nyt styresignal. Ombudsmanden anførte i den forbindelse, at det ville være i strid med legalitetsprincippet, hvis Skatteforvaltningen i de situationer, hvor det var klart, at en dom eller afgørelse mv. indebar en underkendelse af praksis, fortsat traf afgørelser efter denne praksis. Ombudsmanden udtalte sig desuden mere generelt om, hvornår Skatteforvaltningen efter en konkret vurdering ville kunne sætte sager i bero på udstedelse af et styresignal.

(Sag nr. 20/02052)

I det følgende gengives ombudsmandens redegørelse i sagen:

1. Undersøgelsens baggrund og afgrænsning

FSR – danske revisorerers skatteudvalg og Advokatrådets skatteudvalg har over for mig peget på, at der i visse situationer er gået lang tid, før domme eller afgørelser mv. er blevet offentliggjort af skattemyndighederne og – i de relevante tilfælde – udmøntet i styresignaler og opdatering af Den juridiske vejledning.

Også ombudsmandsinstitutionen har i visse tilfælde i forbindelse med behandlingen af tidligere sager kunnet konstatere dette¹.

På den baggrund har jeg med henvisning til ombudsmandslovens § 17, stk. 2, foretaget en undersøgelse af skattemyndighedernes generelle information og administration i forbindelse med opdatering af Den

juridiske vejledning, udstedelse af styresignaler og offentliggørelse af information i øvrigt, når der på baggrund af domme eller afgørelser mv. sker en praksisændring, som kan have betydning for rigtigheden af det, der anføres i Den juridiske vejledning.

Til brug for min undersøgelse har jeg indhentet udtalelser fra Skattestyrelsen (som har inddraget Skatteforvaltningens øvrige styrelser) og fra Skatteankestyrelsen som fællessekretariat for Landsskatteretten og ankenævnene. Jeg har også holdt et møde med repræsentanter for Skatteministeriets departement, Skattestyrelsen, Gældsstyrelsen, Vurderingsstyrelsen og Motorstyrelsen.

Jeg har koncentreret min undersøgelse om følgende tre overordnede forhold:

For det første har jeg undersøgt den tid, som skattemyndighederne er om at offentliggøre domme eller afgørelser mv., samt den tid, Skatteforvaltningen er om at udstede styresignaler og opdatere Den juridiske vejledning på baggrund af en praksisændring.

For det andet har jeg undersøgt Skatteforvaltningens generelle information, i tiden indtil en vurdering af konsekvenserne af en dom eller afgørelse mv. for en eksisterende praksis er afsluttet.

Endelig har jeg for det tredje undersøgt Skatteforvaltningens generelle behandling af eventuelt berørte sager, i perioden fra en dom eller afgørelse mv. foreligger, og indtil retsstillingen er afklaret, og der eventuelt er udstedt et styresignal herom med efterfølgende opdatering af Den juridiske vejledning.

Min undersøgelse er af generel karakter, og jeg har således ikke vurderet, om der i konkrete tilfælde er gået for lang tid med offentliggørelse af en dom eller afgørelse mv., udstedelse af et styresignal eller opdatering af Den juridiske vejledning eller skattemyndighedernes information om eventuelle praksisændringer eller sagsbehandling i enkelte sager.

2. Undersøgelsens hovedkonklusioner

På skattemyndighedernes område har der længe været tradition for at give omfattende vejledning og generel information om relevante regler og praksis, og i sammenhæng med skatteretsområdets kompleksitet og omfattende regelgrundlag udgør Den juridiske vejledning, styresignaler mv. et væsentligt værktøj for administrationen hos Skatteforvaltningen, ligesom det er praktisk relevant for borgere og virksomheder.

Når en myndighed på denne måde informerer om retstilstanden og sin administrative praksis, skal informationen være korrekt og opdateret.

Den tid, som skattemyndighederne gennemsnitligt anvender på at offentliggøre en dom eller afgørelse mv. (fra ca. 1 til 1,7 måneder), kan ikke generelt give mig anledning til bemærkninger.

Heller ikke det forhold, at Den juridiske vejledning alene opdateres to gange om året, og at en opdatering ikke nødvendigvis indeholder alle udestående revisioner i forhold til nye domme og afgørelser mv., kan under de foreliggende omstændigheder i sig selv give mig anledning til bemærkninger. Det er imidlertid min opfattelse, at den tid, der efter det oplyste går med at opdatere informationen til borgere og virksomheder om betydningen af en ny praksis, er lang i forhold til de informationshensyn, der ligger bag Den juridiske vejledning. Jeg forstår, at Skattestyrelsen vil vurdere, om det er muligt at ændre de interne

frister for offentliggørelse af styresignaler. Jeg beder Skattestyrelsen om at orientere mig om resultatet af sin vurdering.

Det er desuden min opfattelse, at den måde, hvorpå Skatteforvaltningen informerer i Den juridiske vejledning, om at beskrivelsen af retstilstanden ikke i alle tilfælde er opdateret – og dermed muligt ikke (længere) er korrekt – er meget generel og herunder ikke nærmere knytter sig til de enkelte relevante tekstafsnit i vejledningen. Jeg henstiller derfor til Skattestyrelsen, at styrelsen overvejer, om der hurtigere og på en mere hensigtsmæssig måde kan gøres opmærksom på eventuelle igangværende overvejelser om ændringer i praksis. Jeg beder Skattestyrelsen om at underrette mig om, hvad min henstilling måtte give anledning til.

I forhold til Skatteforvaltningens sagsbehandling, i perioden fra en dom eller afgørelse mv. foreligger, og indtil udstedelse af et styresignal er det min opfattelse, at det vil være i strid med legalitetsprincippet, hvis Skatteforvaltningen i de situationer, hvor det er klart, at en dom eller afgørelse mv. indebærer en underkendelse af hidtidig praksis, fortsat træffer afgørelser efter denne praksis.

Det kan derimod ikke generelt give mig anledning til bemærkninger, at Skatteforvaltningen efter en konkret vurdering sætter sager i bero på udstedelsen af et styresignal, hvis der i forhold til afgørelsen af sagerne er anledning til tvivl om betydningen af en dom eller afgørelse mv. Det er til gengæld ikke tilstrækkeligt, at en dom eller afgørelse mv. generelt sår tvivl om udformningen af et styresignal, hvis denne tvivl ikke gør sig gældende i forhold til afgørelsen i de konkrete sager. Det gælder både i forhold til overvejelser om eventuel ændring af et eksisterende styresignal og i relation til en eventuel udformning af et nyt styresignal. Endvidere vil det efter min opfattelse være en forudsætning for berostillelse, at afklaringen af retsstillingen og en eventuel efterfølgende udstedelse af et styresignal kan ske i nærmere fremtid, og at der herefter inden for rimelig tid træffes afgørelse i sagerne.

Skattestyrelsen har taget initiativ til at udarbejde retningslinjer for Skatteforvaltningens sagsbehandling, i perioden fra en dom eller afgørelse mv. foreligger, til udstedelsen af et nyt styresignal. Jeg er enig med Skattestyrelsen i, at det er hensigtsmæssigt at udarbejde sådanne retningslinjer, og imødeser at modtage disse. Jeg beder om, at styrelsen i sine overvejelser inddrager det, som jeg har anført ovenfor om problemstillingen.

3. Overordnet om skattemyndighedernes vejledning og information

Skattemyndighederne har længe haft tradition for at give udførlig information om regelgrundlaget og praksis på det skatteretlige område. I årene 2009 til 2013 sammenskrev det daværende SKAT en række allerede eksisterende vejledninger (Ligningsvejledningen, Procesvejledningen, Momsvejledningen, Toldvejledningen mv.) til ét samlet produkt, Den juridiske vejledning.

Den juridiske vejledning er digital og findes på skat.dk. Den består af ca. 20 hovedafsnit, der hvert er inddelt i yderligere afsnit, som ”foldes ud”, når der klikkes på det ønskede afsnit. Hvert af disse afsnit er yderligere inddelt i underafsnit. Vejledningen er således inddelt i flere niveauer og kan anvendes som et opslagsværk.

Den juridiske vejledning suppleres af styresignaler og SKM-meddelelser.

Ifølge SKM2018. 348. SKTST anvendes styresignaler i to tilfælde:

- Styresignal om genoptagelse. Disse styresignaler fastlægger genoptagelse, i forbindelse med at Skatteforvaltningens hidtidige praksis er blevet underkendt som følge af en endelig afgørelse fra Landsskatteretten, en endelig national dom eller en EU-dom. Genoptagelse kan også ske på baggrund af, at Skatteforvaltningen af egen drift ændrer praksis, f.eks. som følge af en skatterådsafgørelse. Et sådant styresignal har til formål at fastlægge, hvilken type af sager der skal genoptages, og de nærmere kriterier herfor. Styresignalet fastlægger endvidere den nye praksis på området.
- Styresignal, som fastlægger eller præciserer praksis. Disse styresignaler fastlægger praksis på områder, bl.a. hvor der ikke tidligere har været fastlagt en praksis, retsgrundlaget er uklart, eller det konstateres, at praksis ikke er ensartet.

Det fremgår af SKM2018. 348. SKTST, at styresignaler og SKM-meddelelser er bindende tjenestebefalinger, der har samme retlige status som cirkulærer. Endvidere anføres det, at det er fastslået i domspraksis, at borgere og virksomheder kan støtte ret på Den juridiske vejledning, herunder styresignaler og meddelelser fra de enkelte styrelser, i det omfang denne praksis ikke er klart i uoverensstemmelse med højerangerende retskilder.

Formålet med styresignaler er ifølge SKM2018. 348. SKTST at sikre en ensartet regelanvendelse. Det fremgår desuden af SKM2018. 348. SKTST, at der altid skal udstedes et styresignal i de ovennævnte situationer, og at det ikke er tilstrækkeligt at indarbejde de nye informationer i Den juridiske vejledning, idet der ikke herved skabes den fornødne opmærksomhed om den pågældende information. Et udsendt styresignal skal indarbejdes i Den juridiske vejledning i forbindelse med den næste opdatering af vejledningen.

Opdateringen af Den juridiske vejledning sker to gange årligt – pr. 1. januar og pr. 1. juli. I forhold til nye domme og afgørelser mv. vil der i den forbindelse ske en opdatering af vejledningen, hvis betydningen heraf er afklaret, og der eventuelt er udstedt et styresignal, mens vejledningen i modsat fald først vil blive opdateret ved en senere lejlighed, når det relevante styresignal foreligger. Den halvårslige opdatering indebærer således ikke, at teksten er fuldt ud opdateret ved udgivelsen, og at teksten således kun vil være forældet i maksimalt et halvt år, idet den opdaterede tekst kan indeholde vejledningsafsnit, som ikke er korrekte i lyset af domme mv. afsagt før opdateringen.

SKM-meddelelser udstedes ifølge SKM. 2018.348. SKTST bl.a. ved angivelse af domskommentar og ved fastlæggelse af den praktiske tilrettelæggelse af håndteringen af konkrete sagstyper.

Skattemyndighederne offentliggør herudover bl.a. bindende svar fra Skatterådet, principielle afgørelser og domme i anonymiseret form på bl.a. www.skat.dk.

4. Retsgrundlaget

4.1. Legalitetsprincippet

Det følger af legalitetsprincippet, at den offentlige forvaltnings virksomhed som udgangspunkt skal have støtte i lovgivningen. Det betyder bl.a., at en afgørelse fra en forvaltningsmyndighed skal have hjemmel i lovgivningen.

Hvis der fremkommer væsentlige nye retlige forhold såsom en dom eller en afgørelse fra f.eks. en klagemyndighed, der underkender en forvaltningsmyndigheds hidtidige fortolkning og administrative praksis i en bestemt type sager, er myndigheden forpligtet til at ændre sin praksis fremover.

Jeg henviser til Niels Fenger (red.), *Forvaltningsret* (2018), s. 299 ff. (Søren Højgaard Mørup), og Karsten Revsbech og Jens Garde mfl., *Forvaltningsret – Almindelige Emner*, 6. udgave (2016), s. 150 ff.

4.2. Vejledning og information

Efter forvaltningslovens § 7, stk. 1, skal en forvaltningsmyndighed i fornødent omfang yde vejledning og bistand til personer, der retter henvendelse om spørgsmål inden for myndighedens sagsområde. Vejledningspligten efter forvaltningslovens § 7, stk. 1, gælder kun i sager, hvori der er eller vil blive truffet afgørelse af en forvaltningsmyndighed, jf. lovens § 2, stk. 1. En myndighed er således ikke efter forvaltningsloven forpligtet til generelt at informere offentligheden – f.eks. via myndighedens hjemmeside – om regler og praksis inden for myndighedens område.

I offentlighedslovens § 17, stk. 1, bestemmes det, at en forvaltningsmyndighed på sin hjemmeside skal give borgerne information om sin virksomhed.

Af forarbejderne til bestemmelsen fremgår det, at den enkelte myndighed er overladt et skøn med hensyn til vurderingen af, hvilken information der skal

gives på hjemmesiden. Som et eksempel på information er nævnt ”dokumenter omfattet af retten til aktindsigt efter lovforslagets § 26, nr. 5 – dvs. dokumenter, der indeholder en systematiseret gengivelse af praksis på bestemte sagsområder, der hører under den pågældende forvaltningsmyndighed (praksisoversigter)”, jf. lovforslag nr. L 144 af 7. februar 2013 til lov om offentlighed i forvaltningen, bemærkningerne til lovforslagets § 17. Lovforslaget kan læses på Folketingstidende.dk, samling 2012-13, tillæg A.

Det følger desuden af god forvaltningsskik, at en myndighed i et vist omfang bør informere borgerne om praksis på myndighedens område, f.eks. via myndighedens hjemmeside.

En myndighed, som vælger at informere offentligheden om sin praksis via sin hjemmeside, bør sikre, at den offentliggjorte information er lettilgængelig, korrekt, opdateret og tilstrækkeligt detaljeret til, at borgerne kan få et overblik over deres retsstilling og dermed deres muligheder.

I betingelsen om, at informationen skal være lettilgængelig, ligger bl.a., at den skal være nem at finde på hjemmesiden for en gennemsnitsbruger, dvs. en person uden særlige kompetencer inden for f.eks. IT eller jura.

At informationen skal være korrekt og opdateret, vil bl.a. sige, at den ikke må være vildledende, herunder ved at indeholde forældede oplysninger. En myndighed bør således løbende holde øje med, om der er et behov for at opdatere dens hjemmeside i form af tilføjelse af ny information eller modifikationer til den allerede eksisterende tekst.

Ved ændringer af en eksisterende praksis – f.eks. i tilfælde, hvor en myndighed ændrer sin praksis, eller hvor en administrativ praksis er blevet underkendt ved domstolene eller en overordnet administrativ myndighed – gælder der en særlig forpligtelse til at informere offentligheden om den nye praksis.

Jeg henviser til Niels Fenger, Forvaltningsloven med kommentarer, 2. udgave (2020), s. 295 ff., Niels Fenger (red.), Forvaltningsret (2018), s. 392 f., og overblik #5 om vejledning (punkt 4) i Myndighedsguiden på ombudsmandens hjemmeside. Endvidere henviser jeg til [FOB 2006.350](#), [FOB 2007.289](#), [FOB 2008.238](#), [FOB 2015-36](#), [FOB 2020-3](#) og [FOB 2020-6](#).

4.3. Berostillelse

Der er ikke i forvaltningsloven eller anden lovgivning fastsat generelle regler om myndighedernes sagsbehandlingstid. Det følger imidlertid af god forvaltningsskik, at sager i den offentlige forvaltning skal behandles inden for rimelig tid og ikke må trække unødigt ud. Spørgsmålet om, hvornår en myndighed har brugt for lang tid på at behandle en sag, kan ikke besvares generelt, men bygger på en konkret vurdering.

At en sag stilles i bero, betyder, at myndigheden beslutter ikke at behandle sagen i en vis periode. Er denne beslutning saglig, vil det ofte kunne betyde, at en længere samlet sagsbehandlingstid må accepteres.

Flere forhold kan være af betydning for en myndigheds adgang til at stille en sag i bero, herunder sagens karakter, borgernes retskrav på ydelser, om sagen er afhængig af andre sager, og regelbundne frister. Eksempelvis kan det efter omstændighederne være sagligt, at en myndighed stiller behandlingen af en sag i bero på udfaldet af en anden sag, som verserer ved en forvaltningsmyndighed. Baggrunden for en sådan berostillelse kan være, at den sag, hvis udfald afventes, angår et principielt juridisk spørgsmål, som har betydning for udfaldet af den sag, der stilles i bero. Det er imidlertid en forudsætning, at afgørelsen i den anden sag kan forventes truffet i nærmere fremtid.

Jeg henviser til Niels Fenger (red.), Forvaltningsret (2018), s. 690 (Kirsten Talevski), overblik #11 om sagsbehandlingstid (punkt 3.2) i Myndighedsguiden på ombudsmandens hjemmeside, [FOB 2001.147](#), [FOB 2020-2](#) og [FOB 2020-34](#). Se også retsplejelovens § 345, hvorefter retten kan udsætte behandlingen af en sag, når dette findes påkrævet, herunder for at afvente en administrativ eller retlig afgørelse, der vil kunne få indflydelse på sagens udfald.

5. Skattemyndighedernes oplysninger

5.1. Tiden fra praksisændring, til skattemyndighederne opdaterer deres information

5.1.1. Offentliggørelse af domme eller afgørelser mv.

Skattestyrelsen har fastsat en intern frist for offentliggørelse af domme på senest 30 dage, efter styrelsen har modtaget dommen. Skattestyrelsen har oplyst, at den gennemsnitlige sagsbehandlingstid for offentliggørelse af domme i 2021 var 36,5 dage (opgjort i oktober 2021).

Med henblik på at give offentligheden hurtigere kendskab til domme i skatte- og afgiftssager offentliggør Skattestyrelsen herudover et domsresumé udarbejdet af Kammeradvokaten med et SKM-nummer inden for kort tid efter domsafsigelsen. Den fulde dom lægges herefter hurtigst muligt på www.skat.dk.

Om bindende svar fra Skatterådet har Skattestyrelsen oplyst, at disse – i det omfang de kan anonymiseres – skal være offentliggjort senest 14 dage efter det skatterådsmøde, hvor sagen blev afgjort. Dette udgangspunkt modificeres dog i de tilfælde, hvor anonymiseringen af det bindende svar kræver nærmere drøftelser med spørger eller dennes repræsentant. I så fald er målsætningen, at de bindende svar

offentliggøres senest 21 dage efter afholdelsen af det pågældende skatterådsmøde. Den gennemsnitlige sagsbehandlingstid for offentliggørelsen af bindende svar var 31,7 dage i 2021 (opgjort i oktober 2021).

Skattestyrelsen har i 4. kvartal 2021 iværksat et forsøg, hvorefter anonymiseringen af de bindende svar bliver igangsat, inden sagen bliver afgjort af Skatterådet. Hvis den nye procedure for anonymisering viser sig at være positiv, er det Skattestyrelsens hensigt, at proceduren udbredes i Skattestyrelsen.

Skatteankestyrelsen har oplyst, at sager af principiel karakter visiteres til afgørelse i Landsskatteretten, som beslutter, hvilke afgørelser der skal offentliggøres. Sagerne udtages til offentliggørelse af retsformanden, umiddelbart efter at afgørelsen er truffet, og sagerne medtages på et møde mellem de fire retsformænd, hvor de beslutter, om og i hvilken form i forhold til anonymisering en afgørelse skal offentliggøres. Møderne afholdes som udgangspunkt hver 14. dag. Når retsformændene har truffet beslutning, anonymiseres afgørelserne endeligt og forsynes med et resumé, inden de offentliggøres på www.skat.dk.

Afgørelserne offentliggøres som udgangspunkt, så kort tid som muligt efter de er truffet. Arbejdet med at klargøre en afgørelse til offentliggørelse kan dog tage tid, herunder fordi afgørelsen af hensyn til tavshedspligten skal anonymiseres. I de sager, der blev offentliggjort i 2020 (indtil den 2. juli 2020), gik der ifølge Skatteankestyrelsen gennemsnitligt 1,7 måneder, fra afgørelsen blev truffet, til den var offentliggjort.

5.1.2. Processen for udstedelse af styresignaler

For at sikre fremdrift i udarbejdelsen af styresignaler og for at skabe overblik over status for de enkelte styresignaler udarbejdes en milepælsplan for hvert styresignal.

Skattestyrelsen har oplyst, at der er afsat i alt 300 dage til udarbejdelse af et styresignal, og at der arbejdes med en række forskellige milepæle (15 henholdsvis 12 milepæle afhængigt af, om udkastet til styresignal skal forelægges ministeren), hvor der er afsat et antal dage til hver milepæl. De enkelte milepæle vedrører henholdsvis udarbejdelsen af styresignalet, en intern godkendelsesproces, orientering af ministeren og en høringsproces. Ud af de i alt 300 dage er der afsat ca. 60 dage til godkendelse hos forskellige interne ledelseslag og op til 60 dage til forelæggelse for ministeren.

Den interne frist på 300 dage for offentliggørelse af styresignaler er det antal dage, som maksimalt bør gå, fra en dom mv. foreligger, til et endeligt styresignal er offentliggjort. Uanset den interne frist på 300 dage er det således målet, at styresignaler udstedes hurtigst muligt.

Fristen på 300 dage regnes fra enten datoen for dommen eller afgørelsen (når der er tale om et styresignal om genoptagelse) eller fra den dato, hvor en underdirektør træffer beslutning om, at der skal udarbejdes et styresignal (når der er tale om et styresignal vedrørende fastlæggelse eller præcisering af praksis).

Før den 15. juni 2020 var den interne frist for udstedelse af et styresignal 180 dage.

Skattestyrelsen har herom anført, at fristen på 180 dage viste sig ikke at være realistisk. Det skyldtes bl.a. en forlængelse af den periode, hvor et styresignal er i høring (fra 15 til 28 dage), samt det forhold, at ministeren både skal orienteres om styresignalet, inden styresignalet sendes i høring, og i en række tilfælde også om de modtagne høringssvar.

Ved beslutningen om at forlænge den interne frist blev der også lagt vægt på, at Borger- og retssikkerhedschefen i sin beretning for 2018 anbefalede, at der i processen for styresignaler var fokus på at få afsat tilstrækkelig og rimelig tid til selve udarbejdelsen af styresignalet.

Skattestyrelsen har oplyst, at den gennemsnitlige sagsbehandlingstid for udarbejdelse af et styresignal i perioden fra den 15. juni 2020, forstår jeg, og indtil den 30. september 2021 var 376 dage. Den gennemsnitlige sagsbehandlingstid var påvirket af, at tre ud af de i alt 32 styresignaler, der blev modtaget i Skattestyrelsen i perioden, havde været meget længe undervejs. For så vidt angår to af styresignalerne skyldtes dette forhold, som ikke kunne tilregnes Skattestyrelsen.

Skattestyrelsen har desuden anført, at den gennemsnitlige sagsbehandlingstid for styresignaler, som lempes hidtidig praksis – og hvor der derfor ud fra et borger- og virksomhedsperspektiv er en særlig interesse i, at de bliver udstedt inden for rimelig tid – i samme periode var 182 dage.

Skattestyrelsen mener ikke, at der er tilstrækkeligt empirisk grundlag for at drage konklusioner i forhold til den nye, interne frist på 300 dage for udstedelse af styresignaler, idet alene otte ud af 28 styresignaler, som Skattestyrelsen har offentliggjort i perioden fra den 15. juni 2020 til den 24. oktober 2021, er både påbegyndt og afsluttet efter forlængelsen af den interne frist. Skattestyrelsen vil imidlertid – når det empiriske grundlag er tilstrækkeligt – vurdere, om der er behov for at ændre de interne frister for offentliggørelse af styresignaler, herunder også i lyset af at sagsbehandlingstiden skal være rimelig set fra et borgerperspektiv.

5.1.3. Borger- og retssikkerhedschefens undersøgelser

Skatteforvaltningens udstedelse af styresignaler er blevet evalueret flere gange af Borger- og retssikkerhedschefen.

I en evaluering fra 2010 med titlen ”Styresignaler og retssikkerhed i SKAT” anbefalede Borger- og retssikkerhedschefen, at det daværende SKAT bestræbte sig på at udstede styresignaler hurtigt, og hvis det ikke var muligt at udstede et styresignal hurtigt, at det blev overvejet at udstede en meddelelse herom.

Borger- og retssikkerhedschefen har endvidere i sin beretning for 2018 i forbindelse med en undersøgelse af styresignaler på selskabs- og momsområdet for 2014-2017 anført, at Skattestyrelsens proces og forventede gennemløbstid på (dengang) op til 180 dage var meget lang. Endvidere burde styrelsen genoverveje sin proces for styresignaler og sikre, at processen har fokus på de arbejdsgange, som medvirker til at sikre klare og tydeligt formulerede styresignaler, og som har en retssikkerhedsmæssig betydning for borgere og virksomheder.

5.2. Skatteforvaltningens information i tiden fra praksisændring til udstedelse af styresignal og opdatering af Den juridiske vejledning

Skattestyrelsen har oplyst, at i tilfælde, hvor der skal udstedes et styresignal, skal der offentliggøres en SKM-meddelelse fire måneder efter en dom eller afgørelse mv., hvis det på dette tidspunkt vurderes, at det ikke vil være muligt at offentliggøre styresignalet inden for seks måneder efter dommen eller afgørelsen. Skattestyrelsen har i forbindelse med min undersøgelse fundet anledning til at indskærpe denne praksis over for styrelsens medarbejdere.

Desuden har Skattestyrelsen anført, at der i Den juridiske vejledning gøres opmærksom på, at teksten i vejledningen eventuelt ikke længere er udtryk for gældende ret, ved at tage forbehold herfor i de indledende bemærkninger til vejledningen.

Af indledningen til Den juridiske vejledning (2022-1) fremgår følgende:

”Den juridiske vejledning ajourføres to gange årligt, pr. den 1. januar og pr. den 1. juli med vedtagen lovgivning og med praksis. Vejledningen angiver gældende ret pr. ajourføringsdatoen – denne version ► pr. den 1. januar 2022. ◀

Samtidig vil ny lovgivning, afgørelser mv., der er indarbejdet i vejledningen, fremgå af oversigten ’Hvad er nyt’, der findes i hvert hovedafsnit i vejledningen.

Afgørelser med videre, der offentliggøres efter ajourføringen, og som har betydning for told- og skatteforvaltningen, vil løbende blive offentliggjort på skat.dk under Jura, Domme, kendelser, afgørelser, SKM-meddelelser mv. Her findes også offentliggjorte styresignaler. ”

Endvidere har Skattestyrelsen oplyst, at der nederst i indledningen til det eller de relevante afsnit i Den juridiske vejledning vises en oversigt over eventuelle domme og afgørelser, som er blevet offentliggjort efter offentliggørelsen af den pågældende version af vejledningen, og som har relevans for beskrivelsen i det pågældende afsnit. Oversigten viser også offentliggjorte styresignaler og SKM-meddelelser, herunder SKM-meddelelser, der varsler, at der senere vil blive udsendt et styresignal.

Som eksempel herpå har Skattestyrelsen henvist til indledningen til afsnit ”C. C. Erhvervsbeskatning”.

Ved opslag i det pågældende afsnit har jeg konstateret, at der nederst i afsnittet er en oversigt, som kan foldes ud, med titlen ”Vis afgørelser, domme, kendelser og meddelelser mv. til ’C. C Erhvervsbeskatning’ udsendt efter offentliggørelsen af denne version af vejledningen”. Når oversigten åbnes, vises bl.a. følgende indledende tekst:

”Vejledningsteksten tager derfor ikke højde for disse juridiske nyheder. Medtagelsen på listen er ikke udtryk for, at der er taget stilling til eventuel præjudikatsværdi eller lignende. Det bemærkes, at der kan være nyheder fra de seneste 2 uger, som endnu ikke vil kunne ses i oversigten. ”

Ud over at der i Den juridiske vejledning linkes til ny lovgivning, domme, afgørelser, meddelelser mv., der er offentliggjort efter redaktionens afslutning, indsættes der ifølge Skattestyrelsen også et link i den offentliggjorte dom til det eller de afsnit i Den juridiske vejledning, som dommen mv. vedrører.

Gennem disse henvisninger og links til og fra de pågældende afsnit i Den juridiske vejledning gør Skattestyrelsen opmærksom på, at praksis kan være ændret siden opdateringen. Dermed får de skatte- og afgiftspligtige, rådgivere mv. samt medarbejderne i Skattestyrelsen på grundlag af dommen eller afgørelsen mulighed for at danne sig et indtryk af, om de pågældende er eller kan være omfattet af den ændrede retsstilling, som dommen eller afgørelsen er udtryk for. De pågældende kan herefter om fornødent henvende sig til Skattestyrelsen, hvor styrelsen kan vejlede nærmere om gældende praksis.

Som et yderligere tiltag for at udbrede kendskabet til, at praksis kan være underkendt ved principielle domme mv., vil Skattestyrelsen desuden fremover indsætte en tilføjelse i den senest offentliggjorte vejledning, hvis der udsendes et styresignal, der ændrer praksis, eller en SKM-meddelelse, der varsler ændring af praksis.

5.3. Skatteforvaltningens sagsbehandling i tiden fra praksisændring til udstedelse af styresignal

Skattestyrelsen har anført, at i tilfælde af en dom eller afgørelse mv. af betydning for lovligheden af Skatteforvaltningens praksis, som gør, at der skal udstedes et styresignal, har Skatteforvaltningen følgende muligheder i forbindelse med behandlingen af eventuelt berørte sager omfattet af denne praksis:

- Skatteforvaltningen kan behandle sagerne på baggrund af den nye dom eller afgørelse mv., også før denne offentliggøres i et styresignal,
- Skatteforvaltningen kan træffe afgørelse efter den hidtil gældende praksis, indtil praksisændringen offentliggøres i et styresignal, eller
- Skatteforvaltningen kan sætte sagerne i bero og afvente styresignalet offentliggørelse.

Jeg forstår, at alle tre muligheder bliver praktiseret hos Skatteforvaltningen i forbindelse med behandlingen af sager i perioden mellem ændringen af praksis og udstedelse af et nyt styresignal.

Skattestyrelsen har i den forbindelse oplyst, at ”de konkrete sager, der klart er omfattet af den nye praksis, vil blive behandlet efter denne praksis”.

Skattestyrelsen har desuden henvist til, at sager afgjort efter en praksis, der er endeligt underkendt ved en dom eller afgørelse mv., vil kunne genoptages, hvis betingelserne i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 7, eller § 32, stk. 1, nr. 1, er opfyldt, så de skatte- og afgiftspligtige i disse sager også opnår den retsstilling, der fremgår af den nye praksis.

Skatteforvaltningen har ingen instrukser, der fastlægger, hvornår hvilken af de tre ovennævnte muligheder skal anvendes, eller hvilke momenter der skal lægges vægt på i vurderingen heraf. Hvordan en konkret sag behandles, afhænger således af en konkret vurdering af den enkelte sag.

Skattestyrelsen har imidlertid oplyst, at styrelsen på baggrund af min undersøgelse er blevet opmærksom på, at der kan være behov for sådanne retningslinjer for at sikre et klart grundlag og en ensrettet behandling af sager på tværs af Skatteforvaltningen. Styrelsen har derfor taget initiativ til at udarbejde retningslinjer, der angiver, hvilke hensyn der skal lægges til grund, når der skal vælges én af de tre ovennævnte muligheder. Det er oplyst, at retningslinjerne forventes at foreligge senest ved udgivelsen af Den juridiske vejledning 2022-2 i sommeren 2022, og at de på dette tidspunkt vil blive fremsendt til ombudsmanden.

6. Mine bemærkninger

6.1. Indledning

Der findes i bl.a. forvaltningslovens § 7 og offentlighedslovens § 17 regler om myndighedernes vejledning af og information til borgere og virksomheder og om offentliggørelse af information om myndighedernes virksomhed. Desuden følger det af god forvaltningsskik, at en myndighed i et vist omfang bør informere om praksis på myndighedens område. En myndighed er dog ikke forpligtet til generelt at

informere om reglerne inden for myndighedens ressort på en bestemt måde eller i et nærmere angivet omfang.

På skattemyndighedernes område har der længe været tradition for at give omfattende information om relevante regler og praksis, og i sammenhæng med skatteretsområdets kompleksitet og omfattende regelgrundlag udgør Den juridiske vejledning, styresignaler mv. et væsentligt værktøj for administrationen hos Skatteforvaltningen, ligesom det er praktisk relevant for borgere og virksomheder.

Når en myndighed på denne måde informerer om retstilstanden og sin administrative praksis, skal informationen være korrekt og opdateret.

6.2. Tiden fra praksisændring, til skattemyndighederne opdaterer deres information

6.2.1. Offentliggørelse af domme eller afgørelser mv.

Skattestyrelsen og Skatteankestyrelsen har redegjort for den tid, der går fra modtagelse af en dom eller en afgørelse mv., til der sker offentliggørelse. Jeg henviser til pkt. 5.1.1 ovenfor. Det, som myndighederne har anført, kan ikke generelt give mig anledning til bemærkninger.

6.2.2. Udstedelse af styresignaler og opdatering af Den juridiske vejledning

Som anført ovenfor er der krav om, at den information, som en myndighed giver, er korrekt og herunder opdateres tilstrækkeligt. Jeg har i den forbindelse forståelse for, at der kan medgå tid til at udarbejde et styresignal, herunder af hensyn til f.eks. at afklare de nærmere konsekvenser af en dom eller afgørelse mv. og sikre, at styresignalet er korrekt og dækkende. Jeg har samtidig noteret mig, at det er Skattestyrelsens mål, at styresignaler offentliggøres hurtigst muligt, og at fristen på 300 dage er udtryk for den tid, der maksimalt bør gå.

Henset til at Skatteforvaltningen løbende indsætter henvisninger mv., hvori det oplyses, at mellemkom-mende domme og afgørelser kan indebære, at teksten er forældet, kan det forhold, at Den juridiske vejledning alene opdateres halvårligt – og at en opdatering ikke nødvendigvis indeholder alle udestående revisioner i forhold til nye domme og afgørelser mv. – ikke i sig selv give mig anledning til bemærknin-ger. Det er imidlertid min opfattelse, at den tid, der efter det oplyste går med at opdatere informationen til borgere og virksomheder om betydningen af en ny praksis, er lang i forhold til de informationshensyn, der ligger bag Den juridiske vejledning. Jeg henviser i den forbindelse også til det, som Borger- og retssikkerhedschefen tidligere har anført herom, jf. pkt. 5.1.3 ovenfor.

Jeg forstår, at Skattestyrelsen – når det empiriske grundlag efter styrelsens opfattelse er tilstrækkeligt – vil vurdere, om det er muligt at ændre de interne frister for offentliggørelse af styresignaler.

Jeg beder Skattestyrelsen om at orientere mig om resultatet af sin vurdering.

6.3. Skatteforvaltningens information i tiden fra praksisændring til udstedelse af styresignal og opdatering af Den juridiske vejledning

Den tid, der går fra en ændring af praksis, til der udstedes et styresignal med efterfølgende opdatering af Den juridiske vejledning, betyder, at der vil være tilfælde, hvor teksten i Den juridiske vejledning i en relativt lang periode ikke (længere) er korrekt.

Som det fremgår af pkt. 4.2 ovenfor, bør en myndighed, der informerer offentligheden om sin praksis via sin hjemmeside, sikre, at den offentliggjorte information er lettilgængelig, korrekt, opdateret og tilstrækkeligt detaljeret til, at borgerne kan få et overblik over deres retsstilling og dermed deres muligheder.

Ud fra skattemyndighedernes beskrivelse af, hvorledes der i Den juridiske vejledning vises en oversigt over eventuelt relevant retskildemateriale efter offentliggørelsen af den pågældende version af vejledningen, er det mit overordnede indtryk, at Den juridiske vejledning – i hvert fald i almindelighed – må antages at overholde de krav, der efter principperne om god forvaltningsskik kan stilles til, at en myndighed ikke informerer vildledende, herunder ved at viderebringe forældede oplysninger.

Det er imidlertid samtidig min opfattelse, at den måde, hvorpå Skatteforvaltningen informerer i Den juridiske vejledning, om at beskrivelsen af retstilstanden ikke i alle tilfælde er opdateret – og dermed muligt ikke (længere) er korrekt – er meget generel og herunder ikke nærmere knytter sig til de enkelte relevante tekstafsnit i vejledningen. Efter min opfattelse kan det vanskeliggøre, at borgere og virksomheder kan få et overblik over retsstillingen, og i visse tilfælde medføre risiko for, at de kan få et forkert indtryk heraf.

Den juridiske vejledning er et meget omfattende digitalt opslagsværk. Det kan derfor være tvivlsomt, om Skatteforvaltningens generelle forbehold om manglende opdatering – som de er udformet – sikrer tilstrækkelig information om, hvilke steder i vejledningen der muligvis ikke er opdaterede. Dette gælder, selv om der i det enkelte afsnit kan vises en oversigt over eventuelle domme og afgørelser mv., som er blevet offentliggjort efter offentliggørelsen af den pågældende version af vejledningen, og som har relevans for beskrivelsen i afsnittet.

Jeg henstiller derfor til Skattestyrelsen, at styrelsen overvejer, om der – også før den har haft lejlighed til at færdiggøre sin vurdering af, om en dom eller afgørelse mv. giver anledning til ændring af praksis – hurtigere og på en mere hensigtsmæssig måde kan gøres opmærksom på eventuelle igangværende overvejelser om ændringer i praksis.

Jeg beder Skattestyrelsen om at underrette mig om, hvad min henstilling måtte give anledning til.

6.4. Skatteforvaltningens sagsbehandling i tiden fra praksisændring til udstedelse af styresignal

Som det fremgår af pkt. 4.1 ovenfor, er Skatteforvaltningen forpligtet til at ændre sin praksis fremover, hvis der fremkommer væsentlige nye retlige forhold, herunder en dom eller en anden afgørelse, der underkender myndighedernes hidtidige fortolkning og administrative praksis i en bestemt type sager.

Hvis der er afsagt en dom eller truffet en afgørelse mv. af betydning for lovligheden af Skatteforvaltningens praksis, der indebærer, at der skal udstedes et styresignal, kan det efter omstændighederne være sagligt, at Skatteforvaltningen stiller behandlingen af sager omfattet af denne praksis i bero og afventer, at retsstillingen afklares.

Der er imidlertid forskel på, hvor klart det er, i hvilket omfang en dom eller afgørelse mv. underkender en hidtidig praksis.

I de situationer, hvor det er klart, at der er tale om en underkendelse af hidtidig praksis, kan Skatteforvaltningen efter min opfattelse, i perioden indtil der er udstedt et styresignal, ikke træffe afgørelser efter denne praksis. Sådanne afgørelser vil være i strid med legalitetsprincippet. Det ændrer ikke på dette,

at der eventuelt vil være mulighed for at genoptage sagerne, herunder efter særlige regler i skatteforvaltningsloven. Jeg har i den forbindelse noteret mig, at Skattestyrelsen har oplyst, at ”de konkrete sager, der klart er omfattet af den nye praksis, vil blive behandlet efter denne praksis”.

Det kan derimod ikke generelt give mig anledning til bemærkninger, at Skatteforvaltningen efter en konkret vurdering sætter sager i bero på udstedelsen af et styresignal, hvis der i forhold til afgørelsen af sagerne er anledning til tvivl om betydningen af en dom eller afgørelse mv. Det er til gengæld ikke tilstrækkeligt, at en dom eller afgørelse mv. generelt sår tvivl om udformningen af et styresignal, hvis denne tvivl ikke gør sig gældende i forhold til afgørelsen i de konkrete sager. Det gælder både i forhold til overvejelser om eventuel ændring af et eksisterende styresignal og i relation til en eventuel udformning af et nyt styresignal. Endvidere vil det efter min opfattelse være en forudsætning for berostillelse, at afklaringen af retsstillingen og en eventuel efterfølgende udstedelse af et styresignal kan ske i nærmere fremtid, jf. pkt. 6.2.2 ovenfor, og at der herefter inden for rimelig tid træffes afgørelse i sagerne.

Skattestyrelsen har taget initiativ til at udarbejde retningslinjer for Skatteforvaltningens sagsbehandling, i perioden fra en dom eller afgørelse mv. foreligger, til udstedelsen af et nyt styresignal. Jeg har endvidere noteret mig, at retningslinjerne forventes at foreligge senest ved udgivelsen af Den juridiske vejledning 2022-2 i sommeren 2022, og at de på dette tidspunkt vil blive fremsendt til ombudsmanden.

Jeg er enig med Skattestyrelsen i, at det er hensigtsmæssigt at udarbejde sådanne retningslinjer, og imødeser at modtage disse. Jeg beder om, at styrelsen i sine overvejelser inddrager det, som jeg har anført ovenfor om problemstillingen.

¹ Ombudsmandens udtalelser af 13. juni 2018 (sagsnr. 18/01546), 12. december 2019 (sagsnr. 18/03163) og 11. juni 2019 (sagsnr. 19/00871), som er offentliggjort på Skattesiden på ombudsmandens hjemmeside, samt FOB 2020-3.