



## Manglende klagevejledning, jf. forvaltningslovens § 25

---

*Udtalt, at afgørelser, som skattemyndighederne havde truffet i en konkret sag, og som ikke fuldt ud gav den pågældende medhold, burde have indeholdt klagevejledning, jf. forvaltningslovens § 25, stk. 1. Endvidere udtalt, at klagevejledning i form af vedlæggelse af et cirkulære, der indeholder en samlet beskrivelse af klagevejene, kun kan gives, såfremt meddelelsen af afgørelsen indeholder en udtrykkelig henvisning til cirkulærets bestemmelse om klagevejene.*

FOB nr. 88.164

*Henstillet, at Skattedepartementet overfor de berørte myndigheder præciserer forvaltningslovens regler om, hvornår der skal gives klagevejledning, og om klagevejledningens indhold.*

*(J. nr. 1988-497-222).*

Til Skattedepartementet fremsendte jeg til videre foranstaltning en klage fra A over en afgørelse fra Statsskattedirektoratet om henstand med betaling af restskat. Jeg meddelte samtidig, at det af de medsendte bilag fremgik, at hverken ligningskommissionen, amtsskatteinspektoratet eller Statsskattedirektoratet i forbindelse med de i sagen truffne afgørelser havde meddelt A klagevejledning, jf. forvaltningslovens § 25. Under henvisning hertil anmodede jeg i medfør af ombudsmandslovens § 6, stk. 5, Skattedepartementet om underretning om, hvad der fra departementets side måtte blive foretaget i anledning heraf.

Om selve sagen fremgik det af de foreliggende oplysninger, at Dragør Kommunes skatteforvaltning i skrivelse af 4. august 1987 i forbindelse med A's påklage af en skatteansættelse imødekom hans ansøgning om henstand med betaling af restskat m.v. på i alt 107.718 kr. for indkomstårene 1982, 1983, 1984 og 1985, indtil skatterådet havde afsagt kendelse i sagen, dog længst til den 1. februar 1988. Henstandsbevillingen indeholdt ikke forbehold om modregning i henstandsbeløbet i forbindelse med eventuel tilbagebetaling af merværdiafgift m.v. eller krav om sikkerhedsstillelse.

I skrivelse af 16. januar 1988 rettede A henvendelse til Dragør Kommunes skatteforvaltning i anledning af, at tilbagebetalt merværdiafgift fra toldvæsenet var blevet modregnet i henstandsbeløbet. A oplyste, at han i nær fremtid skulle have tilbagebetalt yderligere 16.000 kr. fra toldvæsenet og anmodede om oplysning om, hvorvidt det var muligt at friholde dette beløb for modregning. A anførte, at han var villig til at stille sikkerhed for beløbet, mod at skatteforvaltningen - såfremt skatterådet gav ham medhold - så ville dække hans udgifter i forbindelse hermed.

Foranlediget heraf meddelte skatteforvaltningen i skrivelse af 19. januar 1988 A, at der fejlagtigt ikke var taget forbehold om modregning i henstandsbevillingen af 4. august 1987, og at der derfor - under henvisning til punkt 9 i cirkulære nr. 30 af 17. marts 1986 om bemyndigelse til at bevilge henstand ved klager over skatteansættelser - med urette var sket modregning med merværdiafgiften. Merværdiafgiften ville som følge heraf blive tilsendt ham. Skatteforvaltningen gjorde samtidig opmærksom på, at henstandsbevillingen af 4. august 1987 udløb den 1. februar 1988, og da skatterådet endnu ikke havde afsluttet klagesagen, vedlagde forvaltningen en ny henstandsbevilling af 19. januar 1988. Denne bevilling indeholdt forbehold om modregning af bl.a. tilbagebetalt merværdiafgift. Skatteforvaltningen vedlagde endvidere til orientering kopi af ovennævnte cirkulære af 17. marts 1986.

Efter at have modtaget forvaltningens skrivelse af 19. januar 1988 henvendte A sig personligt til forvaltningen for at drøfte skrivelsens indhold. A opfattede ikke skrivelsen som et svar på hans skrivelse af 16. januar 1988, men som et afslag på hans anmodning om fritagelse for modregning i tilbagebetalt merværdiafgift.

Skatteforvaltningen meddelte i tilslutning hertil i skrivelse af 22. januar 1988 A, at forvaltningen agtede at tilbageholde for meget betalt merværdiafgift til dækning af skatterestancen, uanset sikkerhedsstillelse.

I skrivelse af 23. januar 1988 klagede A til Amtsskatteinspektorat nr. 1, København, over skatteforvaltningens afgørelse. I skrivelsen henviste A til, at han havde tilbudt at stille sikkerhed for beløbet.

I en skrivelse meddelte amtsskatteinspektoratet A, at inspektoratet - under hensyn til de særlige omstændigheder i hans tilfælde - tillod, at der ikke skete modregning ved tilbagebetaling af merværdiafgift, mod at han over for Dragør Kommune stillede betryggende sikkerhed for henstandsbeløbet.

A påklagede amtsskatteinspektoratets afgørelse til Skatteministeriet. Med hensyn til kravet om sikkerhedsstillelse for henstandsbeløbet anførte han, at han fandt det urimeligt at blive pålagt denne udgift, såfremt han fik medhold i sin klage til skatterådet.

Skattedepartementet videresendte klagen til Statsskattedirektoratet (som rette klageinstans), der i en skrivelse meddelte A, at direktoratet ikke fandt grundlag for at kritisere amtsskatteinspektoratets afgørelse. A klagede over Statsskattedirektoratets afgørelse til mig, hvilken klage jeg som ovenfor nævnt oversendte til Skattedepartementet som rette klageinstans.

I anledning af min forespørgsel til Skattedepartementet om manglende klagevejledning lod departementet sagen undersøge og indhentede i den forbindelse udtalelser fra ligningskommissionen, amtsskatteinspektoratet og Statsskattedirektoratet.

Ligningskommissionen udtalte således følgende:

»...

Ved skrivelse af 27. juli 1987 har skatteyderen i forbindelse med klage over skatteansættelsen for indkomstårene 1982-1985 incl. søgt om henstand med betaling af restskat for de nævnte år.

Ligningskommissionen har ved skrivelser af 4. august 1987, 19. januar 1988 og 21. marts 1988 bevilget/forlænget henstand i overensstemmelse med reglerne i cirkulære nr. 30 af 17. marts 1986.

Det er i øvrigt ligningskommissionens opfattelse, at pkt. 9 i det nævnte cirkulære skal forstås således, at det blot er en forudsætning for, at der kan modregnes, at der er taget forbehold herom i henstandsbevillingen.«

Amtsskatteinspektoratet udtalte følgende:

» ... inspektoratet (skal) under henvisning til Dragør Kommunes foranstående oplysninger ... udtale, at Dragør Kommune i sin skrivelse til skatteyder af 19.1.1988 ikke har påført en direkte klagevejledning, men vejledningen er dog indeholdt i det vedlagte cirkulære.

I sin skrivelse til inspektoratet af 23.1.1988 klager skatteyder alene over Dragør Kommunes afgørelse om forbehold for modregning af tilbagebetaling af merværdiafgift i det indrømmede henstandsbeløb. Skatteyder oply-

ser i sin skrivelse, at han har tilbudt at stille sikkerhed for beløbet. Dette er af inspektoratet opfattet som et forslag om en alternativ løsning.

Inspektoratet imødekommer ved skrivelse af 12.2.1988 skatteydernes anmodning, mod at der stilles betryggende sikkerhed, hvorfor man ikke finder, at klagevejledning er påkrævet, jf. forvaltningslovens § 25, stk. 1, in fine.«

Statsskattedirektoratet udtalte følgende:

»... Statsskattedirektoratet skal beklage, at direktoratet ikke har meddelt (A) klagevejledning i forbindelse med direktoratets afgørelse ..., jf. forvaltningslovens § 25. For så vidt angår ligningskommissionens og amtsskatteinspektoratets afgørelser skal direktoratet henvise til de afgivne udtalelser ... fra Ligningskommissionen i Dragør Kommune og ... fra Amtsskatteinspektorat nr. 1, København.

Af sagens akter fremgår det, at amtsskatteinspektoratet har truffet afgørelsen under hensyn til de særlige omstændigheder, som (A) har påpeget i sin skrivelse af 23. januar 1988. Inspektoratet har opfattet (A's) tilbud om at stille sikkerhed for henstandsbeløbet som et forslag om en alternativ løsning.

Idet bemærkes, at de påklagede ansættelser ifølge oplysning fra Amtsskatteinspektorat nr. 1, København, er stadfæstet den 24. februar 1988, skal man oplyse, at direktoratet har truffet sin afgørelse under henvisning til, at direktoratet er af den opfattelse, at det er en forudsætning for at tillade, at der ikke sker modregning ved tilbagebetaling af merværdiafgift, at der stilles sikkerhed for henstandsbeløbet.«

Skattedepartementet udtalte i en skrivelse til mig følgende:

» ...

Med hensyn til kommunens afgørelser, jf. ligningskommissionens udtalelse ..., er der tale om begunstigende forvaltningsakter. Netop sådanne afgørelser er undtaget fra kravet om klagevejledning.

Kommunen har ved sin afgørelse ... meddelt den ønskede henstand med forbehold af, at der i henstandsperioden kan ske modregning ved eventuel tilbagebetaling af moms.

Dette standardforbehold var ved en fejltagelse ikke taget i den første henstandsmeddelelse for den foregående periode.

Afgørelsen er ledsaget af et eksemplar af cirkulære nr. 30 af 17. marts 1986, der blandt andet indeholder beskrivelse af klagevejene. Afgørelsen indeholder henvisning til cirkulæret.

Under henvisning til, at der som nævnt er tale om et standardforbehold, som skatteyderen blev underrettet om allerede ved skrivelse af 19. januar 1988 fra kommunen, finder Skattedepartementet ikke, at den anvendte form for klagevejledning giver anledning til kritik.

I sin klage ... over for amtsskatteinspektoratet har den pågældende skatteyder dernæst argumenteret med at have tilbudt at stille sikkerhed for det skattebeløb, med hvilket der var indrømmet henstand. Inspektoratet har opfattet formuleringen som et tilbud om en alternativ løsning til modregningen og frafaldt på den baggrund forbeholdet om modregning i eventuel merværdiafgift, der måtte opstå i henstandsperioden.

Der er således tale om en begunstigende forvaltningsakt, der fuldt ud imødekommer skatteyderens ønsker, hvorfor klagevejledning ikke kan anses for påkrævet.

Statsskattedirektoratet har ... vedgået, at der er sket en fejl i forbindelse med direktoratets afgørelse ..., idet det burde have været oplyst, at afgørelsen kunne påklages til departementet. Direktoratet har beklaget fejlen.

Skattedepartementet kan for sit vedkommende henholde sig til direktoratets udtalelse.

På baggrund heraf har Skattedepartementet samtidig med nærværende skrivelse indskærpet over for direktoratet, at der sker overholdelse af den nævnte bestemmelse i forvaltningsloven.

...«

Jeg udtalte i en skrivelse til Skattedepartementet følgende:

»Bekendtgørelse nr. 189 af 17. marts 1986 om bemyndigelse til at bevilge henstand med skattebetalingen ved klage over skatteansættelser indeholder i § 1, stk. 1 og stk. 5, følgende bestemmelser:

»Ligningskommissionen, i København og Frederiksberg kommune kommunalbestyrelsen, og Statsskattedirektoratet, bemyndiges til i et tidsrum af ikke over 4 år at bevilge henstand med skattebetalingen ved påklage af en skatteansættelse.

...

*Stk.5.* Henstanden kan i særlige tilfælde gøres betinget af, at der stilles betryggende sikkerhed.«

I punkt 9 i cirkulære nr. 30 af 17. marts 1986 om bemyndigelse til at bevilge henstand ved klager over skatteansættelser er anført følgende:

»Overskydende skat, udbetaling efter kildeskattelovens § 55, udbytteskat, eller tilbagebetaling af merværdiafgift kan modregnes i henstandsbeløbet, såfremt der i henstandsbevillingen er taget forbehold herom.«

I forvaltningslovens § 25, stk. 1, er fastsat følgende om meddelelse af klagevejledning:

»Afgørelser, som kan påklages til anden forvaltningsmyndighed, skal, når de meddeles skriftligt, være ledsaget af en vejledning om klageadgang med angivelse af klageinstans og oplysning om fremgangsmåden ved indgivelse af klage, herunder om eventuel tidsfrist. Det gælder dog ikke, hvis afgørelsen fuldt ud giver den pågældende part medhold.«

Som anført gælder pligten til at give klagevejledning ikke, hvis afgørelsen giver den pågældende fuldt ud medhold. Efter Skattedepartementets opfattelse er kommunens afgørelser og amtsskatteinspektoratets afgørelse i den foreliggende sag begunstigende forvaltningsakter og dermed undtaget fra kravet om klagevejledning.

Dragør Kommunes skatteforvaltnings henstandsbevilling i skrivelsen af 4. august 1987 blev meddelt (A) uden forbehold om modregning eller krav om sikkerhedsstillelse. Jeg er enig i, at denne afgørelse er en begunstigende forvaltningsakt og dermed fritaget for kravet om klagevejledning, jf. forvaltningslovens § 25, stk. 1.

Ved afgørelsen i skrivelsen af 19. januar 1988 forlængede forvaltningen henstandsbevillingen, men dog - uanset (A's) anmodning om friholdelse herfor - med forbehold om modregning. Afgørelsen imødekom således

ikke fuldt ud (A's) ansøgning og blev - ifølge det oplyste - også af ham opfattet som et afslag på hans anmodning om fritagelse for modregning.

Jeg er under henvisning hertil ikke enig med Skattedepartementet i, at denne afgørelse må anses for en begunstigende forvaltningsakt, der giver den pågældende fuldt ud medhold, men finder, at afgørelsen burde have indeholdt en klagevejledning i overensstemmelse med forvaltningslovens § 25, stk. 1. Jeg henviser i den forbindelse til den kommenterede forvaltningslov s. 233, hvor det er anført, at »hvis det er tvivlsomt, om afgørelsen giver den pågældende part fuldt ud medhold, skal afgørelsen ledsages af en klagevejledning«.

Amtsskatteinspektoratet ændrede skatteforvaltningens afgørelse, idet inspektoratet imødekom (A's) anmodning om friholdelse for modregning, men stillede i stedet krav om sikkerhedsstillelse for henstandsbeløbet på kr. 107.718.

I forbindelse med sin henvendelse til kommunen om friholdelse for modregning af merværdiafgiften på kr. 16.0000, som (A) forventede tilbagebetalt fra toldvæsenet, tilbød han at stille sikkerhed »for beløbet«. I klagen til amtsskatteinspektoratet oplyste han, at han havde »tilbudt at stille sikkerhed for beløbet«. (A's) henvendelse til kommunen og senere til amtsskatteinspektoratet må efter min opfattelse forstås som en ansøgning om henstand, primært uden vilkår og sekundært mod krav om sikkerhedsstillelse »for beløbet«. Om (A's) tilbud om sikkerhedsstillelse vedrørte henstandsbeløbet på kr. 107.718 eller merværdiafgiftsbeløbet på kr. 16.000 har endvidere efter min opfattelse været tvivlsomt. ((A's) efterfølgende klage over amtsskatteinspektoratets afgørelse tyder imidlertid på, at (A's) tilbud alene har vedrørt sikkerhedsstillelse for de 16.000 kr.).

Jeg er på baggrund heraf ikke enig med Skattedepartementet i, at amtsskatteinspektoratets afgørelse er en begunstigende forvaltningsakt, der giver den pågældende fuldt ud medhold, men finder, at afgørelsen burde have indeholdt en klagevejledning. Jeg henviser også i denne forbindelse til det ovenfor citerede fra den kommenterede forvaltningslov, s. 233.

Med hensyn til Statsskattedirektoratets afgørelse af 21. marts 1988 har jeg bemærket, at direktoratet har beklaget den manglende klagevejledning, og at departementet har henholdt sig hertil.

Skattedepartementet har (i sin udtalelse) ... henvist til, at den kommunale skatteforvaltningens afgørelse var vedlagt et eksemplar af cirkulære nr. 30 af

17. marts 1986, der bl.a. indeholder beskrivelse af klagevejene, og at afgørelsen indeholdt henvisning til cirkulæret. Skattedepartementet har endvidere oplyst, at den anvendte form for klagevejledning ikke giver departementet anledning til kritik.

I skatteforvaltningens skrivelse af 19. januar 1988 var anført følgende om nævnte cirkulære: »Kopi af cirkulære nr. 30 af 17. marts 1986 vedlægges til orientering«.

I punkt 141 i Justitsministeriets vejledning om forvaltningsloven er bl.a. anført følgende om klagevejledningens indhold:

»...

Vejledning kan medtages i selve den skrivelse, der indeholder afgørelsen eller fremgå af en vedlagt vejledning herom. Skrivelsen bør i så fald indeholde en henvisning hertil.«

Det er således korrekt, at en klagevejledning kan gives ved indlæggelse af et cirkulære, der indeholder en samlet beskrivelse af klagevejene. Hvis denne form anvendes, skal den skriftlige meddelelse om ??lsen imidlertid indeholde en udtrykkelig henvisning til cirkulærets bestemmelse om klagevejene. Jeg henviser i den forbindelse tillige til det anførte om klagevejledningens form i den kommenterede forvaltningslov, s. 234-235.

Under henvisning til ovenstående henstiller jeg, at Skattedepartementet over for de berørte myndigheder præciserer **forvaltningslovens** regler om, hvornår der skal gives klagevejledning og klagevejledningens indhold.

Jeg udbeder mig underretning om, hvad der videre sker i sagen.«

I skrivelse af 15. december 1988 underrettede Skattedepartementet mig om, at departementet over for de berørte myndigheder havde præciseret forvaltningslovens regler med hensyn til klagevejledning m.v.

Departementet havde således tilstillet Dragør Kommune, Amtsskatteinspektorat nr. 1, København, og Statsskattedirektoratet kopi af min udtalelse i sagen til iagttagelse.

Jeg meddelte Skattedepartementet, at jeg havde taget det oplyste til efterretning.