



2018-10

## Egen drift-undersøgelse af 30 sager i SKAT og Landsskatteretten

*Ombudsmanden gennemgik i en generel egen drift-undersøgelse 30 sager, der var blevet behandlet af både SKAT og Landsskatteretten. Undersøgelsen blev foretaget i medfør af ombudsmandslovens § 17, stk. 2, hvorefter ombudsmanden kan gennemføre generelle undersøgelser af en myndigheds behandling af sager.*

*Undersøgelsen omfattede såvel sagsforløbet hos SKAT som sagsforløbet hos Landsskatteretten, herunder sekretariatsbetjeningen hos Skatteankestyrelsen. Undersøgelsen havde fokus på myndighedernes overholdelse af forvaltningsretlige regler og principper og var særligt koncentreret om forhold, som kunne siges at have betydning for en god og tillidsfuld relation mellem skattemyndighederne og borgere og virksomheder.*

*Efter ombudsmandens opfattelse var der flere tilfælde af fejl mv., som kunne være egnede til at påvirke relationen mellem skattemyndighederne og skatteyderen. Disse fejl vedrørte særlige former for adfærd, mangelfuld journalisering i SKAT, skønsmæssig skatteansættelse, der ikke fremtrådte objektivt funderet, utilstrækkeligt svar på parternes argumenter og synspunkter samt manglende sikring af, at ansættelsesfrister var overholdt.*

*Ombudsmanden sendte et udkast til redegørelse til udtalelse hos skattemyndighederne, og SKAT redegjorde i den forbindelse for en række initiativer, der allerede var iværksat eller ville blive igangsat på baggrund af redegørelsen.*

*Ombudsmanden tilkendegav, at de tiltag, som skattemyndighederne havde peget på, umiddelbart forekom ham meget relevante. Han pegede på, at det var vigtigt, at tiltagene blev gennemført målrettet og effektivt, og han bad SKAT om at orientere ham om de tiltag, som SKAT fremover ville iværksætte som led i opfølgningen på ombudsmandens redegørelse.*

(Sag nr. 17/00615)

21. marts 2018

Forvaltningsret

1121.1 – 114.3 – 115.3  
– 115.4

Skatter

7.3 – 7.9

## OMBUDSMANDENS REDEGØRELSE

Herunder gengives ombudsmandens redegørelse i sagen:

### 1. Generelt om undersøgelsen

Jeg har nu afsluttet min undersøgelse af 30 sager, der er afgjort af SKAT som første instans og Landsskatteretten som anden instans.

Ved gennemgangen af de 30 sager har jeg set på, om de undersøgte myndigheder – SKAT, Landsskatteretten og Skatteankestyrelsen som sekretariat for Landsskatteretten – har handlet i strid med gældende ret eller på anden måde gjort sig skyldige i fejl og forsømmelser ved udøvelsen af deres virksomhed, jf. ombudsmandslovens § 21.

Jeg har haft fokus på overholdelsen af de almindelige forvaltningsretlige regler og principper. Jeg har i den forbindelse særligt koncentreret min undersøgelse om forhold, som kan siges at have betydning for en god og tillidsfuld relation mellem skattemyndighederne og borgere og virksomheder.

Nogle problemstillinger har jeg udskilt til eventuel senere undersøgelse. Jeg henviser til pkt. 4 nedenfor.

Jeg har ikke ved min gennemgang af de 30 sager foretaget en vurdering af, om der er truffet en materielt korrekt afgørelse i sagerne. Jeg har således ikke vurderet, om den skat, der er opgjort i de enkelte sager, er korrekt.

Det har endvidere ikke været sigtet med min gennemgang at rette op på enkeltssager ved at belyse eller undersøge enhver mulig fejl i de 30 sager. Hovedsigtet har været at udlede og beskrive mere generelle problemstillinger.

Desuden har jeg ikke ud fra min gennemgang af de 30 sager grundlag for at udtale mig om, hvor repræsentative de tilfælde af fejl mv., som jeg omtaler i redegørelsen, er for myndighedernes samlede sagsbehandling.

Jeg antager imidlertid – bl.a. på baggrund af drøftelser med eksterne interessenter på skatteområdet, herunder særligt skatteadvokater og revisorer – at der er tale om forhold, som kan siges at have generel relevans, og som myndighederne fremadrettet med fordel kan have generel fokus på.

### 2. Undersøgelsens hovedkonklusioner

Min gennemgang af de 30 sager har afdækket flere tilfælde af fejl mv., som efter min opfattelse kan være egnede til at påvirke relationen mellem skattemyndighederne og skatteyderen. De kan inddeles i følgende hovedtemaer:

- Adfærd, som ikke understøtter en tillidsfuld relation mellem skattemyndighederne og skatteyderen (pkt. 5 nedenfor: Skattemyndighedernes rolle og adfærd)

Der er f.eks. tale om, at SKAT har fremtrådt som forhandlingspart og ikke som myndighed, og at SKAT har fremsat mistanke på en måde, som skatteyderen med rette opfattede som nedladende.

- Mangelfuld journalisering i SKAT (pkt. 6 nedenfor: Manglende overblik over sagsakter i SKAT)

Der er navnlig tale om, at akter, som udgør et vigtigt grundlag for en sag – herunder for sagens afgørelse – ikke er blevet journaliseret på den pågældende sag.

- Skønsmæssig skatteansættelse, som ikke fremtræder objektivt funderet (pkt. 7 nedenfor: Skønsmæssige skatteansættelser)

Der er tale om, at SKAT har skullet fastlægge de faktiske omstændigheder i forbindelse med udøvelsen af bevisskøn eller værdiskøn, og at denne fastlæggelse i et vist omfang har fremtrådt vilkårlig.

- Utilstrækkeligt svar på parternes argumenter og synspunkter (pkt. 8 nedenfor: Skattemyndighedernes stillingtagen til partsanbringender)

Der er tale om, at skattemyndighederne ikke i relevant omfang har forholdt sig til partsanbringender. Det kan bl.a. give skatteyderen en oplevelse af, at det ikke nytter at komme med argumenter og synspunkter, fordi myndigheden har afgjort sagen på forhånd.

- Manglende sikring af, at ansættelsesfrister er overholdt (pkt. 9 nedenfor: Landsskatterettens prøvelse af ansættelsesfrister)

Det drejer sig om tilfælde, hvor Landsskatteretten ikke ex officio – dvs. på eget initiativ – har sikret sig, at de ordinære og ekstraordinære ansættelsesfrister i skatteforvaltningslovens §§ 26 og 27 er overholdt.

### 3. Den praktiske fremgangsmåde og metodiske spørgsmål

Efter bl.a. dialog med eksterne aktører på skatteområdet besluttede jeg i begyndelsen af 2017 at gennemføre en større undersøgelse af et antal sager i SKAT og Landsskatteretten.

Undersøgelsen bygger på en gennemgang af 30 sager, der er afgjort af SKAT som første instans og Landsskatteretten som anden instans. I disse sager har jeg undersøgt såvel sagsforløbet i SKAT som sagsforløbet i Landsskatteretten, herunder sekretariatsbetjeningen i Skatteankestyrelsen.

Udvælgelsen af de 30 sager er sket efter et indledende møde i marts 2017 med Landsskatteretten og Skatteankestyrelsen.

På grundlag af drøftelserne på mødet fremsendte Skatteankestyrelsen en liste over de sager, der var afgjort og realitetsbehandlet af Landsskatteretten som 1. klageinstans i perioden fra den 1. august 2016 til den 30. november 2016.

Med denne afgrænsning søgte jeg at udvælge nyligt afsluttede sager, hvor søgsmålsfristen for at indbringe sagerne for domstolene var udløbet.

På baggrund af sagslisten besluttede jeg at indhente i alt 30 sager fordelt på følgende sagsgrupper hos Skatteankestyrelsen:

7 sager om transport (sagsgruppe 20.16.28)

3 sager om indkomstopgørelse og fradrag ved underholdsbidrag i forbindelse med separation og skilsmisse (sagsgruppe 20.22.10)

6 sager om hobbyvirksomhed og anden ikke-erhvervsmæssig virksomhed (sagsgruppe 30.04.04)

4 sager om hobbyvirksomhed, landbrug (sagsgruppe 30.04.05)

5 sager om udlejning af fast ejendom (sagsgruppe 31.15.00)

1 sag om kursansættelse (sagsgruppe 42.01.02)

4 sager om beskatning af gevinst og tab ved afståelse af aktier mv. (sagsgruppe 42.13.00)

Ved udvælgelsen af sager lagde jeg vægt på at gennemgå sager fra forskellige retsområder inden for skatteretten, men uden at gennemgangen blev spredt over for mange områder.

## OMBUDSMANDENS REDEGØRELSE

Jeg lagde også vægt på at udvælge sager, som berørte almindelige skatteydere.

Endelig prioriterede jeg at udvælge både sager, hvor SKAT var blevet underkendt helt eller delvist af Landsskatteretten, og sager, hvor Landsskatteretten havde stadfæstet SKATs afgørelse.

SKATs afgørelser i de 30 gennemgåede sager er af ældre dato (hovedsageligt fra 2013 eller 2014). Det skyldes, at jeg som nævnt har valgt at se på sager, der har været igennem to instanser – SKAT og Landsskatteretten – og at der i størstedelen af sagerne gik mere end 2 år, fra der blev klaget over SKATs afgørelse, og frem til det tidspunkt, hvor Landsskatteretten – efter sagens forberedelse i Skatteankestyrelsen – traf afgørelse i sagen.

### 4. Nærmere om min behandling af de udvalgte emner

Som anført i pkt. 1 har jeg haft fokus på overholdelsen af de almindelige forvaltningsretlige regler og principper og herunder særligt på forhold, som kan siges at have betydning for en god og tillidsfuld relation mellem skattemyndighederne og borgere og virksomheder.

Som også anført er der problemstillinger, som jeg har udskilt til eventuel senere undersøgelse.

Det gælder f.eks. Skatteankestyrelsens sagsbehandlingstid. Det indgår i den forbindelse i mine overvejelser, at Rigsrevisionen har behandlet spørgsmålet om Skatteankestyrelsens sagsbehandlingstider og produktivitet i beretning nr. 6/2016, og at Rigsrevisionen fortsat vil følge udviklingen i Skatteankestyrelsen.

Jeg bemærker også, at jeg i en særskilt sag (min sag nr. 17/03002) har bedt Landsskatteretten om at registrere de sager, hvor Landsskatteretten tager stilling til anmodninger om at afholde retsmøde. Baggrunden er bl.a., at skatteadvokater og revisorer har udtrykt utilfredshed med Landsskatterettens praksis for afskæring af retsmøder efter skatteforvaltningslovens § 44, stk. 3. Denne problemstilling indgår således ikke i den foreliggende redegørelse.

Fokus ved gennemgangen af sagerne har, som nævnt under pkt. 1 ovenfor, ikke været en fuldstændig beskrivelse af samtlige fejl mv.

I forhold til beskrivelsen af de enkelte sager betyder det, at disse alene er gengivet med sigte på det emne, som er behandlet. Det betyder også, at ikke alle relevante sager inden for et emne nødvendigvis er beskrevet.

## OMBUDSMANDENS REDEGØRELSE

F.eks. har jeg for så vidt angår spørgsmålet om manglende overblik over sagsakter i SKAT (pkt. 6) og myndighedernes stillingtagen til partsanbringender (pkt. 8) alene udvalgt nogle særligt illustrative sager og omtalt disse nærmere.

Andre forhold har jeg alene konstateret i enkeltstående sager, som jeg har beskrevet nærmere. Det gælder f.eks. de problemstillinger, som jeg har omtalt i pkt. 5 om skattemyndighedernes rolle og adfærd.

Jeg har omtalt de enkelte sager i anonymiseret form, men har over for SKAT og Landsskatteretten identificeret dem.

### 5. Skattemyndighedernes rolle og adfærd

#### 5.1. Overordnet om god forvaltning

Den offentlige sektor bygger på en række grundlæggende retsregler, principper og værdier som bl.a. kravet om lovmæssig forvaltning (legalitetsprincippet) og retssikkerhed. Myndighederne skal give borgerne en kompetent, ordentlig og hensynsfuld behandling.

Ved siden af den generelle lovgivning gælder der en række uskrevne forvaltningsretlige grundsætninger. Som eksempel kan nævnes officialprincippet, der betyder, at myndighederne skal sikre, at en sag er tilstrækkeligt oplyst, før der træffes afgørelse.

Også principper om god forvaltningsskik har betydning for myndighedernes behandling af borgerne.

God forvaltningsskik betyder generelt, at myndigheder skal optræde høfligt og hensynsfuldt over for borgerne og på en måde, der styrker tilliden til den offentlige forvaltning.

Også den konkrete sagsbehandling skal overholde god forvaltningsskik. Myndighederne skal f.eks. svare borgerne inden for rimelig tid og i et letforståeligt sprog.

Se i øvrigt vejledning nr. 10285 af 15. december 2017 om god adfærd i det offentlige, udsendt af Moderniseringsstyrelsen, KL og Danske Regioner.

#### 5.2. Respektfuld og grundig sagsbehandling understøtter tilliden

Jeg har ved gennemgangen af sagerne hæftet mig ved nogle udtryksmåder mv., som myndighederne – særligt SKAT – har anvendt over for borgere og virksomheder.

## OMBUDSMANDENS REDEGØRELSE

De er efter min opfattelse illustrerende for, hvor problematisk det kan være for relationen mellem myndighed og borger, hvis skatteyderen oplever, at skatteansættelsen ikke sker på en ordentlig og respektfuld måde.

Dette er en problemstilling, som skattemyndighederne efter min opfattelse til stadighed må have fokus på.

Jeg er opmærksom på, at SKAT allerede har fokus på professionel og objektiv adfærd i mødet med borgere og virksomheder. Jeg har således bl.a. noteret mig, at SKATs direktion i maj 2016 som led i *Retssikkerhedspakke II – Borgere skal stå stærkere* præsenterede et nyt og revideret adfærdskodeks. Af samme retssikkerhedspakke fremgår også, at SKAT siden 2014 har sat særlig fokus på at sikre, at kontroller gennemføres enkelt, effektivt og korrekt, og at SKAT har og fortsat vil have et kontinuerligt fokus på professionel adfærd i mødet med borgere og virksomheder.

Af adfærdskodeksets indledende beskrivelse, s. 4, om god adfærd i SKAT fremgår bl.a.:

”Det er afgørende for SKAT, at befolkningen, virksomhederne og andre interessenter har tillid til vores arbejde. Og det er vores opgave som myndighed, at samfundets møde med SKAT er et møde, der tager afsæt i respekt og ordentlighed. Den opgave skal vi som ansatte i SKAT løse i fællesskab.”

Herudover er det særligt kodeksets afsnit om sprogbrug, s. 6, der er relevant for den del af god adfærd, som jeg har valgt at behandle i min undersøgelse. Heraf fremgår bl.a. følgende:

”Sprogbrug

Ansatte i SKAT skal både på skrift og i tale udvise respekt for borgere, samarbejdspartnere og kolleger. Du optræder troværdigt og professionelt blandt andet ved at bevare roen, uanset hvordan du bliver mødt. Pas også på med at virke belærende og moraliserende, da det kan blive opfattet som uprofessionelt og unødigt krænkende. Din kommunikation skal passe med, at du som ansat i SKAT er objektiv og ordentlig.

Vær dedikeret i udførelsen af dine arbejdsopgaver, men sørg for, at dit personlige engagement udadtil altid er tilpas afbalanceret, så der ikke kan sås tvivl om din objektivitet. Du bør ikke over for borgere bruge værdiladede ord, som udtrykker private holdninger og standpunkter.”

I det følgende beskriver jeg de problemstillinger i relation til skattemyndighedernes rolle og adfærd, som jeg har hæftet mig ved i min sagsgennemgang.

**5.2.1.** I en af de gennemgåede sager gav SKAT indtryk af at være *forhandlingspart* – og ikke myndighed – i forhold til skatteyderen.

Sagen drejede sig om udlejning af fast ejendom. Skatteyderen havde fradraget flere vedligeholdelsesudgifter på ejendommen, herunder til renovering af kloak. SKAT godkendte flere af udgifterne, men foreslog (agterskrivelse af 30. september 2013) at nedsætte fradraget for kloakudgiften skønsmæssigt. SKAT mente, at hovedparten af udgiften var en ikke-fradragsberettiget forbedringsudgift, og henviste til statsskattelovens §§ 4 og 6.

Skatteyderen skrev (den 6. oktober 2013) til SKATs sagsbehandler, at det for ham så ud som et skøn, som sagsbehandleren "alene sidder og bedømmer".

Som svar skrev SKATs sagsbehandler bl.a. (den 8. oktober 2013):

"Jeg synes, at jeg [har] behandlet dig godt ved ikke [at] beskære i vedligeholdelsesudgifterne. Kloakudgiften kan vi måske snakke om det er en rimelig del jeg har godkendt."

Skatteyderen svarede bl.a. følgende til SKATs sagsbehandler (den 13. oktober 2013):

"Jeg bemærker i sagen med skat, hvor du varetager deres interesse, at der ikke henvises til nogen paragraffer eller retningslinjer. Men at du alene sidder og skønner hvad der kan godkendes, det virker ikke som retsmæssigt korrekt, da hvis en af dine kollegaer sad med samme sag, formentlig kunne have en anden fortolkning og opfattelse og dermed kunne godkende ting du ikke vil, det er som at købe elastik i metermål."

Landsskatteretten fik ikke anledning til at tage stilling til spørgsmålet om fradrag for vedligeholdelsesudgifter, herunder kloakudgiften.

*(Sag 24 på den sagsliste, jeg har udleveret til SKAT og Landsskatteretten)*

Efter min opfattelse var SKATs tilkendegivelse om, at skatteyderen var blevet behandlet godt ved ikke at få beskåret vedligeholdelsesudgifterne, men at de måske kunne tale om kloakudgiften, egnet til at give skatteyderen et problematisk indtryk af SKATs behandling og afgørelse af sagen og dermed egnet til at påvirke tilliden til SKAT.

Offentlige myndigheders sagsbehandling skal således være udtryk for saglig og kompetent myndighedsudøvelse. Se også det, der fremgår af SKATs adfærdskodeks, s. 6, om, at sagsbehandlerens kommunikation skal passe med, at man som ansat i SKAT er objektiv og ordentlig.



## OMBUDSMANDENS REDEGØRELSE

Skattemyndighedernes opgave er at forvalte den lovgivning, som gælder på skatteområdet. Ved varetagelsen af denne opgave skal myndighederne opretholde borgernes tillid til, at myndighederne holder sig til lovgrundlaget. Den opretholdes ikke, hvis myndighederne giver skatteyderen en opfattelse af, at en lovbunden afgørelse – f.eks. en skatteansættelse – er genstand for forhandling med SKAT.

**5.2.2.** I en anden sag formulerede SKAT en mistanke over for skatteyderen på en måde, som skatteyderen opfattede som meget *nedladende*.

Sagen handlede om beskatning af værdien af fri bil, hvor SKAT mistænkte skatteyderen for at have kørt privat i bilen. Skatteyderen havde en forklaring på kørslen og fik fuldt medhold i Landsskatteretten.

Sagen angik beskatning af værdien af fri bil efter ligningslovens § 16 A, stk. 5, jf. § 16, stk. 1 og 4, for en hovedanpartshaver og direktør i et selskab. Det afgørende for, om der skal ske beskatning, er, om hovedanpartshaveren i selskabet må anses at have haft privat rådighed over bilen.

SKAT skrev til hovedanpartshaverens selskab og bad om en række oplysninger. I brevet (af 24. april 2013) skrev SKAT afslutningsvis:

”Det kan i øvrigt bemærkes, at vi fra A/S Storebæltsforbindelsen har modtaget oplysninger om, at selskabets Audi Q7 med reg. nr. ... har passeret Storebæltsbroen henholdsvis torsdag den ... kl. ... mod Sjælland og søndag den ... kl. ... mod Fyn, hvilket passer meget godt sammen med et privat besøg i København/på Frederiksberg i forbindelse med en rund fødselsdag i direktørens familie.

Vi anser det derfor for sandsynliggjort, at bilen har været anvendt til privat brug, hvorfor det også må anses for sandsynligt, at bilen har været til rådighed for selskabets direktør for anden privat anvendelse.”

Hovedanpartshaveren blev meget vred. Han mente, at det var en ”helt urimelig antagelse”, at han havde været i København på grund af sin datters fødselsdag. Han følte sig ”meget trådt på, på en ualmindelig nedladende facon” (brev af 8. november 2013). Han forlangte, at bemærkningen blev slettet, og han syntes, det ville være passende, at han fik en undskyldning, da der var tale om en ”helt urimelig mistænkeliggørelse”. Han redegjorde udførligt for sit erhvervmæssige ærinde i København i de omhandlede dage.

SKAT traf afgørelse om beskatning af værdien af fri bil. SKAT lagde vægt på, at der ikke var ført et kørselsregnskab. I afgørelsen omtalte SKAT ikke omstændighederne omkring den runde fødselsdag og forholdt sig ikke til hovedanpartshaverens utilfredshed med sagsbehandlingen eller hans anmodning om en undskyldning.

## OMBUDSMANDENS REDEGØRELSE

I Landsskatteretten fik hovedanpartshaveren fuldt medhold, da SKAT i den konkrete sag ikke havde løftet bevisbyrden for, at bilen havde stået til privat rådighed.

*(Sag 3 på den sagsliste, jeg har udleveret til SKAT og Landsskatteretten)*

Det kan ikke give mig anledning til bemærkninger, at SKAT mente, at det var relevant at bede hovedanpartshaveren om at redegøre for en kørsel til København, som var foregået i et tidsrum, hvor hans datter i København fyldte 30 år.

Men på grund af den måde, som SKAT formulerede sin mistanke på ("passer meget godt sammen med et privat besøg i København/på Frederiksberg i forbindelse med en rund fødselsdag i direktørens familie") sammenholdt med, at SKAT fandt det "sandsynliggjort", at der var kørt privat, selv om skatteyderen endnu ikke havde haft lejlighed til at forholde sig til mistanken, er det efter min opfattelse helt forståeligt, at skatteyderen blev vred.

Efter min opfattelse kunne SKAT f.eks. – helt nøgternt – have meddelt hovedanpartshaveren, at SKAT havde oplysninger om, at hovedanpartshaveren var kørt til København på et tidspunkt, hvor hans datter i København fyldte 30 år, og at SKAT derfor gerne ville have hovedanpartshaveren til at forholde sig til oplysningerne.

Se nu også SKATs adfærdskodeks, s. 6, hvorefter SKATs medarbejdere skal være dedikerede, men hvor der ikke må kunne sås tvivl om medarbejderens objektivitet.

Generelt bemærker jeg, at det som led i SKATs kontrol med, om de oplysninger, som borgere og virksomheder har givet, er korrekte, er vigtigt for relationen mellem myndighed og borger, at skattemyndighederne optræder professionelt. Det gælder også – og ikke mindst – i tilfælde, hvor myndighederne måtte have mistanke om uregelmæssigheder mv.

**5.2.3.** Den sag om beskatning af værdien af fri bil, som er omtalt i pkt. 5.2.2 ovenfor, rejser også et spørgsmål om, hvorvidt SKAT lagde vægt på et forhold, som hovedanpartshaveren ellers havde fået at vide, at SKAT ikke ville lægge vægt på. Fremgangsmåden kan således siges at rejse tvivl om SKATs *troværdighed* i den konkrete sag.

Sagen om beskatning af værdien af fri bil var rejst af SKAT i 2012 og vedrørte årene 2011-2012. Inden sagen blev afgjort, valgte hovedanpartshaveren at lade sig beskatte af værdien af fri bil i år 2013.

## OMBUDSMANDENS REDEGØRELSE

Denne omstændighed brugte SKAT i sin agterskrivelse som argument for at foretage beskatning i de undersøgte år 2011-2012, da det "indikerer på sin vis også, at du må have haft den opfattelse, at bilen i et vist omfang har været til rådighed for privat brug".

I et mundtligt partshøringssvar til agterskrivelsen udtrykte hovedanpartshaveren utilfredshed med, at SKAT havde lagt vægt på omstændighederne i 2013 (telefonnotat af 18. marts 2014). Han henviste til, at beskatning af værdien af fri bil for 2013 udelukkende var kommet i stand efter anbefaling fra en medarbejder i SKAT, og at han først efter den 1. januar 2013 var begyndt at bruge bilen privat i et begrænset omfang. SKAT meddelte hovedanpartshaveren telefonisk (telefonnotat af 18. marts 2014), at den del af agterskrivelsens begrundelse, som handlede om den efterfølgende beskatning i 2013, ville blive slettet.

SKAT omtalte herefter ikke forholdet i sin afgørelse (den 19. marts 2014), men SKAT skrev i en udtalelse til Landsskatteretten (den 29. juli 2014) i anledning af hovedanpartshaverens klage over SKATs afgørelse, at hovedanpartshaveren "er for [år 2013] desuden blevet beskattet af værdi af fri bil".

Hertil bemærkede hovedanpartshaverens repræsentant (den 3. september 2014), at det var korrekt, at hovedanpartshaveren havde besluttet rent faktisk at have fri bil til rådighed i 2013, da hovedanpartshaveren ikke havde ønsket yderligere sager med SKAT.

I Landsskatterettens afgørelse – hvor skatteyderen fik fuldt medhold – skrev Landsskatteretten afslutningsvis, at "[d]et forhold, at klageren i det følgende år vælger at have firmabil til rådighed, kan ikke føre til et andet resultat".

*(Sag 3 på den sagsliste, som jeg har udleveret til SKAT og Landsskatteretten)*

En myndighed vil selvfølgelig kunne blive klogere undervejs i et sagsforløb og herunder fremsætte synspunkter over for en klageinstans, som støtter sagens resultat – men som ikke fremgår af afgørelsens begrundelse, fordi myndigheden ikke tidligere har været opmærksom på dem.

Men SKAT omtalte i den konkrete sag såvel i agterskrivelsen som i udtalelsen til Landsskatteretten den efterfølgende beskatning af værdien af fri bil i 2013. Sagsforløbet efterlader derfor efter min opfattelse indtryk af, at SKAT også i sin mellemliggende afgørelse kan have lagt vægt på forholdet, selv om det ikke fremgik af afgørelsen.

Dette kan efter min opfattelse være problematisk for SKATs troværdighed i forhold til en skatteyder, der udtrykkeligt havde fået oplyst, at der ikke ville blive lagt vægt på forholdet.

## OMBUDSMANDENS REDEGØRELSE

Hvis SKAT rent faktisk lagde vægt på forholdet i sin afgørelse, synes det endvidere problematisk i forhold til forvaltningslovens begrundelseskrav i § 24, stk. 1. Heraf fremgår, at en begrundelse for en skønsmæssig afgørelse skal angive de hovedhensyn, der har været bestemmende for skønsudøvelsen.

**5.2.4.** I troværdighedskravet ligger efter min opfattelse også, at myndighederne ikke *insinuerer* omstændigheder i en sag.

Det kan f.eks. være antydninger af, at skatteyderens forklaring ikke er sandfærdig. Hvis dette er myndighedens opfattelse, må myndigheden skrive det klart, så skatteyderen ikke skal gætte sig til, hvad myndigheden har ment.

Et sådant krav følger endvidere for afgørelses vedkommende af forvaltningslovens begrundelseskrav i § 24, stk. 1.

I en af de gennemgåede sager om fradrag for børnebidrag anvendte Landskatteretten en formulering, som efter min opfattelse var egnet til at kunne opfattes som en mistanke om, at der ikke var tale om en reel pengeoverførsel, sådan som skatteyderen havde forklaret.

Der var tale om en sag, hvor skatteyderen havde fradraget et beløb på 124.034 kr. i børnebidrag. Den tidligere ægtefælle og barnet boede nu i USA.

SKAT valgte at nedsætte fradraget for børnebidraget, og Landsskatteretten stadfæstede afgørelsen. Landsskatteretten lagde vægt på, at beløbet åbenbart oversteg det beløb, som de danske myndigheder ville have fastsat i børnebidrag på grundlag af skatteyderens indkomst.

I afgørelsen beskrev Landsskatteretten den konto, som skatteyderen havde indsat det oplyste børnebidrag på, således:

"Dertil kommer, at de 124.034 kr. er overført til en konto i Citizens Bank benævnt 'Household Account'. Kontoen tilhører både klageren selv og hans tidligere ægtefælle".

*(Sag 8 på den sagsliste, som jeg har udleveret til SKAT og Landsskatteretten)*

Som det fremgår, var Landsskatterettens afgørelse begrundet i, at beløbet på 124.034 kr. åbenbart oversteg det beløb, som de danske myndigheder ville have fastsat i børnebidrag. Derfor er det uklart for mig, hvorfor Landsskatteretten i sin begrundelse påpegede, at den konto, som skatteyderen havde overført beløbet til, "tilhører både klageren selv og hans tidligere ægtefælle".

Efter min opfattelse kan det læses som en antydning af, at der ikke var tale om en reel pengeoverførsel af det fulde beløb på 124.034 kr. mellem skatte-

## OMBUDSMANDENS REDEGØRELSE

yderen og hans tidligere ægtefælle, fordi skatteyderen – måtte man formode – havde adgang til at hæve på kontoen.

Jeg har ikke grundlag for at tro, at Landsskatteretten har ønsket at fremkomme med insinuationer, hvilket også understøttes af, at Landsskatteretten i deres høringssvar til et udkast til redegørelsen har tilkendegivet, at dette ikke har været hensigten. Men det er efter min opfattelse uheldigt, hvis skatteyderen skal gætte sig til, om Landsskatteretten mente, at der ikke var tale om en reel pengeoverførsel.

Hvis det var dette forhold, der i virkeligheden lå til grund for afgørelsen, følger det også af forvaltningslovens § 24, stk. 1, at det skulle have fremgået af begrundelsen.

**5.2.5.** Endelig er der eksempler på sager, hvor SKATs afgørelser efter min opfattelse ikke er udformet i et *letforståeligt sprog*.

En af sagerne angik udlejning af en ferieejerslejlighed, hvor skatteyderen havde fradraget en række omkostninger, som han havde haft i forbindelse med udlejningen.

Skatteyderen ville være berettiget til at fradrage omkostningerne, hvis udlejningen af fritidsboligen kunne anses for erhvervmæssig virksomhed. Hvis det derimod måtte lægges til grund, at fritidsboligen ikke blev udlejet erhvervmæssigt, skulle der ske beskatning efter den såkaldte sommerhusregel i ligningslovens § 15 O. Efter den bestemmelse ville skatteyderen kun kunne fradrage nogle af omkostningerne.

Både SKAT og Landsskatteretten nåede frem til, at der ikke var tale om erhvervmæssig virksomhed. Det skyldtes, at skatteyderen ikke havde været afskåret fra at benytte fritidsboligen privat. Derfor var det sommerhusreglen i ligningslovens § 15 O, der skulle anvendes.

*(Sag 13 på den sagsliste, jeg har udleveret til SKAT og Landsskatteretten)*

Selv om SKAT og Landsskatteretten nåede frem til det samme, er myndighedernes afgørelser opbygget meget forskelligt.

Ved gennemlæsning af SKATs afgørelse er det vanskeligt at forstå sagens retlige ramme. Det fremgår således først langt henne i afgørelsen, at det er sommerhusreglen i ligningslovens § 15 O, der danner grundlag for SKATs afgørelse af sagen.

## OMBUDSMANDENS REDEGØRELSE

Til sammenligning indeholder Landsskatterettens afgørelse (og Skatteankestyrelsens sagsfremstilling) i samme sag en meget klar og læsevenlig fremstilling af sagens problemstilling.

Af Landsskatterettens afgørelse fremgår det således klart af et skema på første side, at sagen handler om, hvorvidt udlejning af ferieejendom kan anses for erhvervsmæssig i skattemæssig henseende. Da dette besvares benægtende, angiver skemaet herefter "resultat af udlejningen af ferieejendommen opgjort efter ligningslovens § 15 O, stk. 1", for hvert af de undersøgte år.

Jeg har hæftet mig ved den meget forskellige fremstillingsform, som SKAT og Landsskatteretten (Skatteankestyrelsen som sekretariat for Landsskatteretten) har benyttet. Efter min opfattelse giver Landsskatteretten en klart mere læsevenlig præsentation af sagens problemstilling, som SKAT efter min opfattelse med fordel vil kunne lade sig inspirere af.

I kravet om at skrive letforståelige breve ligger bl.a. også, at myndighederne sikrer sig, at deres breve ikke indeholder formuleringer mv., hvor skatteyderen kan blive i tvivl om, hvad myndigheden har ment.

I den sag, der er omtalt i pkt. 5.2.4 ovenfor, ønskede skatteyderen at få fradrag for et børnebidrag på 124.034 kr. Skatteyderen henviste i den forbindelse til en aftale, der var indgået mellem ham og hans tidligere ægtefælle. SKAT nedsatte fradraget til et beløb, der svarede til et beløb, som de amerikanske myndigheder havde fastsat. I begrundelsen for at nedsætte fradraget skrev SKAT bl.a.:

"Der er ikke fremlagt dokumentation for anden aftale end den bidragsfastsættelse fra familieretten i [USA], men vi vurderer fortsat at ud fra det indsendte, at der kan godkendes fradrag for det bidrag, der er fastsat af myndighederne i [USA], da det tilsyneladende ikke væsentligt overstiger de vejledende satser udsendt af Familienstyrelsen under Justitsministeriet.

Vi vurderer altså fortsat at en aftale om et bidrag på årligt 124.034 åbenbart overstiger, hvad statsforvaltningen ville have fastsat, hvis forældrene ikke havde indgået en aftale."

*(Sag 8 på den sagsliste, jeg har udleveret til SKAT og Landsskatteretten)*

Sådan som SKAT formulerede sin begrundelse, er det efter min opfattelse uklart, om SKAT mente, at der slet ikke var dokumenteret en aftale mellem de tidligere ægtefæller om børnebidrag på 124.034 kr., eller om SKAT mente, at det var godtgjort, at der forelå en aftale, men at aftalen blot ikke kunne begrunde fuldt fradrag.

## OMBUDSMANDENS REDEGØRELSE

Det understøtter den gode relation mellem myndighed og borger, når borgeren har en oplevelse af, at myndigheden har været grundig i sin behandling af sagen. I dette ligger bl.a., at myndigheden er opmærksom på at udforme sine breve, så de er tilpas lette at læse og forstå.

Se herved bl.a. afsnittet om god forvaltning i vejledning nr. 10285 af 15. december 2017 om god adfærd i det offentlige (omtalt i pkt. 5.1 ovenfor), og Lisbeth Adserballe mfl., Ombudsmandsloven med kommentarer, 2. udgave (2013), s. 282 ff., med henvisninger til ombudsmandspraksis.

### 6. Manglende overblik over sagsakter i SKAT

**6.1.** Forud for igangsættelsen af min undersøgelse havde advokater og revisorer på skatteområdet over for mig oplyst, at det var deres indtryk, at SKAT i forbindelse med anmodninger om aktindsigt havde haft vanskeligt ved at identificere og sende alt relevant materiale.

Jeg besluttede også af den grund at have særlig fokus på, om myndighederne sendte mig alle relevante akter i de 30 sager.

Ved min indhentelse af de 30 sager bad jeg SKAT og Landsskatteretten om at sende samtlige sagsakter – herunder interne notater mv. – som havde ligget til grund for henholdsvis SKATs og Landsskatterettens behandling af hver enkelt sag, samt aktlister for henholdsvis SKATs og Landsskatterettens akter.

Jeg bad om at modtage hver myndigheds sagsakter med tilhørende aktliste for sig, således at det tydeligt fremgik, hvilke der var SKATs, og hvilke der var Landsskatterettens.

Jeg konstaterede under gennemgangen af de 30 sager, at der manglede dokumenter i nogle af SKATs sager. Jeg bad derfor den 16. oktober 2017 SKAT om en udtalelse om bl.a. SKATs journalisering.

I en udtalelse af 16. november 2017 oplyste SKAT, at SKAT som led i besvarelsen af min anmodning af 16. oktober 2017 havde gennemgået de 30 sager på ny. SKAT havde under gennemgangen konstateret, at SKAT ikke havde sendt mig alt materiale.

SKAT beklagede, at SKAT ikke havde sendt alt materiale første gang, og vedlagde det materiale, som SKAT mente havde manglet ved SKATs første fremsendelse af sagsakterne.

**6.2.** Forvaltningsmyndigheder har journaliseringspligt. Det følger nu af offentlighedslovens § 15, stk. 1.

## OMBUDSMANDENS REDEGØRELSE

Efter denne bestemmelse skal dokumenter, der er afsendt eller modtaget af en forvaltningsmyndighed som led i administrativ sagsbehandling i forbindelse med dens virksomhed, journaliseres, i det omfang dokumentet har betydning for en sag eller sagsbehandlingen i øvrigt. Det samme gælder interne dokumenter i endelig form.

Indtil den 1. januar 2014, hvor offentlighedsloven trådte i kraft, fulgte journaliseringspligten af god forvaltningsskik, jf. f.eks. FOB 1993, s. 294.

Pligten til at journalisere varetager en række hensyn. Se nærmere betænkning nr. 1510/2009 om offentlighedsloven, s. 865 f.

Journalisering er et hjælpemiddel til at identificere og fremfinde myndighedens dokumenter hurtigt og effektivt og herunder identificere, hvilke dokumenter der knytter sig til en sag. Det er f.eks. vigtigt, at myndighedens medarbejdere af hensyn til den forvaltningsretlige lighedsgrundsætning har kendskab til – eller har mulighed for at få kendskab til – hvordan myndigheden hidtil har administreret et givent regelsæt.

Myndigheden kan også bruge journaliseringen til at kontrollere, at sagsbehandlingen holder sig inden for fastsatte frister, ligesom den kan medvirke til, at andre, f.eks. en tilsynsmyndighed, kan kontrollere myndighedens sagsbehandling.

Det er også et vigtigt formål med journalisering at understøtte reglerne om aktindsigt.

Af SKATs interne vejledning om, hvornår og hvor dokumenter skal journaliseres, fremgår det, at SKATs medarbejdere "skal journalisere alt, der har betydning for sagen eller processen". SKAT har i sin udtalelse af 16. november 2017 desuden bl.a. oplyst, at "[v]edrører dokumenter flere sager journaliseres de på hver enkelt sag".

**6.2.1.** Nedenfor gengives to eksempler på sager, hvor SKAT ikke havde sendt samtlige sagsakter til mig i første omgang. Jeg modtog således først samtlige relevante akter i sagerne i forbindelse med SKATs udtalelse af 16. november 2017.

En sag handlede om beskatning af værdien af fri bil. SKAT foreslog at forhøje beregningsgrundlaget for bilens værdi med nogle istandsættelsesomkostninger. SKAT henviste til et "bilag 752" (en værkstedsregning) som grundlag for fastlæggelsen af istandsættelsesomkostningerne.

Ved min gennemgang af sagen konstaterede jeg, at værkstedsregningen ikke var journaliseret på skatteyderens sag. SKAT har over for mig oplyst, at sagen om



## OMBUDSMANDENS REDEGØRELSE

værdien af fri bil blev behandlet sammen med en sag om skatteansættelse af det selskab, som stillede bilen til rådighed, og at værkstedsregningen er journaliseret på selskabets sag.

I en kommentar til SKATs forslag til forhøjelse af værdien af fri bil henviste skatteyderens advokat til de bemærkninger, som han havde anført i selskabets sag. SKAT anførte i afgørelsen, at SKAT fastholdt skatteansættelserne. SKAT henviste i den forbindelse til "det med sagen vedrørende [selskabet] anførte".

Jeg konstaterede ved gennemgangen af skatteyderens sag, at hverken advokatens bemærkninger i selskabets sag eller det, som SKAT havde anført i selskabets sag, sås at indgå på skatteyderens sag.

Jeg har som nævnt ovenfor efterfølgende fået tilsendt det nævnte materiale.

*(Sag 1 på den sagsliste, som jeg har udleveret til SKAT og Landsskatteretten)*

Som det fremgår af pkt. 6.2 ovenfor, har SKAT oplyst, at dokumenter, der vedrører flere sager, skal journaliseres på hver enkelt sag.

Efter min opfattelse burde SKAT ud fra akterne i den konkrete skatteydere sag kunne dokumentere grundlaget for beregningen af skatteansættelsen. Værkstedsregningen, advokatens indsigelser og SKATs nærmere stillingtagen her til burde derfor efter min opfattelse være fremgået af skatteyderens sag.

Den anden sag angik en skatteyder, der i 2012 købte en lejlighed af sin bror. Broren (sælgeren) havde inden salget af ejendommen forudbetalt ca. 43.000 kr. til forbedringer af ejendommen, som først blev udført i skatteyderens (køberens) ejertid.

SKAT traf afgørelse om, at skatteyderen skulle beskattes af beløbet, idet man måtte anse beløbet som en gave fra sælgeren af ejendommen. SKAT henviste i den forbindelse til, at det hverken af skødet eller refusionsopgørelsen fremgik, at køberen havde betalt beløbet til sælgeren i forbindelse med overdragelsen af ejendommen.

I forbindelse med klagesagsbehandlingen bad Skatteankestyrelsen SKAT om at indsende det nævnte skøde, som SKAT ikke havde sendt sammen med de øvrige sagsakter. SKAT svarede, at SKAT ikke var i besiddelse af skødet, og Landsskatteretten bad derfor skatteyderens repræsentant om at sende skødet.

*(Sag 23 på den sagsliste, som jeg har udleveret til SKAT og Landsskatteretten)*

Skødet indgik i grundlaget for SKATs afgørelse, og skødet burde derfor efter min opfattelse have været journaliseret på skatteyderens sag.

## OMBUDSMANDENS REDEGØRELSE

**6.2.2.** Efter at have modtaget SKATs udtalelse af 16. november 2017 har jeg konstateret, at der i flere tilfælde fortsat er akter, som har dannet grundlag for en afgørelse, som SKAT ikke har fremfundet og sendt.

Jeg er ikke i tvivl om, at SKAT har haft til hensigt at sende mig alle relevante akter i de sager, som jeg har bedt om.

Jeg må imidlertid efter at have modtaget SKATs udtalelse af 16. november 2017 med supplerende akter konstatere, at det ikke i fuldt omfang er lykkedes SKAT at fremfinde og sende alle relevante akter – dette på trods af, at SKAT har været sagerne igennem to gange.

Jeg må gå ud fra, at dette skyldes, at SKAT ikke har journaliseret de pågældende akter på sagerne og derfor ikke ved gennemgangen af sagerne har kunnet fremfinde de pågældende akter.

Jeg kan som eksempler på sager, hvor SKAT efter anden gennemgang af sagerne fortsat ikke har fundet samtlige relevante akter, nævne følgende to sager:

I en sag udstedte SKAT en ny forskudsopgørelse til en forælder, fordi Udbetaling Danmark ved indberetning i journalsystemet SKAT Ligning havde meddelt SKAT, at forælderen ikke længere var enlig. Forælderen havde derfor ikke længere ret til forhøjet beskæftigelsesfradrag som enlig.

Kun forsiden af den ændrede forskudsopgørelse ses journaliseret i SKATs sag. SKATs sag indeholder således hverken Udbetaling Danmarks indberetning eller de følgende sider af forskudsopgørelsen.

Det fremgår af Landsskatterettens akter, at Skatteankestyrelsen måtte rykke SKAT flere gange for det materiale, som var indgået i grundlaget for afgørelsen, fordi SKAT havde vanskeligt ved at finde frem til sagen.

SKAT fremsendte først 2 år senere – og på grundlag af en ny anmodning fra Skatteankestyrelsen – indberetningen fra Udbetaling Danmark til Skatteankestyrelsen.

Landsskatteretten stadfæstede SKATs afgørelse bl.a. med henvisning til Udbetaling Danmarks underliggende afgørelse, som forælderen havde indsendt.

*(Sag 10 på den sagsliste, som jeg har udleveret til SKAT og Landsskatteretten)*

SKATs sag burde efter min opfattelse have indeholdt Udbetaling Danmarks indberetning om, at forælderen var enlig, idet indberetningen udgjorde grund-

## OMBUDSMANDENS REDEGØRELSE

laget for den fornyede forskudsopgørelse. Endvidere burde den fuldstændige forskudsopgørelse kunne genfindes på sagen.

Hverken Udbetaling Danmarks indberetning i SKAT Ligning eller den ændrede forskudsopgørelse i sin helhed er imidlertid blandt de sagsakter, som SKAT har fremfundet og sendt til mig.

En anden sag drejede sig om beskatningen af de lejeindtægter, som en skatteyder modtog i forbindelse med udlejning af en ejendom.

Lejeren af ejendommen betalte månedligt husleje ved bankoverførsel til skatteyderens ægtefælle. Der blev næsten hver måned overført 2.000 kr. ud over den leje, som skatteyderen havde oplyst som lejeindtægt til SKAT.

SKAT forhøjede på den baggrund lejeindtægten for skatteyderen.

Skatteyderen oplyste over for SKAT, at de 2.000 kr. var afdrag på lån, som skatteyderens ægtefælle havde ydet lejeren, og at det var aftalt med lejeren, at lejeren skulle betale afdrag sammen med huslejen.

SKAT anførte i afgørelsen om forhøjelsen, at det ved forespørgsel hos skatteyderens ægtefælle ikke var "lykkedes SKAT at få dokumentation for, at det indbetalte beløb skulle være afdrag på lån".

Der er imidlertid ikke på skatteyderens sag i SKAT journaliseret akter, der angår SKATs kontakt med skatteyderens ægtefælle.

Under klagesagsbehandlingen oplyste SKAT i en mail til Skatteankestyrelsen, at skatteyderens ægtefælle "i en selvstændig sag" var blevet bedt om at sende dokumentation til SKAT for at have ydet lån. SKAT oplyste, at skatteyderens ægtefælle havde meddelt SKAT, at der ikke var udfærdiget et lånedokument.

*(Sag 25 på den sagsliste, som jeg har udleveret til SKAT og Landsskatteretten)*

Som det fremgår af pkt. 6.2 ovenfor, har SKAT oplyst, at dokumenter, der vedrører flere sager, skal journaliseres på hver enkelt sag.

Spørgsmålet om, hvorvidt der var tale om tilbagebetaling af lån eller betaling af leje, var af afgørende betydning for beskatningen af skatteyderen i den konkrete sag. SKAT undersøgte efter det oplyste også forholdet. Jeg mener derfor, at SKATs undersøgelse af spørgsmålet – herunder kontakten med skatteyderens ægtefælle – burde have været journaliseret på skatteyderens sag.

## OMBUDSMANDENS REDEGØRELSE

**6.3.** Som det fremgår, har min gennemgang vist, at der blandt de 30 sager er flere eksempler på mangelfuld journalisering i SKATs sager.

Også efter at SKAT på baggrund af mit brev af 16. oktober 2017 besluttede at gennemgå sagerne på ny for at sende mig de manglende akter, er der fortsat sager, hvor ikke alt relevant materiale er tilvejebragt.

På den baggrund har jeg fået det indtryk, at SKAT i nogle tilfælde har vanskeligt ved at identificere og genfinde relevant materiale.

Dette gælder ikke mindst i tilfælde, hvor der er tale om såkaldte sagskomplekser, hvor den skattemæssige behandling af et forhold berører flere skatteydere, og hver skatteyder har sin egen sag. Det kan f.eks. være sagskomplekser, som angår både et selskab og selskabets hovedaktionær, eller som vedrører flere familiemedlemmer.

Dette indtryk stemmer overens med det indtryk, som jeg har fået gennem møder med advokater og revisorer på skatteområdet. De har oplyst, at det er deres indtryk, at SKAT i forbindelse med anmodninger om aktindsigt har haft vanskeligt ved at identificere og sende alt relevant materiale.

Jeg mener derfor, at SKAT fremadrettet bør have fokus på at sikre journaliseringen af alt relevant sagsmateriale.

**6.4.** Efter min gennemgang af de 30 sager havde jeg bemærket, at en stor del af de aktlister, som jeg havde modtaget fra SKAT, lod til at være dannet manuelt og ikke i et journalsystem.

På den baggrund stillede jeg i mit brev af 16. oktober 2017 en række spørgsmål om SKATs journalsystemer og sagsdannelse.

I udtalelsen af 16. november 2017 redegjorde SKAT for SKATs journalsystemer – Workzone og SKAT Ligning – og for mulighederne for at danne aktlister i disse journalsystemer. Ved aktlister forstås oversigter over, hvilke dokumenter der er knyttet til en given sag.

På baggrund af SKATs oplysninger i udtalelsen af 16. november 2017 finder jeg ikke grundlag for at antage, at det er SKATs journalsystemer og disses manglende mulighed for at danne sagslister, der er årsag til de forhold, som jeg har konstateret, vedrørende manglende journalisering.

Jeg foretager mig derfor ikke mere i forhold til disse journalsystemer.

### 7. Skønsmæssige skatteansættelser

De såkaldte bevisskøn og værdiskøn har stor betydning på skatteområdet.

Bevisskøn bruges bl.a., når sædvanligt bevis for indtægter og udgifter ikke kan fremskaffes, f.eks. fordi et indsendt regnskab tilsidesættes som mangelfuldt.

Værdiskøn drejer sig om at fastsætte værdien af et aktiv, f.eks. fast ejendom.

Se bl.a. Jens Garde og Karsten Revsbech mfl., Forvaltningsret, Almindelige emner, 6. udgave (2016), s. 222 ff., Sten Bønsing, Almindelig Forvaltningsret, 3. udgave (2013), s. 302 f., og Malene Kerzel, TfS 2005.497, Det skatteretlige værdiskøn.

Hvis myndigheden er berettiget til at foretage et skøn – f.eks. fordi en virksomhed ikke har indsendt regnskab – skal myndigheden vurdere så præcist som muligt, hvad det faktiske grundlag må antages at være. Jo bedre fundamentet for skønnet er, jo bedre bliver muligheden for et rigtigt skøn. Se Sten Bønsing, Almindelig Forvaltningsret, 3. udgave (2013), s. 303, og Lars Apostoli, TfS 2003.401, Det skatteretlige skøn.

Bevis- og værdiskøn kan være vanskelige. Men hvis skattemyndighederne ikke er grundige, saglige og omhyggelige ved udøvelsen af skønnet, kan det efterlade et indtryk hos skatteyderen af, at skønnet ikke er objektivt funderet, men f.eks. afhænger af, hvilken sagsbehandler der har behandlet sagen.

En høj kvalitet af bevisskønnet og værdiskønnet har derfor væsentlig betydning for den almindelige tillid til skattemyndighederne.

To sager kan illustrere det anførte:

I begge sager manglede SKATs skøn eller delelementer i SKATs skøn efter min opfattelse et sagligt grundlag. Derved kom afgørelserne i sagerne efter min opfattelse til at fremtræde vilkårlige.

Den første sag angik fastsættelse af en fiktiv markedsleje mellem interesseforbundne parter, jf. statsskattelovens § 4, litra b, 1. pkt., og ligningslovens § 2 (sagen er også omtalt i pkt. 6.2.1 ovenfor).

Skatteyderen ejede en toværelses lejlighed, der var opdelt i en boligdel og en erhvervsdel. Erhvervsdelen (36 m<sup>2</sup>) blev udlejet som kontorfællesskab til tre selskaber: skatteyderens eget selskab, skatteyderens brors selskab og en fremmed lejer. I det undersøgte år 2012 betalte hver lejer 1.250 kr. om måneden, så den samlede månedlige lejeindtægt var på 3.750 kr.

## OMBUDSMANDENS REDEGØRELSE

SKAT lagde på baggrund af sagens oplysninger til grund, at lejen tilbage i 2005 havde været på 2.793,35 ekskl. varme mellem uvildige parter.

SKAT bestemte, at lejen for henholdsvis skatteyderens selskab og skatteyderens brors selskab skulle sættes til 3.000 kr. om måneden. SKAT lagde vægt på "oplysninger omkring udlejningspriser i området" og "oplysninger fra internettet omkring lejermåls udlejningsværdi i området".

Landsskatteretten gav imidlertid skatteyderen fuldt medhold i sagen. Landsskatteretten lagde særligt vægt på, at der ikke forelå nærmere oplysninger om, hvilke udlejningspriser i området SKAT havde anvendt for deres skøn over markedsløjen, og at en fremmed lejer havde betalt 1.250 kr. om måneden.

*(Sag 23 på den sagsliste, jeg har udleveret til SKAT og Landsskatteretten)*

Efter min opfattelse burde SKAT – som også påpeget af Landsskatteretten – bl.a. have inddraget det forhold, at en fremmed lejer kun betalte 1.250 kr. om måneden. Dette måtte anses for en væsentlig oplysning i forhold til vurderingen af den korrekte markedsløje.

SKAT henviste endvidere kun helt generelt til oplysninger om udlejningspriser på internettet uden at konkretisere disse nærmere.

Endelig synes SKAT også at have overset, at markedsløjen i 2005 på 2.793,25 kr. var betaling for hele lejermålet.

Den anden sag vedrørte en skønsmæssig forhøjelse af skatteyderens indkomst for årene 2010-2012. Forhøjelsen skete på grundlag af en privatforbrugsopgørelse, der viste, at skatteyderen havde oplyst indkomster, som ikke kunne dække skatteyderens privatforbrug (negativt privatforbrug), jf. skattekontrollovens §§ 5, stk. 3, og 6 B.

SKAT havde udarbejdet privatforbrugsopgørelsen på grundlag af skatteyderens bankkontooplysninger. Opgørelsen viste bl.a., at skatteyderen havde haft dankorthævninger på henholdsvis 78.571 kr. i 2010, 167.317 kr. i 2011 og 52.883 kr. i 2012. Dankorthævningerne var således markant højere i 2011 end i de to øvrige år.

SKAT skrev i sin begrundelse for afgørelsen bl.a., at "privatforbrug anses for stabilt og jævnt over årene og niveauet for DAN kort hævninger i 2011 anses for retningsgivende".

SKATs opfattelse af, at skatteyderens dankorthævninger i 2011 skulle betragtes som retningsgivende, indebærer, at SKAT forhøjede skatteyderens indkomst for årene 2010 og 2012 med differencen mellem dankorthævningen i 2011 og dan-

## OMBUDSMANDENS REDEGØRELSE

korthævningerne i henholdsvis 2010 og 2012 – dvs. forhøjelser på 88.746 kr. i 2010 og 114.000 kr. i 2012.

I Landsskatterettens afgørelse forklarede Landsskatteretten udførligt om hjemmelsgrundlaget for at foretage en skønsmæssig ansættelse på grundlag af negativt privatforbrug, samt hvorfor SKAT i den konkrete sag havde været berettiget til at udøve et skøn.

Landsskatteretten var imidlertid ikke enig med SKAT i, at dankorthævningerne i 2011 skulle anses for retningsgivende, og fandt således ikke grundlag for at beskatte klageren i 2010 og 2012 af differencen i forhold til dankorthævningerne i 2011.

*(Sag 9 på den sagsliste, jeg har udleveret til SKAT og Landsskatteretten)*

SKAT gav ikke nogen begrundelse for sin opfattelse af, at dankorthævningerne i 2011 skulle anses for retningsgivende.

På den måde kan SKATs afgørelse efterlade indtryk af, at SKAT valgte år 2011 som retningsgivende, fordi dankorthævningerne var højest dette år og dermed ville føre til en højere beskatning af skatteyderen i årene 2010 og 2012. Det ville i givet fald være et klart usagligt hensyn.

### **8. Skattemyndighedernes stillingtagen til partsanbringender**

Ved min gennemgang af de 30 sager har jeg undersøgt, i hvilket omfang myndighederne har forholdt sig til skatteyderens partsanbringender, dvs. de argumenter, som skatteyderen havde anført til støtte for sin opfattelse af sagen.

Jeg har valgt at fokusere på dette spørgsmål, bl.a. fordi skatteadvokater og revisorer forud for iværksættelsen af min undersøgelse har peget på dette som en væsentlig problemstilling.

Ved min gennemgang af sagerne har jeg fundet flere eksempler på, at myndighederne efter min opfattelse ikke har forholdt sig tilstrækkeligt til partsanbringender.

Hvis myndighederne ikke i relevant omfang forholder sig til partsanbringender, kan det føre til, at der træffes en materielt forkert afgørelse. Det kan også indebære, at parten ikke får en dækkende og fyldestgørende forklaring på, hvorfor afgørelsen har fået det resultat, den har.

## OMBUDSMANDENS REDEGØRELSE

Eksemplerne har jeg fundet i såvel SKATs som Landsskatterettens afgørelser.

### 8.1. Generelt om begrundelsespligten

Forvaltningslovens §§ 22 og 24 indeholder regler om begrundelse af skriftlige afgørelser.

Efter forvaltningslovens § 22 skal skriftlige afgørelser være ledsaget af en begrundelse, medmindre afgørelsen fuldt ud giver den pågældende part medhold.

Kravene til begrundelsens indhold fremgår af forvaltningslovens § 24. En begrundelse skal således efter bestemmelsens stk. 1 indeholde en henvisning til de retsregler, i henhold til hvilke afgørelsen er truffet, og tillige – hvis afgørelsen beror på et administrativt skøn – de hovedhensyn, der har været bestemmende for skønsudøvelsen.

Herudover skal begrundelsen efter stk. 2 om fornødent indeholde en kort redegørelse for de oplysninger vedrørende sagens faktiske omstændigheder, som er tillagt væsentlig betydning ved afgørelsen.

Se nærmere om begrundelseskravet i Niels Fenger, Forvaltningsloven med kommentarer, 1. udgave (2013), s. 591 ff., og Folketingets Ombudsmands overblik #10 om begrundelse i Myndighedsguiden på ombudsmandens hjemmeside.

Forvaltningslovens regler om begrundelse har karakter af minimumskrav. Bestemmelser i andre love mv., som stiller strengere krav til begrundelse end forvaltningsloven, gælder således ved siden af forvaltningslovens generelle regler.

Bl.a. følger det af § 12, stk. 2, i bekendtgørelse nr. 1428 af 13. december 2013 om Landsskatterettens forretningsorden, at begrundelseskravet gælder, selv om Landsskatteretten ved afgørelsen fuldt ud giver klageren medhold. Det skyldes primært hensynet til vejledning over for de underordnede myndigheder, herunder den myndighed, hvis afgørelse er blevet underkendt. Se Hans Henrik Bonde Eriksen, Poul Bostrup og Susanne Dahl, Skatteforvaltningsloven med kommentarer, 2. udgave (2017), s. 933.

Også SKATs og Skatteankestyrelsens *forslag* til afgørelser i sagsfremstillinger og agterskrivelser omfattet af skatteforvaltningslovens § 19, sammenholdt med § 35 d, og § 20 skal indeholde en begrundelse, der opfylder forvaltningslovens krav. Det fremgår af henholdsvis skatteforvaltningslovens § 19, stk. 2, og § 20, stk. 1, der henviser til forvaltningslovens krav til begrundelse.



## OMBUDSMANDENS REDEGØRELSE

Skatteyderen bliver i forbindelse med partshøring over skattemyndighedernes forslag til afgørelse ikke kun hørt over oplysninger om sagens faktiske omstændigheder mv., der er til ugunst for parten og af væsentlig betydning for sagens afgørelse, jf. den almindelige partshøringsregel i forvaltningslovens § 19. Skatteforvaltningslovens §§ 19 og 20 medfører et udvidet krav, idet myndigheden skal høre ikke blot over sagsoplysningen indtil videre, men også over en forventet retsanvendelse. Se bl.a. Hans Henrik Bonde Eriksen, Poul Bostrup og Susanne Dahl, Skatteforvaltningsloven med kommentarer, 2. udgave (2017), s. 356 f. og s. 376 f.

### **8.2. Pligt efter forvaltningslovens § 24 til at tage stilling til relevante partsanbringender**

En begrundelse for en forvaltningsafgørelse skal efter forvaltningslovens § 24 udgøre en sandfærdig forklaring på, hvorfor afgørelsen har fået netop det pågældende indhold.

Det er ikke muligt generelt at angive, hvor udførligt en myndighed bør udforme begrundelsen. Besvarelsen må bl.a. bero på, hvor aktivt den pågældende part har medvirket i den forudgående sagsbehandling og på sagens karakter i øvrigt.

Se Niels Fenger, Forvaltningsloven med kommentarer, 1. udgave (2013), s. 622, og pkt. 132-133 i Justitsministeriets vejledning nr. 11740 af 4. december 1986 om forvaltningsloven.

Myndigheden har ikke pligt til i sin begrundelse at tage stilling til alle anbringender og synspunkter, som parten fremfører.

Men i en vis udstrækning vil der være en pligt for myndigheden til at tage stilling til partsanbringender.

Det gælder ikke kun, hvis partens anbringender angår kriterier, som myndigheden selv har inddraget i afgørelsen, men også andre partsanbringender, som ikke umiddelbart kan afvises som uvæsentlige eller irrelevante for afgørelsen, jf. Niels Fenger, Forvaltningsloven med kommentarer, 1. udgave (2013), s. 637, og Hans Henrik Bonde Eriksen, Poul Bostrup og Susanne Dahl, Skatteforvaltningsloven med kommentarer, 2. udgave (2017), s. 937.

Forvaltningslovens § 24 indebærer således en pligt for myndighederne til udtrykkeligt at forholde sig til *relevante* partsanbringender.

Tilsvarende krav fremgår udtrykkeligt af § 12, stk. 2, i bekendtgørelse nr. 1428 af 13. december 2013 om Landsskatterettens forretningsorden, hvorefter begrundelsen "skal angive Landsskatterettens stillingtagen til de af klageren an-

førte forhold og synspunkter, i det omfang disse forhold og synspunkter må anses for relevante i forhold til sagens afgørelse”.

### **8.3. Manglende stillingtagen til relevante partsanbringender kan føre til forkerte afgørelser**

Hvis en myndighed ikke forholder sig til et relevant partsanbringende, vil det f.eks. kunne indebære, at myndigheden ikke inddrager et relevant sagligt hensyn i en skønsafvejning. Det vil kunne føre til, at der træffes en forkert afgørelse.

Særligt én af de gennemgåede sager kan efter min opfattelse illustrere denne problemstilling:

Sagen, der også er omtalt i pkt. 5.2.2 og 5.2.3 ovenfor, vedrørte beskatning af værdien af fri bil hos en hovedanpartshaver, jf. ligningslovens § 16 A, stk. 5, jf. § 16, stk. 1 og 4. Afgørende for, om der skal ske beskatning, er, om hovedanpartshaveren må anses for at have haft privat rådighed over bilen. Det afhænger af en konkret vurdering af sagens omstændigheder.

Det fremgår af sagen, at hovedanpartshaveren under en kontrolaktion, som SKAT havde foretaget sammen med politiet, var blevet standset og udspurgt om sin anvendelse af den bil, han kørte i. Han havde under kontrolaktionen oplyst, at han ”ikke blev beskattet af værdi af fri bil, idet bilen er parkeret på selskabets adresse” (jf. SKATs anmodning af 11. december 2012 til hovedanpartshaverens selskab om at modtage nærmere oplysninger om bilens anvendelse).

Denne oplysning gentog han i et svar (brev af 28. januar 2013) på SKATs anmodning af 11. december 2012 om at modtage nærmere oplysninger. Han skrev således, at bilen ”holder i parkeringskælderens på firmaets adresse”, og at han og ægtefællen derfor havde købt to nye biler, som de brugte privat.

SKAT mente, at der var grundlag for beskatning. SKAT lagde afgørende vægt på, at der ikke var ført et kørselsregnskab. SKAT forholdt sig ikke til oplysningen om parkeringsforholdene.

I Landsskatteretten fik hovedanpartshaveren fuldt medhold. Landsskatteretten lagde afgørende vægt på hans oplysning om, at bilen havde været placeret i en parkeringskælder på selskabets adresse og ikke på hans bopæl, og at bilen var egnet til at blive anvendt i selskabets tjeneste. I den situation påhviler det SKAT at løfte bevisbyrden for, at selskabet har stillet bilen til rådighed. Den bevisbyrde havde SKAT ikke løftet med henvisning til en kørsel, der efter hovedanpartshaverens forklaring havde et erhvervsmæssigt formål.

*(Sag 3 på den sagsliste, jeg har udleveret til SKAT og Landsskatteretten)*

## OMBUDSMANDENS REDEGØRELSE

Som det fremgår af sagen, gjorde hovedanpartshaveren over for SKAT både mundtligt og skriftligt opmærksom på, at bilen holdt parkeret på selskabets adresse.

Efter min opfattelse var det uheldigt, at SKAT i sin afgørelse slet ikke forholdt sig til oplysningen om, at bilen var parkeret på selskabets adresse og ikke på bopælen – et hensyn, der også efter praksis på tidspunktet for SKATs afgørelse måtte anses for væsentligt.

### **8.4. Manglende stillingtagen til partsanbringender kan føre til, at skatteyderen ikke får en fyldestgørende forklaring på afgørelsen**

I andre af de gennemgåede sager har manglende stillingtagen til partsanbringender efter min opfattelse ført til, at skatteyderen ikke har fået en dækkende og fyldestgørende forklaring på, at afgørelsen har fået det pågældende indhold.

Til illustration kan nævnes to eksempler:

Den ene sag, der også er omtalt i pkt. 5.2.4 og 5.2.5 ovenfor, vedrørte fradrag for børnebidrag. Skatteyderen ville fradrage et beløb, der meget væsentligt oversteg det beløb, som Statsforvaltningen ville have fastsat, hvis forældrene ikke havde indgået en aftale. Beløbet svarede til normalbidraget med et tillæg på ca. 750 pct. Skatteyderen havde henvist til, at aftalen om det høje børnebidrag bl.a. skyldtes, at de sociale sikringsakter for enlige i USA – hvor den tidligere ægtefælle og barnet nu opholdt sig – var anderledes end i Danmark.

Over for både SKAT og Landsskatteretten havde skatteyderen henvist til den beskrivelse af SKATs praksis, som fremgik af SKATs juridiske vejledning. Herefter kunne fradragsretten begrænses, hvis bidraget åbenbart oversteg, hvad Statsforvaltningen ville have fastsat, hvis forældrene ikke havde indgået en aftale. Men – fremgik det videre – "[d]et bør dog kun ske i ekstreme tilfælde – specielt hvor de forhøjede børnebidrag ydes i stedet for bidrag til ægtefællen, eller hvor der er tale om krydsende børnebidrag".

I SKATs afgørelse, som Landsskatteretten stadfæstede, blev fradraget nedsat. Såvel SKAT som Landsskatteretten henviste til, at beløbet "åbenbart" oversteg det beløb, som Statsforvaltningen ville have fastsat.

*(Sag 8 på den sagsliste, jeg har udleveret til SKAT og Landsskatteretten)*

Efter min opfattelse burde SKAT og Landsskatteretten have forholdt sig til skatteyderens anbringende om, at situationen ikke faldt ind under "ekstreme tilfælde".

## OMBUDSMANDENS REDEGØRELSE

Den anden sag vedrørte ekstraordinær genoptagelse af en skatteansættelse for 2006, hvor skatteyderen var blevet beskattet af en skønnet lejeindtægt.

SKAT havde imødekommet en anmodning fra skatteyderen om ekstraordinær genoptagelse for årene 2007 og 2008 med den begrundelse, at "der ifølge det Centrale Person Register ikke har boet nogen i den af dig ejede lejlighed, hvorfor de skønsmæssige ansættelser af overskud af virksomhed må anses for åbenbart urimelige". Men SKAT havde altså meddelt afslag på genoptagelse for år 2006.

I klagen til Landsskatteretten gjorde skatteyderen gældende, at det fremgik af SKATs egen afgørelse, at der ifølge Det Centrale Personregister ikke havde boet nogen i lejligheden fra den 6. august 2006 og frem. Derfor var det forkert, når SKAT skatteansatte for 2006 på baggrund af lejeindtægter på et helt år. Skatteyderen gentog synspunktet i et senere brev til Landsskatteretten (9. december 2013).

Landsskatteretten tog ikke stilling til anbringendet. Landsskatteretten stadfæstede SKATs afgørelse særligt med henvisning til, at skatteyderen ikke havde dokumenteret eller i tilstrækkelig grad sandsynliggjort, at den oprindelige ansættelse for 2006 var urigtig som følge af svig fra tredjemand, eller at der forelå andre særlige omstændigheder, der ikke kunne bebrejdes skatteyderen.

*(Sag 22 på den sagsliste, jeg har udleveret til SKAT og Landsskatteretten).*

Under hensyn til, at SKAT havde imødekommet anmodningen om ekstraordinær genoptagelse for 2007 og 2008 netop med henvisning til oplysninger i CPR-registreret, var der efter min opfattelse tale om et relevant anbringende, som Landsskatteretten burde have forholdt sig til ved sin vurdering af, om der også kunne ske ekstraordinær genoptagelse for år 2006.

### **8.5. God forvaltningsskiks betydning for spørgsmålet om myndighedernes stillingtagen til partsanbringender**

Ikke kun forvaltningslovens krav til begrundelse kan have betydning for spørgsmålet om myndighedernes stillingtagen til partsanbringender.

Også god forvaltningsskik kan have betydning. Det gælder i relation til partsanbringender, som myndigheden anser for uvæsentlige eller irrelevante, men som parten selv over for myndigheden har tilkendegivet at lægge stor vægt på.

I den situation vil det efter omstændighederne være bedst stemmende med god forvaltningsskik, at afgørelsen kortfattet angiver, at de pågældende anbringender ikke er tillagt betydning. Derved kan parten se, at myndigheden har været opmærksom på dem. Jeg henviser til Niels Fenger, Forvaltningsret, 1. udgave (2013), s. 637 ff., med omtale af ombudsmandspraksis.

## OMBUDSMANDENS REDEGØRELSE

Til illustration kan jeg nævne en sag vedrørende hobbyvirksomhed. Ved bedømmelsen af, om skatteyderen kunne fradrage underskud i årene 2010-2012 ved drift af hestestutteri, skulle der – i overensstemmelse med sædvanlig praksis – lægges vægt på, om ejendommen bedømt ud fra en teknisk-landbrugsfaglig målestok kunne betegnes som sædvanlig og forsvarlig samt tilsigtede at opnå et rimeligt driftsresultat.

SKAT mente ikke, at ejendommen var drevet erhvervmæssigt, og godkendte derfor ikke underskuddene som fradragsberettigede.

Under klagesagen for Landsskatteretten anførte skatteyderens repræsentant i sit supplerende indlæg (8. juni 2016) bl.a., at fremtidsudsigterne for virksomheden så lysere ud, idet skatteyderen havde fundet indtjeningsmuligheder, som fremadrettet ville generere overskud til virksomheden. Repræsentanten lagde vægt på, at skatteyderen havde haft fokus på at opnå et godt resultat ved bl.a. at foretage en omlægning af driften i 2012/2013, hvorved man gik væk fra avlsarbejdet og valgte at fokusere på supplerende erhvervsaktiviteter så som hestepension, kursusvirksomhed og udlejning af lejlighed med hestebokse. Repræsentanten gennemgik tre utrykte landsskatteretsafgørelser, der alle under henvisning til en omlægningsfase anså landbrugene som erhvervmæssigt drevet.

Ud fra en konkret vurdering anså Landsskatteretten ikke skatteyderens stutterivirksomhed for erhvervmæssigt drevet i de påklagede indkomstår 2010, 2011 og 2012. Landsskatteretten begrundede afgørelsen nærmere, men forholdt sig ikke udtrykkeligt til klagerens anbringende om omlægning.

*(Sag 20 på den sagsliste, jeg har udleveret til SKAT og Landsskatteretten)*

Bl.a. under hensyn til, at der var tale om en omlægning, som efter det oplyste først havde fundet sted i 2013 – dvs. *efter* de undersøgte år – er det umiddelbart min vurdering, at der ikke var tale om et relevant anbringende.

Men omlægningssynspunkter kan efter omstændighederne have betydning for rentabilitetsvurderingen, og skatteyderens repræsentant lagde vægt på dette forhold og havde i øvrigt tilkendegivet stor utilfredshed med, at der ikke var afholdt syn og skøn i sagen.

Det havde derfor efter min opfattelse været bedst stemmende med god forvaltningskik, at Landsskatteretten kortfattet havde angivet, at omlægnings-synspunktet ikke var tillagt betydning.

### **8.6. Hvorfor er det vigtigt, at myndighederne forholder sig til partsanbringender?**

Ovenfor har jeg givet eksempler på vigtigheden af, at myndighederne tager stilling til partsanbringender. Som det fremgår, kan en manglende stillingtagen få betydning på flere måder.

Helt generelt for begrundelseskravet i forvaltningslovens § 24 gælder, at en begrundelse kan give en øget sikkerhed for, at afgørelsen er rigtig, og at grundlaget for afgørelsen er sagligt og fyldestgørende.

Som en af de omtalte sager illustrerer (pkt. 8.3 ovenfor), kan manglende stillingtagen til et relevant partsanbringende indebære, at myndigheden ikke i tilstrækkeligt omfang er opmærksom på et sagligt relevant hensyn i en skønsmæssig afvejning. Det vil kunne øge risikoen for, at der træffes en materielt forkert afgørelse.

Manglende stillingtagen til partsanbringender vil derudover kunne betyde, at parten ikke får en dækkende og fyldestgørende forklaring på, hvorfor afgørelsen har fået det resultat, den har. Dette vil gøre det sværere for parten bl.a. at tage stilling til, om afgørelsen skal påklages eller indbringes for domstolene eller Folketingets Ombudsmand.

Men spørgsmålet om manglende stillingtagen til partsanbringender har også betydning for tilliden til myndighederne.

En begrundelse – herunder en stillingtagen til relevante partsanbringender og andre anbringender, som parten selv udtrykkeligt har tilkendegivet at lægge stor vægt på – kan således hjælpe borgeren til bedre at forstå afgørelsen og kan have stor betydning for borgerens accept af afgørelsen.

Hvis skattemyndighederne ikke i tilstrækkeligt omfang forholder sig til partsanbringender, kan det give skatteyderen en oplevelse af, at det ikke nytter at komme med argumenter og synspunkter, idet myndigheden alligevel ikke er opmærksom på dem eller har afgjort sagen på forhånd. Det kan således give en fornemmelse af, at myndigheden ikke tager skatteyderen alvorligt.

## **9. Landsskatterettens prøvelse af ansættelsesfrister**

### **9.1. Retsgrundlaget**

Skatteforvaltningslovens §§ 26 og 27 fastlægger rammer for, hvor længe der kan ske ændringer i selve skatteansættelsen af indkomst for et givet indkomstår.

## OMBUDSMANDENS REDEGØRELSE

Den ordinære ansættelsesfrist fremgår af § 26, stk. 1. Med hjemmel i § 26, stk. 1, 5. pkt., er der endvidere fastsat en kortere ansættelsesfrist for personer med enkle økonomiske forhold, jf. bekendtgørelse nr. 534 af 22. maj 2013, mens bl.a. § 26, stk. 5, fastsætter en længere ansættelsesfrist for såkaldt kontrollerede transaktioner.

Fristerne i § 26 kan gennembrydes ekstraordinært ved nærmere opregnede omstændigheder i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1.

Bestemmelserne er omtalt nærmere af Hans Henrik Bonde Eriksen, Poul Bostrup og Susanne Dahl, Skatteforvaltningsloven med kommentarer, 2. udgave (2017), s. 431 ff.

I en sag i Folketingets Ombudsmands beretning for 2014, sag 2014-6, har jeg udtalt mig om Landsskatterettens prøvelse af ansættelsesfristerne. De bestemmelser, der var tale om at anvende i sagen, var bestemmelserne i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 2 og 5. I Landsskatterettens afgørelse forholdt Landsskatteretten sig ikke til fristreglernes overholdelse, fordi skatteyderens repræsentant undervejs i forløbet havde frafaldet at gøre gældende, at fristerne ikke var opfyldt.

Landsskatteretten er imidlertid en forvaltningsmyndighed og skal derfor ex officio – dvs. på eget initiativ – tage stilling til, om ansættelsesfristerne er overholdt. En klageinstans skal således træffe den materielt rigtige afgørelse i sagen og er underlagt legalitetsprincippet og officialprincippet.

Af legalitetsprincippet følger bl.a., at en afgørelse fra en forvaltningsmyndighed som udgangspunkt skal have hjemmel i lovgivningen.

Efter officialprincippet påhviler det den enkelte forvaltningsmyndighed selv at fremskaffe de nødvendige oplysninger om de foreliggende sager eller dog at foranledige, at private, herunder navnlig sagens parter, medvirker til sagens oplysning.

Endelig er det udgangspunktet, at klageinstansens prøvelse af sagen er en fuldstændig efterprøvelse af hele sagens faktum og af alle sagens retlige spørgsmål.

Landsskatteretten kan derfor ikke undlade at tage stilling til, om reglerne om frister for at ændre en skatteansættelse er opfyldt. Det gælder, selv om skatteyderen udtrykkeligt måtte have frafaldet at gøre gældende, at fristerne ikke er overholdt.

### 9.2. Min vurdering på grundlag af de 30 gennemgåede sager

Ved min gennemgang af de 30 sager har jeg fundet eksempler, der indikerer, at Landsskatteretten alene tager stilling til ansættelsesfristernes overholdelse, når skatteyderen udtrykkeligt har gjort gældende, at fristen for at ændre skatteansættelsen ikke har været opfyldt.

Det drejer sig bl.a. om den sag, der er omtalt under pkt. 7 ovenfor, og som vedrørte en skønsmæssig forhøjelse af skatteyderens indkomst for 2010-2012 på grundlag af en privatforbrugsopgørelse, der viste et såkaldt negativt privatforbrug, jf. skattekontrollovens § 5, stk. 3, og § 6 B.

SKAT skrev i sin afgørelse, at der under normale omstændigheder gælder en etårsfrist for lønmodtagere med enkle forhold, jf. bekendtgørelse nr. 1095 af 15. november 2005 (nu bekendtgørelse nr. 534 af 22. maj 2013). Men – skrev SKAT videre – ”det fremgår dog af bekendtgørelsens stk. 3, at den korte ligningsfrist ikke gælder, hvis betingelsen for ekstraordinær genoptagelse efter SFL § 27, stk. 1, nr. 5, er opfyldt. SKAT vurderer, at dette er tilfældet”. Efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, kan der ske ekstraordinær ansættelse, hvis den skattepligtige eller nogen på dennes vegne forsætligt eller groft uagtsomt har bevirket, at skattemyndighederne har foretaget en ansættelse på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag.

Under klagesagen blev der afholdt møde mellem Skatteankestyrelsen og skatteyderens repræsentant. Af styrelsens mødereferat (15. august 2016) fremgår indledningsvis:

”Repræsentanten anførte, at han muligvis kommer med yderligere indlæg vedr. ugyldighed. Spørgsmålet er, om klageren rent faktisk har handlet mindst groft uagtsomt. Hvis der kommer noget fra repr. vil det være i forbindelse med indlæg til udkast til afgørelse.”

Repræsentanten kom ikke med noget indlæg, og spørgsmålet om ansættelsesfristens overholdelse blev tilsyneladende ikke behandlet af Landsskatteretten.

*(Sag 9 på den sagsliste, jeg har udleveret til SKAT og Landsskatteretten)*

Fremgangsmåden indikerer efter min opfattelse, at Landsskatteretten ville have forholdt sig til spørgsmålet, hvis repræsentanten havde gjort gældende, at der ikke forelå grov uagtsomhed og dermed ikke var grundlag for at forlænge ansættelsesfristen. Repræsentanten undlod dette, og jeg kan ikke se af sagens akter, at Landsskatteretten har forholdt sig til spørgsmålet.

Det er min opfattelse, at Landsskatteretten ex officio skulle have forholdt sig til spørgsmålet.



## OMBUDSMANDENS REDEGØRELSE

I en anden af de gennemgåede sager forholdt Landsskatteretten sig udtrykkeligt til ansættelsesfristernes overholdelse. Men det skete på baggrund af en udtrykkelig indsigelse fra skatteyderen om, at fristerne ikke var overholdt.

*(Sag 5 på den sagsliste, jeg har udleveret til SKAT og Landsskatteretten)*

De omtalte eksempler kan muligvis være udtryk for en mere generel praksis i Landsskatteretten, hvorefter Landsskatteretten alene tager stilling til ansættelsesfristernes overholdelse, hvis skatteyderen har gjort gældende, at fristerne ikke er overholdt.

En sådan praksis er efter min opfattelse ikke i overensstemmelse med legalitetsprincippet og officialprincippet, hvorefter Landsskatteretten ex officio skal sikre sig, at ansættelsesfristerne i skatteforvaltningslovens §§ 26 og 27 er overholdt.

### 10. Opfølgning på redegørelsen

Et udkast til redegørelse har været forelagt for SKAT og Landsskatteretten til udtalelse. Dette har ført til en justering i pkt. 5.2.4, ligesom der enkelte steder i redegørelsen i øvrigt er foretaget små ændringer.

Skattemyndighederne har i deres udtalelser til mig fokuseret på, hvordan man løser de problemer, som redegørelsen peger på.

SKAT har i den forbindelse redegjort for en række initiativer, der allerede er iværksat, samt initiativer, der vil blive igangsat på baggrund af redegørelsen.

Af allerede iværksatte tiltag har SKAT bl.a. redegjort for kvalitetssikring af kontrolsager. Det drejer sig f.eks. om kvartalsvise stikprøvekontroller af 500 tilfældigt udvalgte sager. SKAT har også peget på uddannelsesmæssige tiltag i form af bl.a. interne kurser om udvalgte forvaltningsretlige emner og om sprogpolitik.

For så vidt angår planlagte initiativer har SKAT bl.a. peget på en proces for kvalitetskontrol af journaliseringen, ligesom SKAT vil overveje, hvordan man yderligere kan arbejde med uddannelsesmæssige tiltag og kvalitetssikring med særlig opmærksomhed på bl.a. skønsmæssig ansættelse af skatter og afgifter.

Landsskatteretten har oplyst, at man fortsat vil have fokus på stillingtagen til partsanbringender, ligesom man fremover vil have det som et særligt opmærksomhedspunkt at påse, at SKAT har overholdt ansættelsesfristerne i de påklagede afgørelser.

## OMBUDSMANDENS REDEGØRELSE

De tiltag, som skattemyndighederne har peget på, forekommer mig umiddelbart meget relevante. Det er naturligvis vigtigt, at de nu gennemføres målrettet og effektivt. Jeg har i den forbindelse bedt SKAT om at orientere mig om de tiltag, som SKAT fremover iværksætter som led i opfølgningen på min redegørelse.

Herudover vil jeg i forbindelse med den løbende klagesagsbehandling og i forbindelse med undersøgelser på eget initiativ have fokus på de spørgsmål, der er behandlet i redegørelsen.

Som bilag til redegørelsen vedlægger jeg min høring til SKAT om journalisering mv. og SKATs svar samt det tidligere udkast til redegørelse og Landskatterettens og SKATs udtalelser.

---

Ombudsmanden modtog den 1. marts 2020 et brev fra Skattestyrelsen med oplysning om de initiativer, der var iværksat. Skattestyrelsens brev og ombudsmandens svar herpå til Skattestyrelsen er gengivet nedenfor sidst i dokumentet.



---

# BILAG



SKAT  
Att.: Direktionssekretariatet  
Nykøbingvej 76  
Bygning 45  
4990 Sakskøbing

Gammeltorv 22  
DK-1457 København K  
Tlf. +45 33 13 25 12  
Fax +45 33 13 07 17

[www.ombudsmanden.dk](http://www.ombudsmanden.dk)  
[post@ombudsmanden.dk](mailto:post@ombudsmanden.dk)

Personlig henvendelse: 10-14  
Telefonisk henvendelse:  
Man.-tors. 9-16, fre. 9-15

## Egen drift-undersøgelse af et antal klagesager hos SKAT og Landsskatteretten

16-10-2017

Dok.nr. 17/00615-65/MHE  
Bedes oplyst ved henvendelse

I brev af 20. februar 2017 meddelte jeg SKAT og Landsskatteretten, at jeg havde besluttet at gennemføre en undersøgelse, der skulle rette sig mod SKAT og Landsskatteretten, herunder sekretariatsbetjeningen i Skatteankestyrelsen. Undersøgelsen skulle bygge på en gennemgang af 30 sager.

Ved brev af 4. april 2017 meddelte jeg SKAT og Landsskatteretten, hvilke sager jeg havde udvalgt. Jeg bad for hver enkelt sag om at låne:

- samtlige sagsakter – herunder interne notater mv. – som har ligget til grund for henholdsvis SKATs og Landsskatterettens behandling af sagen,
- aktlister for henholdsvis SKATs og Landsskatterettens akter.

Jeg bad i den forbindelse om at modtage hver myndigheds sagsakter med tilhørende aktliste for sig, således at det tydeligt fremgår, hvilke sagsakter der er SKATs, og hvilke sagsakter der er Landsskatterettens.

Jeg modtog de 30 sager fra SKAT og Landsskatteretten den 5. maj 2017, og jeg er nu i færd med at gennemgå sagerne.

Min foreløbige gennemgang af en større del af de sager, som jeg har modtaget fra SKAT, giver mig anledning til at bede SKAT om oplysninger vedrørende SKATs journalsystemer, sagsdannelse og journalisering.

### 1. Journalsystemer

Jeg har foreløbigt ved min gennemgang af sagerne bemærket, at en stor del af de aktlister, som jeg har modtaget fra SKAT, lader til at være udfærdiget manuelt og ikke dannet i et journalsystem. Jeg har således kun i ét tilfælde fundet en sag, hvor aktlisten ses at være dannet i et journalsystem.

Jeg har endvidere noteret mig, at jeg i en række sager slet ikke har modtaget en aktliste.

Jeg kan som eksempler henvise til sagerne med SKATs sagsid. 142553499 og 149721524, hvor jeg har modtaget en aktliste, der ses at være manuelt udfærdiget, samt til sagerne med SKATs sagsid. 158889201 og 147758766, hvor jeg ikke ses at have modtaget en aktliste.

I sagen med SKATs sagsid. 14-4964829 har jeg modtaget en aktliste, der ses at være genereret i et journalsystem.

**1.1.** På den baggrund beder jeg SKAT om at redegøre for, om de forskellige udformninger af aktlisterne skyldes, at sagerne er behandlet i forskellige journalsystemer.

I bekræftende fald beder jeg SKAT oplyse, hvor mange journalsystemer SKAT anvender ved behandlingen af afgørelsessager, herunder hvad der er baggrunden for, at der anvendes forskellige journalsystemer.

**1.2.** Jeg går ud fra, at samtlige journalsystemer giver mulighed for at registrere datoen for afsendelse eller modtagelse af dokumenter samt angivelse af emne for dokumenterne, jf. offentlighedslovens § 15, stk. 3.

Jeg beder SKAT om at oplyse, hvilke muligheder de enkelte relevante journalsystemer giver for at sammenstille og udskrive disse oplysninger i en aktliste eller lignende.

**1.3.** Hvis det ikke er muligt at danne aktlister ved hjælp af elektroniske journalsystemer, beder jeg SKAT redegøre for, efter hvilke principper SKAT manuelt udfærdiger aktlister.

**1.4.** Jeg bemærker i den forbindelse, at indførelser i journaler, registre og andre fortegnelser vedrørende den pågældende sags dokumenter (aktlister) er omfattet af reglerne om partsaktindsigt, jf. herved forvaltningslovens § 9, stk. 2, nr. 2.

## **2. Sagsdannelse**

Jeg har ved min foreløbige gennemgang af sagerne konstateret, at der i visse sager fremsendes akter, som efter det oplyste er fordelt over to eller flere sager.

Til illustration kan jeg henvise til sagerne med SKATs sagsid. 143113948, 150706476, 210394694 og 214562205, der er sendt til mig som én samlet

sag, samt til sagerne med sagsid. 144671425 og 151996245, der ligeledes er sendt til mig som én samlet sag. I øvrigt kan jeg henvise til sagen med SKATs sagsid. 134417562, hvor der er indsendt to aktlister, men kun angivet ét sagsid.

**2.1.** Jeg beder på den baggrund SKAT om at redegøre for, hvad der er baggrunden for, at akterne i de to førstnævnte sager stammer fra forskellige sagsid, samt redegøre for, hvorfor der er fremsendt to aktlister i den sidstnævnte sag.

**2.2.** Jeg beder videre SKAT om at oplyse, om det er almindeligt forekommende, at akter i en sag kan stamme fra flere forskellige sagsid, og i så fald i hvilke typer af sager dette er tilfældet.

**2.3.** Hvis SKAT har faste principper for sagsdannelse, skal jeg ligeledes anmode SKAT om at oplyse, hvad disse principper går ud på.

### **3. Journalisering**

Jeg har konstateret, at SKAT i en række sager ikke har sendt samtlige akter, der er indgået i SKATs behandling af sagen som første instans.

Dette gør sig navnlig gældende i de sager, som er en del af et større eller mindre sagskompleks, f.eks. sager, der både angår et selskab og en hovedaktionær, eller sager vedrørende flere familiemedlemmer.

Jeg har herudover bemærket, at SKAT i en større del af sagerne ikke har sendt samtlige akter i den korrespondance, som SKAT har haft med Skatteankestyrelsen og Landsskatteretten i forbindelse med klagesagen. I visse sager har SKAT kun sendt en del af korrespondancen, og i andre sager har SKAT ikke sendt nogen korrespondance eller alene sendt Landsskatterettens afgørelse.

Som et eksempel på det anførte kan jeg nævne sagen med SKATs sagsid. 158889201, hvor bl.a. SKATs agterskrivelse samt indsigelserne hertil fra klagerens revisor ikke var blandt de akter, som jeg modtog fra SKAT, selv om akterne er omtalt i SKATs afgørelse i sagen.

Som et andet eksempel kan jeg nævne sagen med SKATs sagsid. 142553499. Jeg har i denne sag konstateret, at SKAT i agterskrivelsen af 30. april 2013 har henvist til et "bilag 752" vedrørende istandsættelsesomkostninger. Dette bilag fremgår ikke af de akter, som SKAT har sendt til mig.

I samme agterskrivelse har SKAT bl.a. anført, at "På skat.dk/tastselv kan du se, hvilke oplysninger vi har modtaget, som har betydning for din skat".

Det fremgår ikke af de akter, som SKAT har sendt til mig, hvilke oplysninger der skulle være tale om. Jeg kan således ikke se, hvilke oplysninger der findes på skat.dk/tastselv, som SKAT har modtaget, og som har betydning for den pågældende persons skat.

Jeg har endvidere noteret mig, at SKAT i afgørelsen i sagen har henvist til en anden sag vedrørende [selskab A]. De akter, som jeg har modtaget fra SKAT, viser ikke, hvad der er anført i sagen vedrørende [selskab A].

Som et tredje eksempel kan jeg nævne sagen med SKATs sagsid. 144671425 og 151996245 (sendt til mig som én samlet sag), hvor SKAT i agterskrivelsen af 31. juli 2013 og afgørelsen af 1. november 2013 refererer til indholdet af et skøde.

Skødet er ikke fremsendt til mig som en del af sagen.

Det fremgår endvidere af Landsskatterettens akter, at Skatteankestyrelsen under behandlingen af klagesagen har forsøgt at indhente skødet hos SKAT, som har oplyst, "at SKAT ikke er i besiddelse af skøde/refusions-opgørelse."

**3.1.** Jeg beder på den baggrund SKAT om at redegøre for SKATs praksis vedrørende journalisering af akter, herunder i separate sager, som har betydning for en eller flere andre sager. Dette kan f.eks. være sager, der både angår et selskab og en hovedaktionær eller sager vedrørende flere familiemedlemmer.

**3.2.** Jeg beder også SKAT redegøre for, hvordan SKAT sikrer, at samtlige akter, der er relevante for en sag, identificeres og vurderes i forbindelse med både behandlingen af selve sagen og anmodninger om aktindsigt, samt hvordan SKAT efterfølgende dokumenterer, hvilke dokumenter SKAT giver aktindsigt i.

**3.3.** Jeg beder endvidere SKAT redegøre for, hvordan de oplysninger, som SKAT henviser til på "skat.dk/tastselv" eller som "oplysninger i skattemappen", senere kan identificeres.

Jeg beder venligst SKAT om at sende mig udtalelsen **inden 4 uger**.

Hvis SKAT har spørgsmål til min anmodning, er SKAT meget velkommen til at kontakte min medarbejder fuldmægtig ... .

Med venlig hilsen



Jørgen Steen Sørensen

**Kopi til:**  
Landsskatteretten



Folketingets Ombudsmand

## **Egen drift-undersøgelse af klagesager hos SKAT og Landsskatteretten**

Folketingets Ombudsmand har i forbindelse med sin egen drift-undersøgelse af et antal klagesager hos SKAT og Landsskatteretten i brev af 16. oktober 2017 oplyst, at der er foretaget en foreløbig gennemgang af en større del af de modtagne sager fra SKAT.

Gennemgangen har givet anledning til, at Ombudsmanden har bedt SKAT om oplysninger vedrørende SKATs journalsystemer, sagsdannelse og journalisering.

Ombudsmanden har anmodet SKAT om følgende:

1. Journalsystemer
  - 1.1. Redegøre for om de forskellige udformninger af aktlisterne skyldes, at sagerne er behandlet i forskellige journalsystemer.  
I bekræftende fald at oplyse, hvor mange journalsystemer SKAT anvender ved behandlingen af afgørelsessager, herunder hvad der er baggrunden for, at der anvendes forskellige journalsystemer.
  - 1.2. Om muligt at bekræfte, at samtlige journalsystemer giver mulighed for at registrere datoen for afsendelse og modtagelse af dokumenter samt angive emne for dokumenterne.  
Oplyse hvilke muligheder de enkelte relevante journalsystemer giver for at sammenstille og udskrive disse oplysninger i en aktliste eller lignende.
  - 1.3. Hvis det ikke er muligt at danne aktlister ved hjælp af elektroniske journalsystemer, bedes SKAT redegøre for, efter hvilke principper SKAT manuelt udfærdiger aktlister.
2. Sagsdannelse  
Ombudsmanden har konstateret, at der i visse sager fremsendes akter, som efter det oplyste er fordelt over to eller flere sager.

Til illustration er der henvist til sagerne med SKATs sagsid.143113948, 150706476, 210394694 og 214562205, der er sendt som én samlet sag, samt til sagerne med sagsid. 144671425 og 151996245, der ligeledes er sendt som én samlet sag. I øvrigt henvises til sagen med SKATs sagsid. 134417562, hvor der er indsendt to aktlister, men kun angivet ét sagsid.

- 2.1. Redegøre for hvad der er baggrunden for, at akterne i de to førstnævnte sager stammer fra forskellige sagsid, samt redegøre for, hvorfor der er fremsendt to aktlister i den sidstnævnte sag.
  - 2.2. Oplyse om det er almindeligt forekommende, at akter i en sag kan stamme fra flere forskellige sagsid, og i så fald i hvilke typer af sager dette er tilfældet.
  - 2.3. Hvis SKAT har faste principper for sagsdannelse, anmodes SKAT om at oplyse, hvad disse principper går ud på.
3. Journalisering
- 3.1. Redegøre for SKATs praksis vedrørende journalisering af akter, herunder i separate sager, som har betydning for en eller flere andre sager. Dette kan fx være sager, der både angår et selskab og en hovedaktionær eller sager vedrørende flere familiemedlemmer.
  - 3.2. Redegøre for hvordan SKAT sikrer at samtlige akter, der er relevante for en sag, identificeres og vurderes i forbindelse med både behandlingen af selve sagen og anmodninger om aktindsigt, samt hvordan SKAT efterfølgende dokumenterer, hvilke dokumenter SKAT giver aktindsigt i.
  - 3.3. Redegøre for, hvordan de oplysninger, som SKAT henviser til på ”skat.dk/tastselv” eller som ”oplysninger i skattemappen”, senere kan identificeres.

Folketingets Ombudsmand har endvidere konstateret, at SKAT i en række sager ikke har sendt samtlige akter, der er indgået i SKATs behandling af sagen som første instans, herunder akter vedrørende SKATs korrespondance med Skatteankestyrelsen i forbindelse med klagesagen. Folketingets Ombudsmand har i brevet af 16. oktober 2017 henvist til en række konkrete eksempler.

SKATs svar på de stillede spørgsmål (pkt. 1 – 3) fremgår nedenfor. Besvarelsen følger systematikken i Ombudsmandens henvendelse, dog har vi valgt at svare på spørgsmålene vedrørende de konkrete sager i de vedhæftede bilag, hvor der er et bilag for hver klagesag.

SKAT skal beklage, at der manglede aktlister og bilag i det tidligere fremsendte materiale. De 30 sager er nu gennemgået igen og evt. manglende materiale samt svar på spørgsmål vedrørende de enkelte sager er vedlagt som bilag 1 – 30.

## 1. Journalsystemer

### 1.1. Journalsystemer i SKAT og deres anvendelse

De forskellige udformninger af aktlister skyldes, at sagerne er behandlet i forskellige journalsystemer.

De 30 sager, der er udvalgt, er behandlet i systemerne SKAT Ligning og WorkZone. Nedenfor ses en kort beskrivelse af disse systemer.

<i>System</i>	<i>System type</i>	<i>Behandler sager om</i>
SKAT Ligning	Fagsystem hvor dokumenter udarbejdes og journaliseres på sagen. Fagsystemet styrer sagsforløbet samt indberetter ændringer fra afgørelsen direkte til SLUT-systemerne, som danner årsopgørelsen.	Skat, moms, lønsum m.m. for personer, virksomheder og selskaber samt fonde, dødsbo, udlandsbeskatning m.fl.
WorkZone	Elektronisk sags- og dokumenthåndtering (ESDH)	De sagsområder, der ikke behandles i et fagsystem, herunder SKAT Ligning.

Baggrunden, for at der anvendes forskellige journalsystemer, er delvist historisk. Ved sammenlægningen af den statslige og de kommunale skatteforvaltninger i 2005 blev der truffet beslutning om at fortsætte med de to mest anvendte sagsbehandlings- og journaliseringssystemer, SKAT Ligning og Captia (nu WorkZone).

Baggrunden for brug af forskellige journalsystemer er herudover forskelligartede opgaver i SKAT og behovet for at understøtte sagsbehandlingen bedst muligt på den enkelte opgave.

SKAT Ligning er et specialudviklet fagsystem, der understøtter ovennævnte sagsområder og har integration til årsopgørelsen. SKAT Ligning kan automatisk overføre data fra SKATs afgørelser til årsopgørelsessystemet, og dermed sikre sammenhængen mellem afgørelse og årsopgørelse. Den automatiske indberetning sikrer også funktionsadskillelse, idet den medarbejder, der har truffet en afgørelse, ikke selv kan/skal indberette en evt. ændring.

Der er som [bilag 31](#) vedlagt en oversigt over, hvilke journalsystemer, der anvendes til forskellige typer af sager.

### 1.2. Sammenstilling og udskrivning af aktlister

De muligheder, der gives i SKAT Ligning og WorkZone for at registrere dato for afsendelse og modtagelse af dokumenter samt angive emnerne herfor, beskrives nedenfor.

I **SKAT Ligning** opereres der på afsendt post med 2 journaliseringsdatoer. En dato for oprettelse af dokumentet og en dato for afslutning/låsning og udsendelse af dokumentet.

Indgående brevpost modtages i Sakskøbing og indscannes som dokumenter i SKAT Ligning, og registrering sker med modtagelsesdatoen. Dokumentet lægges i scanningsmapper indenfor de enkelte henvendelseskategorier/sagstyper (fx. henstandssager, ekstraordinære gentagelser, dispensationer osv.).

På grundlag heraf oprettes der sager med angivelse af sagstype og tilknytning af specifikke emneord.

I SKAT Ligning registreres der ikke automatisk en afsendelse- eller modtagelsesdato for mails og breve, der er oprettet udenfor SKAT Ligning, som sagsbehandleren manuelt journaliserer på sagen.

SKAT Ligning kan ikke automatisk danne en aktliste. Derfor udarbejdes de manuelt af sagsbehandleren.

I **WorkZone** registreres automatisk en afsendelses- og modtagelsesdato, uanset om det er et scannet dokument eller en mail. Ved afsendelse og modtagelse via digital post sker journaliseringen automatisk, og afsendelses- og modtagelsesdato registreres.

WorkZone understøtter dannelse af aktlister. Aktlisten viser de dokumenter, der er registreret på sagen. Følgende oplysninger fremgår af aktlisten:

- Sagsnummer
- Sagstitel
- Aktnummer
- Dokument ID
- Dokumenttitel
- Brevdato
- Type dokument
- Oprettet
- Eventuelle bilag og henvisninger
- Dokumentets parter

### **1.3. Principper for udfærdigelse af manuelle aktlister**

SKAT har udarbejdet retningslinjer for behandling og afgørelse af sager om aktindsigt efter såvel forvaltningslovens som offentlighedsloven, hvor det påpeges, at der skal udarbejdes en aktliste. Retningslinjerne vedlægges som bilag 32a-c. Der findes ikke retningslinjer for udseende og indhold for aktlister. SKAT har en sagsbehandlingsportal på intranettet, hvor sagsbehandlerne kan finde et eksempel på en aktliste. Eksemplet vedlægges som bilag 32d.

## **2. Sagsdannelse**

### **2.1 og 2.2 Sagsid.**

Folketingets Ombudsmand har konstateret, at der blandt klagesagerne er tilfælde, hvor der er flere sagsid. på samme klagesag. Folketingets Ombudsmand bemærker endvidere, at der i et tilfælde er indsendt to aktlister vedrørende en sag. Disse klagesager er behandlet i SKAT Ligning.

#### *Flere sagsid. på samme sag*

SKAT Ligning tager altid udgangspunkt i et cpr.nr. eller et cvr.nr. Når en sag oprettes med angivelse af en given sagstype dannes automatisk et entydigt sagsid.

En sag i SKAT Ligning kan kun have én sagstype. En sagstype kan fx være ”Money Transfer”, ”Udtalelse til Skatteankestyrelsen”, eller ”Sag afgjort ved klageinstans”.

I SKAT Ligning kan der til gengæld oprettes flere sager (sagsid.) på en person/virksomhed. Hver sag tildeles en entydig sagsid.

Det betyder, at hvis en afgørelse om fx Money Transfer påklages til Skatteankestyrelsen, skal der oprettes flere sager med hver sin sagsid. Dette medfører, at der i forbindelse med et konkret sagsforløb ofte optræder flere sagsid., fx en kontrolsag, en udtalelse til landsskatteretten, modtaget afgørelse fra landsskatteretten og herefter afsluttet med indkomståndringen afledt af klagesagen (spørgsmål 2.2).

Dette forhold er også årsagen til, at der i de konkrete klagesager er indsendt én aktliste, selv om der er tale om to sagsid. (spørgsmål 2.1, første led).

#### *To aktlister vedrørende samme sag (spørgsmål 2.1, andet led)*

I dette tilfælde er der tale om to sagsid. Der er ved en fejl kun henvist til den ene sagsid. i det tidligere fremsendte materiale. Forholdet er nærmere omtalt i bilag 12.

### **2.3 Principper for sagsdannelse**

I **SKAT Ligning** benyttes enkeltsagsprincippet ved afgørelsessager. Der oprettes én sag pr. henvendelse, men princippet kan fraviges med baggrund i gældende lovgivning. En henvendelse, der indeholder både ordinær og ekstraordinær genoptagelse af årsopgørelsen, vil eksempelvis blive delt i 2 sager pga. skatteforvaltningslovens regler om frister for genoptagelse.

Når en sag oprettes i SKAT Ligning, sker det på enten et cpr.nr. eller et cvr.nr., hvorefter der automatisk dannes et unikt sagsid.

For at oprette en sag, skal sagsbehandleren angive følgende:

- Sagstype
- Indkomstår
- Sagsbehandler
- Regelsæt

En sagstype består af et nummer og et navn. Sagstyper er foruddefineret og bruges til at opdele sagerne i kategorier, for at skabe overblik over sagerne samt til brug for statistiske oplysninger.

Indkomstår beskriver det år, som skatte- eller momsændringen omhandler.

Sagsbehandlers navn registreres automatisk.

Et ”regelsæt” styrer sagsforløbet og skal sikre, at en sag bliver behandlet efter SKATs interne regler og den gældende lovgivning.

I **WorkZone** benyttes enkeltsagsprincippet ligeledes ved afgørelsessager. Der oprettes én sag pr. henvendelse. Dette princip kan fraviges ved dossiersager (personalesager) og samlesager (fx sager vedrørende udstykninger).

Når der oprettes en sag i WorkZone, skal der angives 3 obligatoriske oplysninger:

- Titel på sagen.
- Sagsgruppe: Hvad drejer sagen sig om.
- Handling: Hvad der skal gøres ved sagen.

I forbindelse med oprettelsen bliver der automatisk udfyldt følgende:

- Sagsbehandler med kontor og afdeling.
- Indblik: Dvs. hvem, der har rettigheder til at tilgå sagen. Dette bliver automatisk tildelt på baggrund af den sagsgruppe, man har valgt ved oprettelse af sagen.

Sagen får tildelt et unikt sagsnummer.

### **3. Journalisering**

SKAT har etableret en sagsbehandlingsportal på intranettet. Formålet med portalen er at have et centralt sted, hvor medarbejderne kan søge informationer om sagsbehandlingsregler og -principper samt links til retskilder, interne retningslinjer og vejledninger, fx de vedlagte vejledninger om aktindsigtssager og journalisering (bilag 32a-d og 33)

For at sikre, at SKATs medarbejdere har kendskab til sagsbehandlingsregler mv., er der endvidere etableret et e-læringsprogram ”Sagsbehandling, retssikkerhed og regler”. I e-læringsprogrammet gennemgår medarbejderne de grundlæggende principper i blandt andet forvaltningsloven, persondataloven, og skatteforvaltningsloven.

Alle medarbejdere og ledere har gennemgået programmet, ligesom kommende medarbejdere også skal gennemgå læringsprogrammet.

For at understøtte korrekt journalisering har SKAT udarbejdet en vejledning i, hvornår og hvor dokumenter skal journaliseres. Denne vejledning er tilgængelig for alle medarbejdere på SKATs intranet, og vedlagt som bilag 33.

### 3.1. SKATs praksis for journalisering af akter

I dette afsnit redegøres der for journalisering af dokumenter på sager dannet efter de principper, der er omtalt under punkt 2.

#### *Sendt post*

Som nævnt kan der i **SKAT Ligning** kun oprettes sager med et cvr.nr. eller cpr.nr. Der kan oprettes flere sager på en person / virksomhed, men hver sag tildeles et unikt sagsid. sammen med de nævnte oplysninger/data, der er omtalt under punkt 2.

Der sker automatisk journalisering af afsendte breve udarbejdet i SKAT Ligning.

Når der oprettes et dokument på en sag i SKAT Ligning er følgende registreret om dokumentet:

- Titel
- Dato for oprettelse
- Et unikt dokumentnummer
- Dokumenttype (Fx indgående, udgående, intern arbejdsdokument)

Dokumenterne oprettes på hver enkel sag ved at:

- Sagsbehandler opretter et brev til en person eller et selskab.
- Sagsbehandler opretter et brev til anden myndighed.
- Sagsbehandler opretter et sagsnotat som følge af notatpligten.
- Sagsbehandler opretter et interne arbejdsdokument som fx regneark, tjekskema eller lignende.
- Sagsbehandler vedlægger mail på sagen.
- At postfordeler fordeler dokumenter til sagsbehandler.

Hvis et dokument vedrører flere sager (sagsid.), skal det journaliseres på alle sagerne.

I **WorkZone** der kan oprettes flere sager på en part, men hver sag tildeles et unikt sagsid sammen med de i punkt 2 nævnte data.

Der sker automatisk journalisering af afsendte breve udarbejdet i WorkZone.

Når der oprettes et dokument på en sag i WorkZone skal følgende to obligatoriske ting udfyldes:

- Titel på sagen
- Dokumenttype (Fx indgående, udgående, intern arbejdsdokument og notat mm)

#### *Modtaget post*

Fysisk post til SKAT scannes centralt og fordeles til journalpostkassen i de enheder, hvor opgaven løses.

Hver enhed har postfordelere, der overvåger journalpostkassen og fordeler scannet post til sagsbehandlere. For nogle områder oprettes der såkaldte sagspools. Her opretter den visiteringsfunktion, der overvåger journalpostkassen en sag, som det modtagne dokument journaliseres på. Samtidig kvitteres der for modtagelsen. Sagen lægges i sagspoolen uden en sagsbehandler tilknyttet. Herfra fordeles sagen til en sagsbehandler, eller i nogle tilfælde henter sagsbehandleren selv sager fra sagspoolen ved at sætte sig på som sagsbehandler på sagen. Formålet med disse sagspools er, at medarbejderne ikke ligger med sagerne på deres bord, men løser de sager, de har i gang, hvorefter de tager en ny. På den måde er der overblik over sagsporteføljen, herunder mængden af ubehandlede sager.

Når borgere/virksomheder besvarer SKATs breve via e-Boks, journaliseres de automatisk på sagen i WorkZone.

Det er sagsbehandlerens opgave at journalisere modtaget post samt sikre at noter journaliseres på sagen.

Dokumenter lægges på hver sag. Vedrører dokumenter flere sager journaliseres de på hver enkelt sag.

I WorkZone er der mulighed for at kopiere dokumenter fra en sag til en anden sag.

På tilsvarende måde som vedrørende SKAT Ligning sikrer dette, at alle dokumenter kan fremfindes, hvis der søges om aktindsigt.

### **3.2. Identifikation og vurdering af akter**

Det fremgår af journaliseringsvejledningen ([bilag 33](#)) hvornår og hvilke dokumenter, der skal journaliseres, og det indgår som et modul i den e-læringspakke om sagsbehandling, som alle SKATs medarbejdere og ledere skal gennemgå.

I Den Juridiske Vejledning 2017-2 afsnit A.A.6.2.2. om Aktindsigt efter forvaltningsloven og offentlighedsloven beskrives reglerne om omfanget af aktindsigt, herunder reglerne om undtagelse fra aktindsigt. SKAT har endvidere udarbejdet retningslinjer for behandling og afgørelse af sager om aktindsigt efter såvel forvaltningsloven som offentlighedsloven. Det fremgår blandt andet af disse retningslinjer, at der skal oprettes særskilte sager ved anmodning om aktindsigt.

**SKAT Ligning** understøtter, at de relevante dokumenter for en afgørelse udarbejdes ved, at sagen følger et foruddefineret work-flow, kaldet ”regelsæt”. Ved at følge dette work-flow sikres det, at de relevante dokumenter udarbejdes i systemet og dermed også er journaliseret i systemet.

I SKAT Ligning oprettes aktindsigtssager med en selvstændig sagstype (20012).



I **WorkZone** findes der i forretningsområderne manuelle tjeklister og sagsbehandlingsvejledninger, der skal sikre ensartethed i sagsbehandlingen, og at fx afgørelser bliver gennemset af en anden medarbejder inden de bliver sendt ud.

I WorkZone oprettes en aktindsigtssag, hvor dokumenter vedrørende sagen om aktindsigt placeres. Der benyttes samme sagsgruppe som sagen, der søges aktindsigt i, men handlingsfacetten skal være ”aktindsigt”. Der etableres endvidere sagshenvisning mellem sagerne.

I både SKAT Ligning og Workzone skal sagsbehandleren, for at kunne dokumentere, hvilke dokumenter SKAT giver aktindsigt i, på aktindsigtssagen journalisere korrespondance i forbindelse med anmodningen om aktindsigt, de dokumenter, der er givet aktindsigt i, samt aktliste.

### **3.3. Identificering af oplysninger på tastselv/skattemappen**

I borgernes skattemappe på ”skat.dk/tastselv” fremgår blandt andet såkaldte tredjepartsindberetninger. Der er tale om oplysninger, som fx arbejdsgiver, banker, realkreditinstitutter m.fl. er forpligtet til at oplyse SKAT. Disse oplysninger er pt. tilgængelige tilbage til 2003.

Sætningen ”På skat.dk/tastselv kan du se, hvilke oplysninger vi har modtaget, som har betydning for din skat.” er tænkt som en serviceoplysning, og teksten står som en standardformulering umiddelbart under det område, hvor sagsbehandleren beskriver de ændringer, der er foretaget i afgørelsen.

Et eksempel kunne være, at sagsbehandleren i afgørelsen skriver til skatteyder, at vi har modtaget oplysninger fra ”Arbejdsgiver ApS” om, at hans løn er 200.000 kr. Da skatteyderen kun har selvangivet 180.000 kr., vil vi forhøje indkomsten med 20.000 kr. Her vil skatteyder ved selvsyn kunne gå på TastSelv og finde indberetningen fra ”Arbejdsgiver ApS” blandt de øvrige indberettede oplysninger om lønninger, renter, værdipapirhandler osv. Beløbet på de 200.000 kr. fra afgørelsen vil fremgå på årsopgørelsen.

Skatteyder vil altså efter afgørelsen kunne se ændringen i skattemappen. I det tilfælde, hvor der kommer en ny ændring, vil denne ændring overskrive tallet fra tredjepart i skattemappen. Borgeren vil kunne se det oprindelige tal og efterfølgende rettelse i specifikationerne for fx arbejdsgiverindberetninger.

SKAT håber med ovenstående at have besvaret Ombudsmandens forespørgsel. Hvis der er ønske om en uddybning heraf, står vi naturligvis til rådighed.

I tillæg til ovenstående oplysninger om SKATs journalsystemer, sagsdannelse og journalisering medsender vi følgende bilag:

- 1-30      Oversigt over klagesagerne i bilag 1 -30
- Bemærkninger og bilag til de enkelte klagesager.

- 31 Oversigt over hvilke journalsystemer, der anvendes til forskellige typer af sager.
- 32a-c Retningslinjer for behandling og afgørelse af sager om aktindsigt efter forvaltningsloven og offentlighedsloven.
- 32d Eksempel fra SKATs intranet på en aktliste
- 33 Retningslinjer for hvornår og hvor der skal journaliseres.

Med venlig hilsen

...



## Egen drift-undersøgelse af 30 sager i SKAT og Landsskatteretten

### Indholdsfortegnelse

1. Generelt om undersøgelsen .....	2
2. Undersøgelsens hovedkonklusioner .....	2
3. Den praktiske fremgangsmåde og metodiske spørgsmål .....	3
4. Nærmere om min behandling af de udvalgte emner .....	5
5. Skattemyndighedernes rolle og adfærd .....	6
5.1. Overordnet om god forvaltning .....	6
5.2. Respektfuld og grundig sagsbehandling understøtter tilliden .....	6
6. Manglende overblik over sagsakter i SKAT .....	15
7. Skønsmæssige skatteansættelser .....	21
8. Skattemyndighedernes stillingtagen til partsanbringender .....	23
8.1. Generelt om begrundelsespligten .....	24
8.2. Pligt efter forvaltningslovens § 24 til at tage stilling til relevante partsanbringender .....	25
8.3. Manglende stillingtagen til relevante partsanbringender kan føre til forkerte afgørelser .....	26
8.4. Manglende stillingtagen til partsanbringender kan føre til, at skatteyderen ikke får en fyldestgørende forklaring på afgørelsen .....	27
8.5. God forvaltningsskiks betydning for spørgsmålet om myndighedernes stillingtagen til partsanbringender .....	28
8.6. Hvorfor er det vigtigt, at myndighederne forholder sig til partsanbringender? .....	30
9. Landsskatterettens prøvelse af ansættelsesfrister .....	30
9.1. Retsgrundlaget .....	30
9.2. Min vurdering på grundlag af de 30 gennemgåede sager .....	32
[10. Opfølgning på redegørelsen] .....	33

24. januar 2018

Dok.nr. 17/00615-89/LPU/MHE

# UDKAST TIL REDEGØRELSE

## 1. Generelt om undersøgelsen

Jeg har nu afsluttet min undersøgelse af 30 sager, der er afgjort af SKAT som første instans og Landsskatteretten som anden instans.

Ved gennemgangen af de 30 sager har jeg set på, om de undersøgte myndigheder – SKAT, Landsskatteretten og Skatteankestyrelsen som sekretariat for Landsskatteretten – har handlet i strid med gældende ret eller på anden måde gjort sig skyldige i fejl og forsømmelser ved udøvelsen af deres virksomhed, jf. ombudsmandslovens § 21.

Jeg har haft fokus på overholdelsen af de almindelige forvaltningsretlige regler og principper. Jeg har i den forbindelse særligt koncentreret min undersøgelse om forhold, som kan siges at have betydning for en god og tillidsfuld relation mellem skattemyndighederne og borgere og virksomheder.

Nogle problemstillinger har jeg udskilt til eventuel senere undersøgelse. Jeg henviser til pkt. 4 nedenfor.

Jeg har ikke ved min gennemgang af de 30 sager foretaget en vurdering af, om der er truffet en materielt korrekt afgørelse i sagerne. Jeg har således ikke vurderet, om den skat, der er opgjort i de enkelte sager, er korrekt.

Det har endvidere ikke været sigtet med min gennemgang at rette op på enkelt-sager ved at belyse eller undersøge enhver mulig fejl i de 30 sager. Hovedsigtet har været at udlede og beskrive mere generelle problemstillinger.

Desuden har jeg ikke ud fra min gennemgang af de 30 sager grundlag for at udtale mig om, hvor repræsentative de tilfælde af fejl mv., som jeg omtaler i redegørelsen, er for myndighedernes samlede sagsbehandling.

Jeg antager imidlertid – bl.a. på baggrund af drøftelser med eksterne interessenter på skatteområdet, herunder særligt skatteadvokater og revisorer – at der er tale om forhold, som kan siges at have generel relevans, og som myndighederne fremadrettet med fordel kan have generel fokus på.

## 2. Undersøgelsens hovedkonklusioner

Min gennemgang af de 30 sager har afdækket flere tilfælde af fejl mv., som efter min opfattelse kan være egnede til at påvirke relationen mellem skattemyndighederne og skatteyderen. De kan inddeles i følgende hovedtemaer:

## UDKAST TIL REDEGØRELSE

- Adfærd, som ikke understøtter en tillidsfuld relation mellem skattemyndighederne og skatteyderen (Pkt. 5 nedenfor: Skattemyndighedernes rolle og adfærd).

Der er f.eks. tale om, at SKAT har fremtrådt som forhandlingspart og ikke som myndighed, at SKAT har fremsat mistanke på en måde, som skatteyderen med rette opfattede som nedladende, og at Landsskatteretten har insinueret, at skatteyderen ikke talte sandt.

- Mangelfuld journalisering i SKAT (Pkt. 6 nedenfor: Manglende overblik over sagsakter i SKAT).

Der er navnlig tale om, at akter, som udgør et vigtigt grundlag for en sag – herunder for sagens afgørelse – ikke er blevet journaliseret på den pågældende sag.

- Skønsmæssig skatteansættelse, som ikke fremtræder objektivt funderet (Pkt. 7 nedenfor: Skønsmæssige skatteansættelser).

Der er tale om, at SKAT har skullet fastlægge de faktiske omstændigheder i forbindelse med udøvelsen af bevisskøn eller værdiskøn, og at denne fastlæggelse i et vist omfang har fremtrådt vilkårlig.

- Utilstrækkeligt svar på parternes argumenter og synspunkter (Pkt. 8 nedenfor: Skattemyndighedernes stillingtagen til partsanbringender).

Der er tale om, at skattemyndighederne ikke i relevant omfang har forholdt sig til partsanbringender. Det kan bl.a. give skatteyderen en oplevelse af, at det ikke nytter at komme med argumenter og synspunkter, fordi myndigheden har afgjort sagen på forhånd.

- Manglende sikring af, at ansættelsesfrister er overholdt (Pkt. 9 nedenfor: Landsskatterettens prøvelse af ansættelsesfrister).

Det drejer sig om tilfælde, hvor Landsskatteretten ikke ex officio – dvs. på eget initiativ – har sikret sig, at de ordinære og ekstraordinære ansættelsesfrister i skatteforvaltningslovens §§ 26 og 27 er overholdt.

### 3. Den praktiske fremgangsmåde og metodiske spørgsmål

Efter bl.a. dialog med eksterne aktører på skatteområdet besluttede jeg i begyndelsen af 2017 at gennemføre en større undersøgelse af et antal sager i SKAT og Landsskatteretten.

## UDKAST TIL REDEGØRELSE

Undersøgelsen bygger på en gennemgang af 30 sager, der er afgjort af SKAT som første instans og Landsskatteretten som anden instans. I disse sager har jeg undersøgt såvel sagsforløbet i SKAT som sagsforløbet i Landsskatteretten, herunder sekretariatsbetjeningen i Skatteankestyrelsen.

Udvælgelsen af de 30 sager er sket efter et indledende møde i marts 2017 med Landsskatteretten og Skatteankestyrelsen.

På grundlag af drøftelserne på mødet fremsendte Skatteankestyrelsen en liste over de sager, der var afgjort og realitetsbehandlet af Landsskatteretten som 1. klageinstans i perioden fra den 1. august 2016 til den 30. november 2016.

Med denne afgrænsning søgte jeg at udvælge nyligt afsluttede sager, hvor søgsmålsfristen for at indbringe sagerne for domstolene var udløbet.

På baggrund af sagslisten besluttede jeg at indhente i alt 30 sager fordelt på følgende sagsgrupper hos Skatteankestyrelsen:

7 sager om transport (sagsgruppe 20.16.28).

3 sager om indkomstopgørelse og fradrag ved underholdsbidrag i forbindelse med separation og skilsmisse (sagsgruppe 20.22.10).

6 sager om hobbyvirksomhed og anden ikke-erhvervsmæssig virksomhed (sagsgruppe 30.04.04).

4 sager om hobbyvirksomhed, landbrug (sagsgruppe 30.04.05).

5 sager om udlejning af fast ejendom (sagsgruppe 31.15.00).

1 sag om kursansættelse (sagsgruppe 42.01.02).

4 sager om beskatning af gevinst og tab ved afståelse af aktier mv. (sagsgruppe 42.13.00).

Ved udvælgelsen af sager lagde jeg vægt på at gennemgå sager fra forskellige retsområder inden for skatteretten, men uden at gennemgangen blev spredt over for mange områder.

Jeg lagde også vægt på at udvælge sager, som berørte almindelige skatteydere.

## UDKAST TIL REDEGØRELSE

Endelig prioriterede jeg at udvælge både sager, hvor SKAT var blevet underkendt helt eller delvist af Landsskatteretten, og sager, hvor Landsskatteretten havde stadfæstet SKATs afgørelse.

SKATs afgørelser i de 30 gennemgåede sager er af ældre dato (hovedsageligt fra 2013 eller 2014). Det skyldes, at jeg som nævnt har valgt at se på sager, der har været igennem to instanser – SKAT og Landsskatteretten – og at der i størstedelen af sagerne gik mere end 2 år, fra der blev klaget over SKATs afgørelse, og frem til det tidspunkt, hvor Landsskatteretten – efter sagens forberedelse i Skatteankestyrelsen – traf afgørelse i sagen.

### 4. Nærmere om min behandling af de udvalgte emner

Som anført i pkt. 1 har jeg haft fokus på overholdelsen af de almindelige forvaltningsretlige regler og principper og herunder særligt på forhold, som kan siges at have betydning for en god og tillidsfuld relation mellem skattemyndighederne og borgere og virksomheder.

Som også anført er der problemstillinger, som jeg har udskilt til eventuel senere undersøgelse.

Det gælder f.eks. Skatteankestyrelsens sagsbehandlingstid. Det indgår i den forbindelse i mine overvejelser, at Rigsrevisionen har behandlet spørgsmålet om Skatteankestyrelsens sagsbehandlingstider og produktivitet i beretning nr. 6/2016, og at Rigsrevisionen fortsat vil følge udviklingen i Skatteankestyrelsen.

Jeg bemærker også, at jeg i en særskilt sag (mit j.nr. 17/03002) har bedt Landsskatteretten om at registrere de sager, hvor Landsskatteretten tager stilling til anmodninger om at afholde retsmøde. Baggrunden er bl.a., at skatteadvokater og revisorer har udtrykt utilfredshed med Landsskatterettens praksis for afskæring af retsmøder efter skatteforvaltningslovens § 44, stk. 3. Denne problemstilling indgår således ikke i den foreliggende redegørelse.

Fokus ved gennemgangen af sagerne har, som nævnt under pkt. 1 ovenfor, ikke været en fuldstændig beskrivelse af samtlige fejl mv.

I forhold til beskrivelsen af de enkelte sager betyder det, at disse alene er gengivet med sigte på det emne, som er behandlet. Det betyder også, at ikke alle relevante sager inden for et emne nødvendigvis er beskrevet.

## UDKAST TIL REDEGØRELSE

F.eks. har jeg for så vidt angår spørgsmålet om manglende overblik over sagsakter i SKAT (pkt. 6) og myndighedernes stillingtagen til partsanbringender (pkt. 8) alene udvalgt nogle særligt illustrative sager og omtalt disse nærmere.

Andre forhold har jeg alene konstateret i enkeltstående sager, som jeg har beskrevet nærmere. Det gælder f.eks. de problemstillinger, som jeg har omtalt i pkt. 5 om skattemyndighedernes rolle og adfærd.

Jeg har omtalt de enkelte sager i anonymiseret form, men har over for SKAT og Landsskatteretten identificeret dem.

### 5. Skattemyndighedernes rolle og adfærd

#### 5.1. Overordnet om god forvaltning

Den offentlige sektor bygger på en række grundlæggende retsregler, principper og værdier som bl.a. kravet om lovmæssig forvaltning (legalitetsprincippet) og retssikkerhed. Myndighederne skal give borgerne en kompetent, ordentlig og hensynsfuld behandling.

Ved siden af den generelle lovgivning gælder der en række uskrevne forvaltningsretlige grundsætninger. Som eksempel kan nævnes officialprincippet, der betyder, at myndighederne skal sikre, at en sag er tilstrækkeligt oplyst, før der træffes afgørelse.

Også principper om god forvaltningsskik har betydning for myndighedernes behandling af borgerne.

God forvaltningsskik betyder generelt, at myndigheder skal optræde høfligt og hensynsfuldt over for borgerne og på en måde, der styrker tilliden til den offentlige forvaltning.

Også den konkrete sagsbehandling skal overholde god forvaltningsskik. Myndighederne skal f.eks. svare borgerne inden for rimelig tid og i et letforståeligt sprog.

Se i øvrigt vejledning nr. 10285 af 15. december 2017 om god adfærd i det offentlige, udsendt af Moderniseringsstyrelsen, KL og Danske Regioner.

#### 5.2. Respektfuld og grundig sagsbehandling understøtter tilliden

Jeg har ved gennemgangen af sagerne hæftet mig ved nogle udtryksmåder mv., som myndighederne – særligt SKAT – har anvendt over for borgere og virksomheder.



## UDKAST TIL REDEGØRELSE

De er efter min opfattelse illustrerende for, hvor problematisk det kan være for relationen mellem myndighed og borger, hvis skatteyderen oplever, at skatteansættelsen ikke sker på en ordentlig og respektfuld måde.

Dette er en problemstilling, som skattemyndighederne efter min opfattelse til stadighed må have fokus på.

Jeg er opmærksom på, at SKAT allerede har fokus på professionel og objektiv adfærd i mødet med borgere og virksomheder. Jeg har således bl.a. noteret mig, at SKATs direktion i maj 2016 som led i *Retssikkerhedspakke II – Borgeren skal stå stærkere* præsenterede et nyt og revideret adfærdskodeks. Af samme retssikkerhedspakke fremgår også, at SKAT siden 2014 har sat særlig fokus på at sikre, at kontroller gennemføres enkelt, effektivt og korrekt, og at SKAT har og fortsat vil have et kontinuerligt fokus på professionel adfærd i mødet med borgere og virksomheder.

Af adfærdskodeksets indledende beskrivelse, s. 4, om god adfærd i SKAT fremgår bl.a.:

”Det er afgørende for SKAT, at befolkningen, virksomhederne og andre interessenter har tillid til vores arbejde. Og det er vores opgave som myndighed, at samfundets møde med SKAT er et møde, der tager afsæt i respekt og ordentlighed. Den opgave skal vi som ansatte i SKAT løse i fællesskab.”

Herudover er det særligt kodeksets afsnit om sprogbrug, s. 6, der er relevant for den del af god adfærd, som jeg har valgt at behandle i min undersøgelse. Heraf fremgår bl.a. følgende:

”Sprogbrug

Ansatte i SKAT skal både på skrift og i tale udvise respekt for borgere, samarbejdspartnere og kolleger. Du optræder troværdigt og professionelt blandt andet ved at bevare roen, uanset hvordan du bliver mødt. Pas også på med at virke belærende og moraliserende, da det kan blive opfattet som uprofessionelt og unødigt krænkende. Din kommunikation skal passe med, at du som ansat i SKAT er objektiv og ordentlig.

Vær dedikeret i udførelsen af dine arbejdsopgaver, men sørg for, at dit personlige engagement udadtil altid er tilpas afbalanceret, så der ikke kan sås tvivl om din objektivitet. Du bør ikke over for borgere bruge værdiladede ord, som udtrykker private holdninger og standpunkter.”

I det følgende beskriver jeg de problemstillinger i relation til skattemyndighedernes rolle og adfærd, som jeg har hæftet mig ved i min sagsgennemgang.

**5.2.1.** I en af de gennemgåede sager gav SKAT indtryk af at være *forhandlingspart* – og ikke myndighed – i forhold til skatteyderen.

Sagen drejede sig om udlejning af fast ejendom. Skatteyderen havde fradraget flere vedligeholdelsesudgifter på ejendommen, herunder til renovering af kloak. SKAT godkendte flere af udgifterne, men foreslog (agterskrivelse af 30. september 2013) at nedsætte fradraget for kloakudgiften skønsmæssigt. SKAT mente, at hovedparten af udgiften var en ikke-fradragsberettiget forbedringsudgift og henviste til statskattelovens §§ 4 og 6.

Skatteyderen skrev (den 6. oktober 2013) til SKATs sagsbehandler, at det for ham så ud som et skøn, som sagsbehandleren "alene sidder og bedømmer".

Som svar skrev SKATs sagsbehandler bl.a. (den 8. oktober 2013):

"Jeg synes, at jeg [har] behandlet dig godt ved ikke [at] beskære i vedligeholdelsesudgifterne. Kloakudgiften kan vi måske snakke om det er en rimelig del jeg har godkendt."

Skatteyderen svarede bl.a. følgende til SKATs sagsbehandler (den 13. oktober 2013):

"Jeg bemærker i sagen med skat, hvor du varetager deres interesse, at der ikke henvises til nogen paragraffer eller retningslinjer. Men at du alene sidder og skønner hvad der kan godkendes, det virker ikke som retsmæssigt korrekt, da hvis en af dine kollegaer sad med samme sag, formentlig kunne have en anden fortolkning og opfattelse og dermed kunne godkende ting du ikke vil, det er som at købe elastik i metermål."

Landsskatteretten fik ikke anledning til at tage stilling til spørgsmålet om fradrag for vedligeholdelsesudgifter, herunder kloakudgiften.

*(Sag 24 på den sagsliste, jeg har udleveret til SKAT og Landsskatteretten)*

Efter min opfattelse var SKATs tilkendegivelse om, at skatteyderen var blevet behandlet godt ved ikke at få beskåret vedligeholdelsesudgifterne, men at de måske kunne tale om kloakudgiften, egnet til at give skatteyderen et problematisk indtryk af SKATs behandling og afgørelse af sagen og dermed egnet til at påvirke tilliden til SKAT.

Offentlige myndigheders sagsbehandling skal således være udtryk for saglig og kompetent myndighedsudøvelse. Se også det, der fremgår af SKATs adfærdskodeks, s. 6, om, at sagsbehandlerens kommunikation skal passe med, at man som ansat i SKAT er objektiv og ordentlig.

## UDKAST TIL REDEGØRELSE

Skattemyndighedernes opgave er at forvalte den lovgivning, som gælder på skatteområdet. Ved varetagelsen af denne opgave skal myndighederne opretholde borgernes tillid til, at myndighederne holder sig til lovgrundlaget. Den opretholdes ikke, hvis myndighederne giver skatteyderen en opfattelse af, at en lovbunden afgørelse – f.eks. en skatteansættelse – er genstand for forhandling med SKAT.

**5.2.2.** I en anden sag formulerede SKAT en mistanke over for skatteyderen på en måde, som skatteyderen opfattede som meget *nedladende*.

Sagen handlede om beskatning af værdien af fri bil, hvor SKAT mistænkte skatteyderen for at have kørt privat i bilen. Skatteyderen havde en forklaring på kørslen og fik fuldt medhold i Landsskatteretten.

Sagen angik beskatning af værdien af fri bil efter ligningslovens § 16 A, stk. 5, jf. § 16, stk. 1 og 4, for en hovedanpartshaver og direktør i et selskab. Det afgørende for, om der skal ske beskatning, er, om hovedanpartshaveren i selskabet må anses at have haft privat rådighed over bilen.

SKAT skrev til hovedanpartshaverens selskab og bad om en række oplysninger. I brevet (af 24. april 2013) skrev SKAT afslutningsvis:

”Det kan i øvrigt bemærkes, at vi fra A/S Storebæltsforbindelsen har modtaget oplysninger om, at selskabets Audi Q7 med reg. nr. ... har passeret Storebæltsbroen henholdsvis torsdag den ... kl. ... mod Sjælland og søndag den ... kl. ... mod Fyn, hvilket passer meget godt sammen med et privat besøg i København/på Frederiksberg i forbindelse med en rund fødselsdag i direktørens familie.

Vi anser det derfor for sandsynliggjort, at bilen har været anvendt til privat brug, hvorfor det også må anses for sandsynligt, at bilen har været til rådighed for selskabets direktør for anden privat anvendelse.”

Hovedanpartshaveren blev meget vred. Han mente, at det var en ”helt urimelig antagelse”, at han havde været i København på grund af sin datters fødselsdag. Han følte sig ”meget trådt på, på en ualmindelig nedladende facon” (brev af 8. november 2013). Han forlangte, at bemærkningen blev slettet, og han syntes, det ville være passende, at han fik en undskyldning, da der var tale om en ”helt urimelig mistænkeliggørelse”. Han redegjorde udførligt for sit erhvervmæssige ærinde i København i de omhandlede dage.

SKAT traf afgørelse om beskatning af værdien af fri bil. SKAT lagde vægt på, at der ikke var ført et kørselsregnskab. I afgørelsen omtalte SKAT ikke omstændighederne omkring den runde fødselsdag og forholdt sig ikke til hovedanpartshaverens utilfredshed med sagsbehandlingen eller hans anmodning om en undskyldning.

## UDKAST TIL REDEGØRELSE

I Landsskatteretten fik hovedanpartshaveren fuldt medhold, da SKAT i den konkrete sag ikke havde løftet bevisbyrden for, at bilen havde stået til privat rådighed.

*(Sag 3 på den sagsliste, jeg har udleveret til SKAT og Landsskatteretten).*

Det kan ikke give mig anledning til bemærkninger, at SKAT mente, at det var relevant at bede hovedanpartshaveren om at redegøre for en kørsel til København, som var foregået i et tidsrum, hvor hans datter i København fyldte 30 år.

Men på grund af den måde, som SKAT formulerede sin mistanke på ("passer meget godt sammen med et privat besøg i København/på Frederiksberg i forbindelse med en rund fødselsdag i direktørens familie") sammenholdt med, at SKAT fandt det "sandsynliggjort", at der var kørt privat, selv om skatteyderen endnu ikke havde haft lejlighed til at forholde sig til mistanken, er det efter min opfattelse helt forståeligt, at skatteyderen blev vred.

Efter min opfattelse kunne SKAT f.eks. – helt nøgternt – have meddelt hovedanpartshaveren, at SKAT havde oplysninger om, at hovedanpartshaveren var kørt til København på et tidspunkt, hvor hans datter i København fyldte 30 år, og at SKAT derfor gerne ville have hovedanpartshaveren til at forholde sig til oplysningerne.

Se nu også SKATs adfærdskodeks, s. 6, hvorefter SKATs medarbejdere skal være dedikerede, men hvor der ikke må kunne sås tvivl om medarbejderens objektivitet.

Generelt bemærker jeg, at det som led i SKATs kontrol med, om de oplysninger, som borgere og virksomheder har givet, er korrekte, er vigtigt for relationen mellem myndighed og borger, at skattemyndighederne optræder professionelt. Det gælder også – og ikke mindst – i tilfælde, hvor myndighederne måtte have mistanke om uregelmæssigheder mv.

**5.2.3.** Den sag om beskatning af værdien af fri bil, som er omtalt i pkt. 5.2.2 ovenfor, rejser også et spørgsmål om, hvorvidt SKAT lagde vægt på et forhold, som hovedanpartshaveren ellers havde fået at vide, at SKAT ikke ville lægge vægt på. Fremgangsmåden kan således siges at rejse tvivl om SKATs *troværdighed* i den konkrete sag.

Sagen om beskatning af værdien af fri bil var rejst af SKAT i 2012 og vedrørte årene 2011-2012. Inden sagen blev afgjort, valgte hovedanpartshaveren at lade sig beskatte af værdien af fri bil i år 2013.

## UDKAST TIL REDEGØRELSE

Denne omstændighed brugte SKAT i sin agterskrivelse som argument for at foretage beskatning i de undersøgte år 2011-2012, da det "indikerer på sin vis også, at du må have haft den opfattelse, at bilen i et vist omfang har været til rådighed for privat brug."

I et mundtligt partshøringssvar til agterskrivelsen udtrykte hovedanpartshaveren utilfredshed med, at SKAT havde lagt vægt på omstændighederne i 2013 (telefonnotat af 18. marts 2014). Han henviste til, at beskatning af værdien af fri bil for 2013 udelukkende var kommet i stand efter anbefaling fra en medarbejder i SKAT, og at han først efter den 1. januar 2013 var begyndt at bruge bilen privat i et begrænset omfang. SKAT meddelte hovedanpartshaveren telefonisk (telefonnotat af 18. marts 2014), at den del af agterskrivelsens begrundelse, som handlede om den efterfølgende beskatning i 2013, ville blive slettet.

SKAT omtalte herefter ikke forholdet i sin afgørelse (den 19. marts 2014), men SKAT skrev i en udtalelse til Landsskatteretten (den 29. juli 2014) i anledning af hovedanpartshaverens klage over SKATs afgørelse, at hovedanpartshaveren "er for [år 2013] desuden blevet beskattet af værdi af fri bil".

Hertil bemærkede hovedanpartshaverens repræsentant (den 3. september 2014), at det var korrekt, at hovedanpartshaveren havde besluttet rent faktisk at have fri bil til rådighed i 2013, da hovedanpartshaveren ikke havde ønsket yderligere sager med SKAT.

I Landsskatterettens afgørelse – hvor skatteyderen fik fuldt medhold – skrev Landsskatteretten afslutningsvis, at "[d]et forhold, at klageren i det følgende år vælger at have firmabil til rådighed, kan ikke føre til et andet resultat".

*(Sag 3 på den sagsliste, som jeg har udleveret til SKAT og Landsskatteretten).*

En myndighed vil selvfølgelig kunne blive klogere undervejs i et sagsforløb og herunder fremsætte synspunkter over for en klageinstans, som støtter sagens resultat – men som ikke fremgår af afgørelsens begrundelse, fordi myndigheden ikke tidligere har været opmærksom på dem.

Men SKAT omtalte i den konkrete sag såvel i agterskrivelsen som i udtalelsen til Landsskatteretten den efterfølgende beskatning af værdien af fri bil i 2013. Sagsforløbet efterlader derfor efter min opfattelse indtryk af, at SKAT også i sin mellemliggende afgørelse kan have lagt vægt på forholdet, selv om det ikke fremgik af afgørelsen.

Dette kan efter min opfattelse være problematisk for SKATs troværdighed i forhold til en skatteyder, der udtrykkeligt havde fået oplyst, at der ikke ville blive lagt vægt på forholdet.

## UDKAST TIL REDEGØRELSE

Hvis SKAT rent faktisk lagde vægt på forholdet i sin afgørelse, synes det endvidere problematisk i forhold til forvaltningslovens begrundelseskrav i § 24, stk. 1. Heraf fremgår, at en begrundelse for en skønsmæssig afgørelse skal angive de hovedhensyn, der har været bestemmende for skønseudøvelsen.

**5.2.4.** I troværdighedskravet ligger efter min opfattelse også, at myndighederne ikke *insinuerer* omstændigheder i en sag.

Det kan f.eks. være antydninger af, at skatteyderens forklaring ikke er sandfærdig. Hvis dette er myndighedens opfattelse, må myndigheden skrive det klart, så skatteyderen ikke skal gætte sig til, hvad myndigheden har ment.

Et sådant krav følger endvidere for afgørelses vedkommende af forvaltningslovens begrundelseskrav i § 24, stk. 1.

I en af de gennemgåede sager om fradrag for børnebidrag anvendte Landskatteretten en formulering, som efter min opfattelse kunne opfattes som en mistanke om, at der ikke var tale om en reel pengeoverførsel, sådan som skatteyderen havde forklaret.

Der var tale om en sag, hvor skatteyderen havde fradraget et beløb på 124.034 kr. i børnebidrag. Den tidligere ægtefælle og barnet boede nu i USA.

SKAT valgte at nedsætte fradraget for børnebidraget, og Landsskatteretten stadfæstede afgørelsen. Landsskatteretten lagde vægt på, at beløbet åbenbart oversteg det beløb, som de danske myndigheder ville have fastsat i børnebidrag på grundlag af skatteyderens indkomst.

I afgørelsen beskrev Landsskatteretten den konto, som skatteyderen havde indsat det oplyste børnebidrag på, således:

"Dertil kommer, at de 124.034 kr. er overført til en konto i Citizens Bank benævnt 'Household Account'. Kontoen tilhører både klageren selv og hans tidligere ægtefælle".

*(Sag 8 på den sagsliste, som jeg har udleveret til SKAT og Landsskatteretten).*

Som det fremgår, var Landsskatterettens afgørelse begrundet i, at beløbet på 124.034 kr. åbenbart oversteg det beløb, som de danske myndigheder ville have fastsat i børnebidrag. Derfor er det uklart for mig, hvorfor Landsskatteretten i sin begrundelse påpegede, at den konto, som skatteyderen havde overført beløbet til, "tilhører både klageren selv og hans tidligere ægtefælle".

## UDKAST TIL REDEGØRELSE

Efter min opfattelse kan det læses som en antydning af, at der ikke var tale om en reel pengeoverførsel af det fulde beløb på 124.034 kr. mellem skatteyderen og hans tidligere ægtefælle, fordi skatteyderen – måtte man formode – havde adgang til at hæve på kontoen.

Det er efter min opfattelse uheldigt, hvis skatteyderen skal gætte sig til, om Landsskatteretten mistænkte ham for ikke at tale sandt.

Hvis det var dette forhold, der i virkeligheden lå til grund for afgørelsen, følger det også af forvaltningslovens § 24, stk. 1, at det skulle have fremgået af begrundelsen.

**5.2.5.** Endelig er der eksempler på sager, hvor SKATs afgørelser efter min opfattelse ikke er udformet i et *letforståeligt sprog*.

En af sagerne angik udlejning af en ferieejerslejlighed, hvor skatteyderen havde fradraget en række omkostninger, som han havde haft i forbindelse med udlejningen.

Skatteyderen ville være berettiget til at fradrage omkostningerne, hvis udlejningen af fritidsboligen kunne anses for erhvervsmæssig virksomhed. Hvis det derimod måtte lægges til grund, at fritidsboligen ikke blev udlejet erhvervsmæssigt, skulle der ske beskatning efter den såkaldte sommerhusregel i ligningslovens § 15 O. Efter den bestemmelse ville skatteyderen kun kunne fradrage nogle af omkostningerne.

Både SKAT og Landsskatteretten nåede frem til, at der ikke var tale om erhvervsmæssig virksomhed. Det skyldtes, at skatteyderen ikke havde været afskåret fra at benytte fritidsboligen privat. Derfor var det sommerhusreglen i ligningslovens § 15 O, der skulle anvendes.

*(Sag 13 på den sagsliste, jeg har udleveret til SKAT og Landsskatteretten).*

Selv om SKAT og Landsskatteretten nåede frem til det samme, er myndighedernes afgørelser opbygget meget forskelligt.

Ved gennemlæsning af SKATs afgørelse er det vanskeligt at forstå sagens retlige ramme. Det fremgår således først langt henne i afgørelsen, at det er sommerhusreglen i ligningslovens § 15 O, der danner grundlag for SKATs afgørelse af sagen.

Til sammenligning indeholder Landsskatterettens afgørelse (og Skatteanstyrelsens sagsfremstilling) i samme sag en meget klar og læsevenlig fremstilling af sagens problemstilling.

## UDKAST TIL REDEGØRELSE

Af Landsskatterettens afgørelse fremgår det således klart af et skema på første side, at sagen handler om, hvorvidt udlejning af ferieejlighed kan anses for erhvervsmæssig i skattemæssig henseende. Da dette besvares benægtende, angiver skemaet herefter "resultat af udlejningen af ferieejligheden opgjort efter ligningslovens § 15 O, stk. 1", for hvert af de undersøgte år.

Jeg har hæftet mig ved den meget forskellige fremstillingsform, som SKAT og Landsskatteretten (Skatteankestyrelsen som sekretariat for Landsskatteretten) har benyttet. Efter min opfattelse giver Landsskatteretten en klart mere læsevenlig præsentation af sagens problemstilling, som SKAT efter min opfattelse med fordel vil kunne lade sig inspirere af.

I kravet om at skrive letforståelige breve ligger bl.a. også, at myndighederne sikrer sig, at deres breve ikke indeholder formuleringer mv., hvor skatteyderen kan blive i tvivl om, hvad myndigheden har ment.

I den sag, der er omtalt i pkt. 5.2.4 ovenfor, ønskede skatteyderen at få fradrag for et børnebidrag på 124.034 kr. Skatteyderen henviste i den forbindelse til en aftale, der var indgået mellem ham og hans tidligere ægtefælle. SKAT nedsatte fradraget til et beløb, der svarede til et beløb, som de amerikanske myndigheder havde fastsat. I begrundelsen for at nedsætte fradraget skrev SKAT bl.a.:

"Der er ikke fremlagt dokumentation for anden aftale end den bidragsfastsættelse fra familieretten i [USA], men vi vurderer fortsat at ud fra det indsendte, at der kan godkendes fradrag for det bidrag, der er fastsat af myndighederne i [USA], da det tilsyneladende ikke væsentligt overstiger de vejledende satser udsendt af Familiestyrelsen under Justitsministeriet.

Vi vurderer altså fortsat at en aftale om et bidrag på årligt 124.034 åbenbart overstiger, hvad statsforvaltningen ville have fastsat, hvis forældrene ikke havde indgået en aftale."

*(Sag 8 på den sagsliste, jeg har udleveret til SKAT og Landsskatteretten).*

Sådan som SKAT formulerede sin begrundelse, er det efter min opfattelse uklart, om SKAT mente, at der slet ikke var dokumenteret en aftale mellem de tidligere ægtefæller om børnebidrag på 124.034 kr., eller om SKAT mente, at det var godtgjort, at der forelå en aftale, men at aftalen blot ikke kunne begrunde fuldt fradrag.

Det understøtter den gode relation mellem myndighed og borger, når borgeren har en oplevelse af, at myndigheden har været grundig i sin behandling af sagen. I dette ligger bl.a., at myndigheden er opmærksom på at udforme sine breve, så de er tilpas lette at læse og forstå.



## UDKAST TIL REDEGØRELSE

Se herved bl.a. afsnittet om god forvaltning i vejledning nr. 10285 af 15. december 2017 om god adfærd i det offentlige (omtalt i pkt. 5.1 ovenfor), og Lisbeth Adserballe m.fl., Ombudsmandsloven med kommentarer, 2. udgave (2013), s. 282 ff., med henvisninger til ombudsmandspraksis.

### 6. Manglende overblik over sagsakter i SKAT

**6.1.** Forud for igangsættelsen af min undersøgelse havde advokater og revisorer på skatteområdet over for mig oplyst, at det var deres indtryk, at SKAT i forbindelse med anmodninger om aktindsigt havde haft vanskeligt ved at identificere og sende alt relevant materiale.

Jeg besluttede også af den grund at have særlig fokus på, om myndighederne sendte mig alle relevante akter i de 30 sager.

Ved min indhentelse af de 30 sager bad jeg SKAT og Landsskatteretten om at sende samtlige sagsakter – herunder interne notater mv. – som havde ligget til grund for henholdsvis SKATs og Landsskatterettens behandling af hver enkelt sag, samt aktlister for henholdsvis SKATs og Landsskatterettens akter.

Jeg bad om at modtage hver myndigheds sagsakter med tilhørende aktliste for sig, således at det tydeligt fremgik, hvilke der var SKATs, og hvilke der var Landsskatterettens.

Jeg konstaterede under gennemgangen af de 30 sager, at der manglede dokumenter i nogle af SKATs sager. Jeg bad derfor den 16. oktober 2017 SKAT om en udtalelse om bl.a. SKATs journalisering.

I en udtalelse af 16. november 2017 oplyste SKAT, at SKAT som led i besvarelsen af min anmodning af 16. oktober 2017 havde gennemgået de 30 sager på ny. SKAT havde under gennemgangen konstateret, at SKAT ikke havde sendt mig alt materiale.

SKAT beklagede, at SKAT ikke havde sendt alt materiale første gang og vedlagde det materiale, som SKAT mente havde manglet ved SKATs første fremsendelse af sagsakterne.

**6.2.** Forvaltningsmyndigheder har journaliseringspligt. Det følger nu af offentlighedslovens § 15, stk. 1.

Efter denne bestemmelse skal dokumenter, der er afsendt eller modtaget af en forvaltningsmyndighed som led i administrativ sagsbehandling i forbindelse med dens virksomhed, journaliseres, i det omfang dokumentet har betydning

## UDKAST TIL REDEGØRELSE

for en sag eller sagsbehandlingen i øvrigt. Det samme gælder interne dokumenter i endelig form.

Indtil den 1. januar 2014, hvor offentlighedsloven trådte i kraft, fulgte journaliseringspligten af god forvaltningsskik, jf. f.eks. FOB 1992, s. 294.

Pligten til at journalisere varetager en række hensyn. Se nærmere betænkning nr. 1510/2009 om offentlighedsloven, s. 865 f.

Journalisering er et hjælpemiddel til at identificere og fremfinde myndighedens dokumenter hurtigt og effektivt og herunder identificere, hvilke dokumenter der knytter sig til en sag. Det er f.eks. vigtigt, at myndighedens medarbejdere af hensyn til den forvaltningsretlige lighedsgrundsætning har kendskab til – eller har mulighed for at få kendskab til – hvordan myndigheden hidtil har administreret et givent regelsæt.

Myndigheden kan også bruge journaliseringen til at kontrollere, at sagsbehandlingen holder sig inden for fastsatte frister, ligesom den kan medvirke til, at andre, f.eks. en tilsynsmyndighed, kan kontrollere myndighedens sagsbehandling.

Det er også et vigtigt formål med journalisering at understøtte reglerne om aktindsigt.

Af SKATs interne vejledning om, hvornår og hvor dokumenter skal journaliseres, fremgår det, at SKATs medarbejdere "skal journalisere alt, der har betydning for sagen eller processen". SKAT har i sin udtalelse af 16. november 2017 desuden bl.a. oplyst, at "[V]edrører dokumenter flere sager journaliseres de på hver enkelt sag."

**6.2.1.** Nedenfor gengives to eksempler på sager, hvor SKAT ikke havde sendt samtlige sagsakter til mig i første omgang. Jeg modtog således først samtlige relevante akter i sagerne i forbindelse med SKATs udtalelse af 16. november 2017.

En sag handlede om beskatning af værdien af fri bil. SKAT foreslog at forhøje beregningsgrundlaget for bilens værdi med nogle istandsættelsesomkostninger. SKAT henviste til et "bilag 752" (en værkstedsregning) som grundlag for fastlæggelsen af istandsættelsesomkostningerne.

Ved min gennemgang af sagen konstaterede jeg, at værkstedsregningen ikke var journaliseret på skatteyderens sag. SKAT har over for mig oplyst, at sagen om værdien af fri bil blev behandlet sammen med en sag om skatteansættelse af det selskab, som stillede bilen til rådighed, og at værkstedsregningen er journaliseret på selskabets sag.

## UDKAST TIL REDEGØRELSE

I en kommentar til SKATs forslag til forhøjelse af værdien af fri bil henviste skatteyderens advokat til de bemærkninger, som han havde anført i selskabets sag. SKAT anførte i afgørelsen, at SKAT fastholdt skatteansættelserne. SKAT henviste i den forbindelse til "det med sagen vedrørende [selskabet] anførte".

Jeg konstaterede ved gennemgangen af skatteyderens sag, at hverken advokatens bemærkninger i selskabets sag eller det, som SKAT havde anført i selskabets sag, sås at indgå på skatteyderens sag.

Jeg har som nævnt ovenfor efterfølgende fået tilsendt det nævnte materiale.

*(Sag 1 på den sagsliste, som jeg har udleveret til SKAT og Landsskatteretten).*

Som det fremgår af pkt. 6.2 ovenfor, har SKAT oplyst, at dokumenter, der vedrører flere sager, skal journaliseres på hver enkelt sag.

Efter min opfattelse burde SKAT ud fra akterne i den konkrete skatteydere sag kunne dokumentere grundlaget for beregningen af skatteansættelsen. Værkstedsregningen, advokatens indsigelser og SKATs nærmere stillingtagen hertil burde derfor efter min opfattelse være fremgået af skatteyderens sag.

Den anden sag angik en skatteyder, der i 2012 købte en lejlighed af sin bror. Broren (sælgeren) havde inden salget af ejendommen forudbetalt ca. 43.000 kr. til forbedringer af ejendommen, som først blev udført i skatteyderens (køberens) ejertid.

SKAT traf afgørelse om, at skatteyderen skulle beskattes af beløbet, idet man måtte anse beløbet som en gave fra sælgeren af ejendommen. SKAT henviste i den forbindelse til, at det hverken af skødet eller refusionsopgørelsen fremgik, at køberen havde betalt beløbet til sælgeren i forbindelse med overdragelsen af ejendommen.

I forbindelse med klagesagsbehandlingen bad Skatteankestyrelsen SKAT om at indsende det nævnte skøde, som SKAT ikke havde sendt sammen med de øvrige sagsakter. SKAT svarede, at SKAT ikke var i besiddelse af skødet, og Landsskatteretten bad derfor skatteyderens repræsentant om at sende skødet.

*(Sag 23 på den sagsliste, som jeg har udleveret til SKAT og Landsskatteretten).*

Skødet indgik i grundlaget for SKATs afgørelse, og skødet burde derfor efter min opfattelse have været journaliseret på skatteyderens sag.

## UDKAST TIL REDEGØRELSE

**6.2.2.** Efter at have modtaget SKATs udtalelse af 16. november 2017 har jeg konstateret, at der i flere tilfælde fortsat er akter, som har dannet grundlag for en afgørelse, som SKAT ikke har fremfundet og sendt.

Jeg er ikke i tvivl om, at SKAT har haft til hensigt til at sende mig alle relevante akter i de sager, som jeg har bedt om.

Jeg må imidlertid efter at have modtaget SKATs udtalelse af 16. november 2017 med supplerende akter konstatere, at det ikke i fuldt omfang er lykkedes SKAT at fremfinde og sende alle relevante akter – dette på trods af, at SKAT har været sagerne igennem to gange.

Jeg må gå ud fra, at dette skyldes, at SKAT ikke har journaliseret de pågældende akter på sagerne og derfor ikke ved gennemgangen af sagerne har kunnet fremfinde de pågældende akter.

Jeg kan som eksempler på sager, hvor SKAT efter anden gennemgang af sagerne fortsat ikke har fundet samtlige relevante akter, nævne følgende to sager:

I en sag udstedte SKAT en ny forskudsopgørelse til en forælder, fordi Udbetaling Danmark ved indberetning i journalsystemet SKAT Ligning havde meddelt SKAT, at forælderen ikke længere var enlig. Forælderen havde derfor ikke længere ret til forhøjet beskæftigelsesfradrag som enlig.

Kun forsiden af den ændrede forskudsopgørelse ses journaliseret i SKATs sag. SKATs sag indeholder således hverken Udbetaling Danmarks indberetning eller de følgende sider af forskudsopgørelsen.

Det fremgår af Landsskatterettens akter, at Skatteankestyrelsen måtte rykke SKAT flere gange for det materiale, som var indgået i grundlaget for afgørelsen, fordi SKAT havde vanskeligt ved at finde frem til sagen.

SKAT fremsendte først 2 år senere – og på grundlag af en ny anmodning fra Skatteankestyrelsen – indberetningen fra Udbetaling Danmark til Skatteankestyrelsen.

Landsskatteretten stadfæstede SKATs afgørelse bl.a. med henvisning til Udbetaling Danmarks underliggende afgørelse, som forælderen havde indsendt.

*(Sag 10 på den sagsliste, som jeg har udleveret til SKAT og Landsskatteretten).*

## UDKAST TIL REDEGØRELSE

SKATs sag burde efter min opfattelse have indeholdt Udbetaling Danmarks indberetning om, at forælderen var enig, idet indberetningen udgjorde grundlaget for den fornyede forskudsopgørelse. Endvidere burde den fuldstændige forskudsopgørelse kunne genfindes på sagen.

Hverken Udbetaling Danmarks indberetning i SKAT Ligning eller den ændrede forskudsopgørelse i sin helhed er imidlertid blandt de sagsakter, som SKAT har fremfundet og sendt til mig.

En anden sag drejede sig om beskatningen af de lejeindtægter, som en skatteyder modtog i forbindelse med udlejning af en ejendom.

Lejeren af ejendommen betalte månedligt husleje ved bankoverførsel til skatteyderens ægtefælle. Der blev næsten hver måned overført 2.000 kr. ud over den leje, som skatteyderen havde oplyst som lejeindtægt til SKAT.

SKAT forhøjede på den baggrund lejeindtægten for skatteyderen.

Skatteyderen oplyste over for SKAT, at de 2.000 kr. var afdrag på lån, som skatteyderens ægtefælle havde ydet lejeren, og at det var aftalt med lejeren, at lejeren skulle betale afdrag sammen med huslejen.

SKAT anførte i afgørelsen om forhøjelsen, at det ved forespørgsel hos skatteyderens ægtefælle ikke var lykkedes SKAT at få dokumentation for, at det indbetalte beløb skulle være afdrag på lån.

Der er imidlertid ikke på skatteyderens sag i SKAT journaliseret akter, der angår SKATs kontakt med skatteyderens ægtefælle.

Under klagesagsbehandlingen oplyste SKAT i en mail til Skatteankestyrelsen, at skatteyderens ægtefælle "i en selvstændig sag" var blevet bedt om at sende dokumentation til SKAT for at have ydet lån. SKAT oplyste, at skatteyderens ægtefælle havde meddelt SKAT, at der ikke var udfærdiget et lånedokument.

*(Sag 25 på den sagsliste, som jeg har udleveret til SKAT og Landsskatteretten).*

Som det fremgår af pkt. 6.2 ovenfor, har SKAT oplyst, at dokumenter, der vedrører flere sager, skal journaliseres på hver enkelt sag.

Spørgsmålet om, hvorvidt der var tale om tilbagebetaling af lån eller betaling af leje, var af afgørende betydning for beskatningen af skatteyderen i den konkrete sag. SKAT undersøgte efter det oplyste også forholdet. Jeg mener derfor, at SKATs undersøgelse af spørgsmålet – herunder kontakten med skatteyderens ægtefælle – burde have været journaliseret på skatteyderens sag.

## UDKAST TIL REDEGØRELSE

**6.3.** Som det fremgår, har min gennemgang vist, at der blandt de 30 sager er flere eksempler på mangelfuld journalisering i SKATs sager.

Også efter at SKAT på baggrund af mit brev af 16. oktober 2017 besluttede at gennemgå sagerne på ny for at sende mig de manglende akter, er der fortsat sager, hvor ikke alt relevant materiale er tilvejebragt.

På den baggrund har jeg fået det indtryk, at SKAT i nogle tilfælde har vanskeligt ved at identificere og genfinde relevant materiale.

Dette gælder ikke mindst i tilfælde, hvor der er tale om såkaldte sagskomplekser, hvor den skattemæssige behandling af et forhold berører flere skatteydere, og hver skatteyder har sin egen sag. Det kan f. eks. være sagskomplekser, som angår både et selskab og selskabets hovedaktionær, eller som vedrører flere familiemedlemmer.

Dette indtryk stemmer overens med det indtryk, som jeg har fået gennem møder med advokater og revisorer på skatteområdet. De har oplyst, at det er deres indtryk, at SKAT i forbindelse med anmodninger om aktindsigt har haft vanskeligt ved at identificere og sende alt relevant materiale.

Jeg mener derfor, at SKAT fremadrettet bør have fokus på at sikre journaliseringen af alt relevant sagsmateriale.

**6.4.** Efter min gennemgang af de 30 sager havde jeg bemærket, at en stor del af de aktlister, som jeg havde modtaget fra SKAT, lod til at være dannet manuelt og ikke i et journalsystem.

På den baggrund stillede jeg i mit brev af 16. oktober 2017 en række spørgsmål om SKATs journalsystemer og sagsdannelse.

I udtalelsen af 16. november 2017 redegjorde SKAT for SKATs journalsystemer – Workzone og SKAT Ligning – og for mulighederne for at danne aktlister i disse journalsystemer. Ved aktlister forstås oversigter over, hvilke dokumenter der er knyttet til en given sag.

På baggrund af SKATs oplysninger i udtalelsen af 16. november 2017 finder jeg ikke grundlag for at antage, at det er SKATs journalsystemer og disses manglende mulighed for at danne sagslister, der er årsag til de forhold, som jeg har konstateret vedrørende manglende journalisering.

Jeg foretager mig derfor ikke mere i forhold til disse journalsystemer.

### 7. Skønsmæssige skatteansættelser

De såkaldte bevisskøn og værdiskøn har stor betydning på skatteområdet.

Bevisskøn bruges bl.a., når sædvanligt bevis for indtægter og udgifter ikke kan fremskaffes, f.eks. fordi et indsendt regnskab tilsidesættes som mangelfuldt.

Værdiskøn drejer sig om at fastsætte værdien af et aktiv, f.eks. fast ejendom.

Se bl.a. Jens Garde og Karsten Revsbech m.fl., Forvaltningsret, Almindelige emner, 6. udgave (2016), s. 222 ff., Sten Bønsing, Almindelig Forvaltningsret, 3. udgave (2013), s. 302 f., og Malene Kerzel, TfS 2005.497, Det skatteretlige værdiskøn.

Hvis myndigheden er berettiget til at foretage et skøn – f.eks. fordi en virksomhed ikke har indsendt regnskab – skal myndigheden vurdere så præcist som muligt, hvad det faktiske grundlag må antages at være. Jo bedre fundamentet for skønnet er, jo bedre bliver muligheden for et rigtigt skøn. Se Sten Bønsing, Almindelig Forvaltningsret, 3. udgave (2013), s. 303 og Lars Apostoli, TfS 2003.401, Det skatteretlige skøn.

Bevis- og værdiskøn kan være vanskelige. Men hvis skattemyndighederne ikke er grundige, saglige og omhyggelige ved udøvelsen af skønnet, kan det efterlade et indtryk hos skatteyderen af, at skønnet ikke er objektivt funderet, men f.eks. afhænger af, hvilken sagsbehandler der har behandlet sagen.

En høj kvalitet af bevisskønnet og værdiskønnet har derfor væsentlig betydning for den almindelige tillid til skattemyndighederne.

To sager kan illustrere det anførte.

I begge sager manglede SKATs skøn eller delelementer i SKATs skøn efter min opfattelse et sagligt grundlag. Derved kom afgørelserne i sagerne efter min opfattelse til at fremtræde vilkårlige.

Den første sag angik fastsættelse af en fiktiv markedsleje mellem interesseforbundne parter, jf. statsskattelovens § 4, litra b, 1. pkt., og ligningslovens § 2 (sagen er også omtalt i pkt. 6.2.1 ovenfor).

Skatteyderen ejede en toværelses lejlighed, der var opdelt i en boligdel og en erhvervsdel. Erhvervsdelen (36 m<sup>2</sup>) blev udlejet som kontorfællesskab til tre selskaber: skatteyderens eget selskab, skatteyderens brors selskab og en fremmed lejer. I det undersøgte år 2012 betalte hver lejer 1.250 kr. om måneden, så den samlede månedlige lejeindtægt var på 3.750 kr.

## UDKAST TIL REDEGØRELSE

SKAT lagde på baggrund af sagens oplysninger til grund, at lejen tilbage i 2005 havde været på 2.793,35 excl. varme mellem uvildige parter.

SKAT bestemte, at lejen for henholdsvis skatteyderens selskab og skatteyderens brors selskab skulle sættes til 3.000 kr. om måneden. SKAT lagde vægt på "oplysninger omkring udlejningspriser i området" og "oplysninger fra internettet omkring lejermåls udlejningsværdi i området".

Landsskatteretten gav imidlertid skatteyderen fuldt medhold i sagen. Landsskatteretten lagde særligt vægt på, at der ikke forelå nærmere oplysninger om, hvilke udlejningspriser i området SKAT havde anvendt for deres skøn over markedslejen, og at en fremmed lejer havde betalt 1.250 kr. om måneden.

*(Sag 23 på den sagsliste, jeg har udleveret til SKAT og Landsskatteretten).*

Efter min opfattelse burde SKAT bl.a. have inddraget det forhold, at en fremmed lejer kun betalte 1.250 kr. om måneden. Dette måtte anses for en væsentlig oplysning i forhold til vurderingen af den korrekte markedsleje.

SKAT henviste endvidere kun helt generelt til oplysninger om udlejningspriser på internettet uden at konkretisere disse nærmere.

Endelig synes SKAT også at have overset, at markedslejen i 2005 på 2.793,25 kr. var betaling for hele lejermålet.

Den anden sag vedrørte en skønsmæssig forhøjelse af skatteyderens indkomst for årene 2010-2012. Forhøjelsen skete på grundlag af en privatforbrugsopgørelse, der viste, at skatteyderen havde oplyst indkomster, som ikke kunne dække skatteyderens privatforbrug (negativt privatforbrug), jf. skattekontrollovens §§ 5, stk. 3, og 6 B.

SKAT havde udarbejdet privatforbrugsopgørelsen på grundlag af skatteyderens bankkontooplysninger. Opgørelsen viste bl.a., at skatteyderen havde haft dankorthævninger på henholdsvis 78.571 kr. i 2010, 167.317 kr. i 2011 og 52.883 kr. i 2012. Dankorthævningerne var således markant højere i 2011 end i de to øvrige år.

SKAT skrev i sin begrundelse for afgørelsen bl.a., at "privatforbrug anses for stabilt og jævnt over årene og niveauet for DAN kort hævninger i 2011 anses for retningsgivende".

SKATs opfattelse af, at skatteyderens dankorthævninger i 2011 skulle betragtes som retningsgivende, indebar, at SKAT forhøjede skatteyderens indkomst for



## UDKAST TIL REDEGØRELSE

årene 2010 og 2012 med differencen mellem dankorthævningen i 2011 og dankorthævningerne i henholdsvis 2010 og 2012 – dvs. forhøjelser på 88.746 kr. i 2010 og 114.000 kr. i 2012.

I Landsskatterettens afgørelse forklarede Landsskatteretten udførligt om hjemmelsgrundlaget for at foretage en skønsmæssig ansættelse på grundlag af negativt privatforbrug, samt hvorfor SKAT i den konkrete sag havde været berettiget til at udøve et skøn.

Landsskatteretten var imidlertid ikke enig med SKAT i, at dankorthævningerne i 2011 skulle anses for retningsgivende og fandt således ikke grundlag for at beskatte klageren i 2010 og 2012 af differencen i forhold til dankorthævningerne i 2011.

*(Sag 9 på den sagsliste, jeg har udleveret til SKAT og Landsskatteretten).*

SKAT gav ikke nogen begrundelse for sin opfattelse af, at dankorthævningerne i 2011 skulle anses for retningsgivende.

På den måde kan SKATs afgørelse efterlade indtryk af, at SKAT valgte år 2011 som retningsgivende, fordi dankorthævningerne var højest dette år og dermed ville føre til en højere beskatning af skatteyderen i årene 2010 og 2012. Det ville i givet fald være et klart usagligt hensyn.

### **8. Skattemyndighedernes stillingtagen til partsanbringender**

Ved min gennemgang af de 30 sager har jeg undersøgt, i hvilket omfang myndighederne har forholdt sig til skatteyderens partsanbringender, dvs. de argumenter, som skatteyderen havde anført til støtte for sin opfattelse af sagen.

Jeg har valgt at fokusere på dette spørgsmål, bl.a. fordi skatteadvokater og revisorer forud for iværksættelsen af min undersøgelse har peget på dette som en væsentlig problemstilling.

Ved min gennemgang af sagerne har jeg fundet flere eksempler på, at myndighederne efter min opfattelse ikke har forholdt sig tilstrækkeligt til partsanbringender.

Hvis myndighederne ikke i relevant omfang forholder sig til partsanbringender, kan det føre til, at der træffes en materielt forkert afgørelse. Det kan også indebære, at parten ikke får en dækkende og fyldestgørende forklaring på, hvorfor afgørelsen har fået det resultat, den har.

## UDKAST TIL REDEGØRELSE

Eksemplerne har jeg fundet i såvel SKATs som Landsskatterettens afgørelser.

### 8.1. Generelt om begrundelsespligten

Forvaltningslovens §§ 22 og 24 indeholder regler om begrundelse af skriftlige afgørelser.

Efter forvaltningslovens § 22 skal skriftlige afgørelser være ledsaget af en begrundelse, medmindre afgørelsen fuldt ud giver den pågældende part medhold.

Kravene til begrundelsens indhold fremgår af forvaltningslovens § 24. En begrundelse skal således efter bestemmelsens stk. 1 indeholde en henvisning til de retsregler, i henhold til hvilke afgørelsen er truffet, og tillige – hvis afgørelsen beror på et administrativt skøn – de hovedhensyn, der har været bestemmende for skønsudøvelsen.

Herudover skal begrundelsen efter stk. 2 om fornødent indeholde en kort redegørelse for de oplysninger vedrørende sagens faktiske omstændigheder, som er tillagt væsentlig betydning ved afgørelsen.

Se nærmere om begrundelseskravet Niels Fenger, Forvaltningsloven med kommentarer, 1. udgave (2013), s. 591 ff., og Folketingets Ombudsmands overblik # 10 om begrundelse i Myndighedsguiden på ombudsmandens hjemmeside.

Forvaltningslovens regler om begrundelse har karakter af minimumskrav. Bestemmelser i andre love mv., som stiller strengere krav til begrundelse end forvaltningsloven, gælder således ved siden af forvaltningslovens generelle regler.

Bl.a. følger det af § 12, stk. 2, i bekendtgørelse nr. 1428 af 13. december 2013 om Landsskatterettens forretningsorden, at begrundelseskravet gælder, selv om Landsskatteretten ved afgørelsen fuldt ud giver klageren medhold. Det skyldes primært hensynet til vejledning over for de underordnede myndigheder, herunder den myndighed hvis afgørelse er blevet underkendt. Se Hans Henrik Bonde Eriksen, Poul Bostrup og Susanne Dahl, Skatteforvaltningsloven med kommentarer, 2. udgave (2017), s. 933.

Også SKATs og Skatteankestyrelsens *forslag* til afgørelser i sagsfremstillinger og agterskrivelser omfattet af skatteforvaltningslovens § 19, sammenholdt med § 35 d, og § 20 skal indeholde en begrundelse, der opfylder forvaltningslovens krav. Det fremgår af henholdsvis skatteforvaltningslovens § 19, stk. 2, og § 20, stk. 1, der henviser til forvaltningslovens krav til begrundelse.

## UDKAST TIL REDEGØRELSE

Skatteyderen bliver i forbindelse med partshøring over skattemyndighedernes forslag til afgørelse ikke kun hørt over oplysninger om sagens faktiske omstændigheder mv., der er til ugunst for parten og af væsentlig betydning for sagens afgørelse, jf. den almindelige partshøringsregel i forvaltningslovens § 19. Skatteforvaltningslovens §§ 19 og 20 medfører et udvidet krav, idet myndigheden skal høre ikke blot over sagsoplysningen indtil videre, men også over en forventet retsanvendelse. Se bl.a. Hans Henrik Bonde Eriksen, Poul Bostrup og Susanne Dahl, Skatteforvaltningsloven med kommentarer, 2. udgave (2017), s. 356 f. og s. 376 f.

### **8.2. Pligt efter forvaltningslovens § 24 til at tage stilling til relevante partsanbringender**

En begrundelse for en forvaltningsafgørelse skal efter forvaltningslovens § 24 udgøre en sandfærdig forklaring på, hvorfor afgørelsen har fået netop det pågældende indhold.

Det er ikke muligt generelt at angive, hvor udførligt en myndighed bør udforme begrundelsen. Besvarelsen må bl.a. bero på, hvor aktivt den pågældende part har medvirket i den forudgående sagsbehandling og på sagens karakter i øvrigt.

Se Niels Fenger, Forvaltningsloven med kommentarer, 1. udgave (2013), s. 622, og pkt. 132-133 i Justitsministeriets vejledning nr. 11740 af 4. december 1986 om forvaltningsloven.

Myndigheden har ikke pligt til i sin begrundelse at tage stilling til alle anbringender og synspunkter, som parten fremfører.

Men i en vis udstrækning vil der være en pligt for myndigheden til at tage stilling til partsanbringender.

Det gælder ikke kun, hvis partens anbringender angår kriterier, som myndigheden selv har inddraget i afgørelsen, men også andre partsanbringender, som ikke umiddelbart kan afvises som uvæsentlige eller irrelevante for afgørelsen, jf. Niels Fenger, Forvaltningsloven med kommentarer, 1. udgave (2013), s. 637, og Hans Henrik Bonde Eriksen, Poul Bostrup og Susanne Dahl, Skatteforvaltningsloven med kommentarer, 2. udgave (2017), s. 937.

Forvaltningslovens § 24 indebærer således en pligt for myndighederne til udtrykkeligt at forholde sig til *relevante* partsanbringender.

Tilsvarende krav fremgår udtrykkeligt af § 12, stk. 2, i bekendtgørelse nr. 1428 af 13. december 2013 om Landsskatterettens forretningsorden, hvorefter be-

grundelsen "skal angive Landsskatterettens stillingtagen til de af klageren anførte forhold og synspunkter, i det omfang disse forhold og synspunkter må anses for relevante i forhold til sagens afgørelse".

### **8.3. Manglende stillingtagen til relevante partsanbringender kan føre til forkerte afgørelser**

Hvis en myndighed ikke forholder sig til et relevant partsanbringende, vil det f.eks. kunne indebære, at myndigheden ikke inddrager et relevant sagligt hensyn i en skønsafvejning. Det vil kunne føre til, at der træffes en forkert afgørelse.

Særligt én af de gennemgåede sager kan efter min opfattelse illustrere denne problemstilling:

Sagen, der også er omtalt i pkt. 5.2.2 og 5.2.3 ovenfor, vedrørte beskatning af værdien af fri bil hos en hovedanpartshaver, jf. ligningslovens § 16 A, stk. 5, jf. § 16, stk. 1 og 4. Afgørende for, om der skal ske beskatning, er, om hovedanpartshaveren må anses for at have haft privat rådighed over bilen. Det afhænger af en konkret vurdering af sagens omstændigheder.

Det fremgår af sagen, at hovedanpartshaveren under en kontrolaktion, som SKAT havde foretaget sammen med politiet, var blevet standset og udspurgt om sin anvendelse af den bil, han kørte i. Han havde under kontrolaktionen oplyst, at han "ikke blev beskattet af værdi af fri bil, idet bilen er parkeret på selskabets adresse" (jf. SKATs anmodning af 11. december 2012 til hovedanpartshaverens selskab om at modtage nærmere oplysninger om bilens anvendelse).

Denne oplysning gentog han i et svar (brev af 28. januar 2013) på SKATs anmodning af 11. december 2012 om at modtage nærmere oplysninger. Han skrev således, at bilen "holder i parkeringskælderens på firmaets adresse", og at han og ægtefællen derfor havde købt to nye biler, som de brugte privat.

SKAT mente, at der var grundlag for beskatning. SKAT lagde afgørende vægt på, at der ikke var ført et kørselsregnskab. SKAT forholdt sig ikke til oplysningen om parkeringsforholdene.

I Landsskatteretten fik hovedanpartshaveren fuldt medhold. Landsskatteretten lagde afgørende vægt på hans oplysning om, at bilen havde været placeret i en parkeringskælder på selskabets adresse og ikke på hans bopæl, og at bilen var egnet til at blive anvendt i selskabets tjeneste. I den situation påhviler det SKAT at løfte bevisbyrden for, at selskabet har stillet bilen til rådighed. Den bevisbyrde havde SKAT ikke løftet med henvisning til en kørsel, der efter hovedanpartshaverens forklaring havde et erhvervmæssigt formål.

*(Sag 3 på den sagsliste, jeg har udleveret til SKAT og Landsskatteretten).*

Som det fremgår af sagen, gjorde hovedanpartshaveren over for SKAT både mundtligt og skriftligt opmærksom på, at bilen holdt parkeret på selskabets adresse.

Efter min opfattelse var det uheldigt, at SKAT i sin afgørelse slet ikke forholdt sig til oplysningen om, at bilen var parkeret på selskabets adresse og ikke på bopælen – et hensyn, der også efter praksis på tidspunktet for SKATs afgørelse måtte anses for væsentligt.

### **8.4. Manglende stillingtagen til partsanbringender kan føre til, at skatteyderen ikke får en fyldestgørende forklaring på afgørelsen**

I andre af de gennemgåede sager har manglende stillingtagen til partsanbringender efter min opfattelse ført til, at skatteyderen ikke har fået en dækkende og fyldestgørende forklaring på, at afgørelsen har fået det pågældende indhold.

Til illustration kan nævnes to eksempler:

Den ene sag, der også er omtalt i pkt. 5.2.4 og 5.2.5 ovenfor, vedrørte fradrag for børnebidrag. Skatteyderen ville fradrage et beløb, der meget væsentligt oversteg det beløb, som Statsforvaltningen ville have fastsat, hvis forældrene ikke havde indgået en aftale. Beløbet svarede til normalbidraget med et tillæg på ca. 750 %. Skatteyderen havde henvist til, at aftalen om det høje børnebidrag bl.a. skyldtes, at de sociale sikringsakter for enlige i USA – hvor den tidligere ægtefælle og barnet nu opholdt sig – var anderledes end i Danmark.

Over for både SKAT og Landsskatteretten havde skatteyderen henvist til den beskrivelse af SKATs praksis, som fremgik af SKATs juridiske vejledning. Herefter kunne fradragsretten begrænses, hvis bidraget åbenbart oversteg, hvad Statsforvaltningen ville have fastsat, hvis forældrene ikke havde indgået en aftale. Men – fremgik det videre – "[d]et bør dog kun ske i ekstreme tilfælde – specielt hvor de forhøjede børnebidrag ydes i stedet for bidrag til ægtefællen, eller hvor der er tale om krydsende børnebidrag".

I SKATs afgørelse, som Landsskatteretten stadfæstede, blev fradraget nedsat. Såvel SKAT som Landsskatteretten henviste til, at beløbet "åbenbart" oversteg det beløb, som Statsforvaltningen ville have fastsat.

*(Sag 8 på den sagsliste, jeg har udleveret til SKAT og Landsskatteretten).*

Efter min opfattelse burde SKAT og Landsskatteretten have forholdt sig til skatteyderens anbringende om, at situationen ikke faldt ind under "ekstreme tilfælde".

## UDKAST TIL REDEGØRELSE

Den anden sag vedrørte ekstraordinær genoptagelse af en skatteansættelse for 2006, hvor skatteyderen var blevet beskattet af en skønnet lejeindtægt.

SKAT havde imødekommet en anmodning fra skatteyderen om ekstraordinær genoptagelse for årene 2007 og 2008 med den begrundelse, at "der ifølge det Centrale Person Register ikke har boet nogen i den af dig ejede lejlighed, hvorfor de skønsmæssige ansættelser af overskud af virksomhed må anses for åbenbart urimelige". Men SKAT havde altså meddelt afslag på genoptagelse for år 2006.

I klagen til Landsskatteretten gjorde skatteyderen gældende, at det fremgik af SKATs egen afgørelse, at der ifølge Det Centrale Personregister ikke havde boet nogen i lejligheden fra den 6. august 2006 og frem. Derfor var det forkert, når SKAT skatteansatte for 2006 på baggrund af lejeindtægter på et helt år. Skatteyderen gentog synspunktet i et senere brev til Landsskatteretten (9. december 2013).

Landsskatteretten tog ikke stilling til anbringendet. Landsskatteretten stadfæstede SKATs afgørelse særligt med henvisning til, at skatteyderen ikke havde dokumenteret eller i tilstrækkelig grad sandsynliggjort, at den oprindelige ansættelse for 2006 var urigtig som følge af svig fra tredjemand, eller at der forelå andre særlige omstændigheder, der ikke kunne bebrejdes skatteyderen.

*(Sag 22 på den sagsliste, jeg har udleveret til SKAT og Landsskatteretten).*

Under hensyn til, at SKAT havde imødekommet anmodningen om ekstraordinær genoptagelse for 2007 og 2008 netop med henvisning til oplysninger i CPR-registreret, var der efter min opfattelse tale om et relevant anbringende, som Landsskatteretten burde have forholdt sig til ved sin vurdering af, om der også kunne ske ekstraordinær genoptagelse for år 2006.

### **8.5. God forvaltningsskiks betydning for spørgsmålet om myndighedernes stillingtagen til partsanbringender**

Ikke kun forvaltningslovens krav til begrundelse kan have betydning for spørgsmålet om myndighedernes stillingtagen til partsanbringender.

Også god forvaltningsskik kan have betydning. Det gælder i relation til partsanbringender, som myndigheden anser for uvæsentlige eller irrelevante, men som parten selv over for myndigheden har tilkendegivet at lægge stor vægt på.

I den situation vil det efter omstændighederne være bedst stemmende med god forvaltningsskik, at afgørelsen kortfattet angiver, at de pågældende anbringender ikke er tillagt betydning. Derved kan parten se, at myndigheden har været opmærksom på dem. Jeg henviser til Niels Fenger, Forvaltningsret, 1. udgave (2013), s. 637 ff. med omtale af ombudsmandspraksis.

## UDKAST TIL REDEGØRELSE

Til illustration kan jeg nævne en sag vedrørende hobbyvirksomhed. Ved bedømmelsen af, om skatteyderen kunne fradrage underskud i årene 2010-2012 ved drift af hestetutteri, skulle der – i overensstemmelse med sædvanlig praksis – lægges vægt på, om ejendommen bedømt ud fra en teknisk-landbrugsfaglig målestok kunne betegnes som sædvanlig og forsvarlig samt tilsigtede at opnå et rimeligt driftsresultat.

SKAT mente ikke, at ejendommen var drevet erhvervsmæssigt og godkendte derfor ikke underskuddene som fradragsberettigede.

Under klagesagen for Landsskatteretten anførte skatteyderens repræsentant i sit supplerende indlæg (8. juni 2016) bl.a., at fremtidsudsigterne for virksomheden så lysere ud, idet skatteyderen havde fundet indtjeningsmuligheder, som fremadrettet ville generere overskud til virksomheden. Repræsentanten lagde vægt på, at skatteyderen havde haft fokus på at opnå et godt resultat ved bl.a. at foretage en omlægning af driften i 2012/2013, hvorved man gik væk fra avlsarbejdet og valgte at fokusere på supplerende erhvervsaktiviteter så som hestepension, kursusvirksomhed og udlejning af lejlighed med hestebokse. Repræsentanten gennemgik tre utrykte landsskatteretsafgørelser, der alle under henvisning til en omlægningsfase anså landbrugene som erhvervsmæssigt drevet.

Ud fra en konkret vurdering anså Landsskatteretten ikke skatteyderens stuttevirksomhed for erhvervsmæssigt drevet i de påklagede indkomstår 2010, 2011 og 2012. Landsskatteretten begrundede afgørelsen nærmere, men forholdt sig ikke udtrykkeligt til klagerens anbringende om omlægning.

*(Sag 20 på den sagsliste, jeg har udleveret til SKAT og Landsskatteretten).*

Bl.a. under hensyn til at der var tale om en omlægning, som efter det oplyste først havde fundet sted i 2013 – dvs. *efter* de undersøgte år – er det umiddelbart min vurdering, at der ikke var tale om et relevant anbringende.

Men omlægningssynspunkter kan efter omstændighederne have betydning for rentabilitetsvurderingen, og skatteyderens repræsentant lagde vægt på dette forhold og havde i øvrigt tilkendegivet stor utilfredshed med, at der ikke var afholdt syn og skøn i sagen.

Det havde derfor efter min opfattelse været bedst stemmende med god forvaltningsskik, at Landsskatteretten kortfattet havde angivet, at de pågældende anbringender ikke var tillagt betydning.

### **8.6. Hvorfor er det vigtigt, at myndighederne forholder sig til partsanbringender?**

Ovenfor har jeg givet eksempler på vigtigheden af, at myndighederne tager stilling til partsanbringender. Som det fremgår, kan en manglende stillingtagen få betydning på flere måder.

Helt generelt for begrundelseskravet i forvaltningslovens § 24 gælder, at en begrundelse kan give en øget sikkerhed for, at afgørelsen er rigtig, og at grundlaget for afgørelsen er sagligt og fyldestgørende.

Som en af de omtalte sager illustrerer (pkt. 8.3 ovenfor), kan manglende stillingtagen til et relevant partsanbringende indebære, at myndigheden ikke i tilstrækkeligt omfang er opmærksom på et sagligt relevant hensyn i en skønmæssig afvejning. Det vil kunne øge risikoen for, at der træffes en materielt forkert afgørelse.

Manglende stillingtagen til partsanbringender vil derudover kunne betyde, at parten ikke får en dækkende og fyldestgørende forklaring på, hvorfor afgørelsen har fået det resultat, den har. Dette vil gøre det sværere for parten bl.a. at tage stilling til, om afgørelsen skal påklages eller indbringes for domstolene eller Folketingets Ombudsmand.

Men spørgsmålet om manglende stillingtagen til partsanbringender har også betydning for tilliden til myndighederne.

En begrundelse – herunder en stillingtagen til relevante partsanbringender, og andre anbringender, som parten selv udtrykkeligt har tilkendegivet at lægge stor vægt på – kan således hjælpe borgeren til bedre at forstå afgørelsen og kan have stor betydning for borgerens accept af afgørelsen.

Hvis skattemyndighederne ikke i tilstrækkeligt omfang forholder sig til partsanbringender, kan det give skatteyderen en oplevelse af, at det ikke nytter at komme med argumenter og synspunkter, idet myndigheden alligevel ikke er opmærksom på dem eller har afgjort sagen på forhånd. Det kan således give en fornemmelse af, at myndigheden ikke tager skatteyderen alvorligt.

## **9. Landsskatterettens prøvelse af ansættelsesfrister**

### **9.1. Retsgrundlaget**

Skatteforvaltningslovens §§ 26 og 27 fastlægger rammer for, hvor længe der kan ske ændringer i selve skatteansættelsen af indkomst for et givet indkomstår.



## UDKAST TIL REDEGØRELSE

Den ordinære ansættelsesfrist fremgår af § 26, stk. 1. Med hjemmel i § 26, stk. 1, 5. pkt., er der endvidere fastsat en kortere ansættelsesfrist for personer med enkle økonomiske forhold, jf. bekendtgørelse nr. 534 af 22. maj 2013, mens bl.a. § 26, stk. 5, fastsætter en længere ansættelsesfrist for såkaldt kontrollerede transaktioner.

Fristerne i § 26 kan gennembrydes ekstraordinært ved nærmere opregnede omstændigheder i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1.

Bestemmelserne er omtalt nærmere af Hans Henrik Bonde Eriksen, Poul Bostrup og Susanne Dahl, Skatteforvaltningsloven med kommentarer, 2. udgave (2017), s. 431 ff.

I en sag i Folketingets Ombudsmands beretning for 2014, sag 2014-6, har jeg udtalt mig om Landsskatterettens prøvelse af ansættelsesfristerne. De bestemmelser, der var tale om at anvende i sagen, var bestemmelserne i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 2 og 5. I Landsskatterettens afgørelse forholdt Landsskatteretten sig ikke til fristreglernes overholdelse, fordi skatteyderens repræsentant undervejs i forløbet havde frafaldet at gøre gældende, at fristerne ikke var opfyldt.

Landsskatteretten er imidlertid en forvaltningsmyndighed og skal derfor ex officio – dvs. på eget initiativ – tage stilling til, om ansættelsesfristerne er overholdt. En klageinstans skal således træffe den materielt rigtige afgørelse i sagen og er underlagt legalitetsprincippet og officialprincippet.

Af legalitetsprincippet følger bl.a., at en afgørelse fra en forvaltningsmyndighed som udgangspunkt skal have hjemmel i lovgivningen.

Efter officialprincippet påhviler det den enkelte forvaltningsmyndighed selv at fremskaffe de nødvendige oplysninger om de foreliggende sager eller dog at foranledige, at private, herunder navnlig sagens parter, medvirker til sagens oplysning.

Endelig er det udgangspunktet, at klageinstansens prøvelse af sagen er en fuldstændig efterprøvelse af hele sagens faktum og af alle sagens retlige spørgsmål.

Landsskatteretten kan derfor ikke undlade at tage stilling til, om reglerne om frister for at ændre en skatteansættelse er opfyldt. Det gælder, selv om skatteyderen udtrykkeligt måtte have frafaldet at gøre gældende, at fristerne ikke er overholdt.

### 9.2. Min vurdering på grundlag af de 30 gennemgåede sager

Ved min gennemgang af de 30 sager har jeg fundet eksempler, der indikerer, at Landsskatteretten alene tager stilling til ansættelsesfristernes overholdelse, når skatteyderen udtrykkeligt har gjort gældende, at fristen for at ændre skatteansættelsen ikke har været opfyldt.

Det drejer sig bl.a. om den sag, der er omtalt under pkt. 7 ovenfor, og som vedrørte en skønsmæssig forhøjelse af skatteyderens indkomst for 2010-2012 på grundlag af en privatforbrugsopgørelse, der viste et såkaldt negativt privatforbrug, jf. skattekontrollovens § 5, stk. 3, og § 6 B.

SKAT skrev i sin afgørelse, at der under normale omstændigheder gælder en 1 års-frist for lønmodtagere med enkle forhold, jf. bekendtgørelse nr. 1095 af 15. november 2005 (nu bekendtgørelse nr. 534 af 22. maj 2013). Men – skrev SKAT videre – ”det fremgår dog af bekendtgørelsens stk. 3, at den korte ligningsfrist ikke gælder, hvis betingelsen for ekstraordinær genoptagelse efter SFL § 27, stk. 1, nr. 5, er opfyldt. SKAT vurderer, at dette er tilfældet”. Efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, kan der ske ekstraordinær ansættelse, hvis den skattepligtige eller nogen på dennes vegne forsætligt eller groft uagtsomt har bevirket, at skattemyndighederne har foretaget en ansættelse på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag.

Under klagesagen blev der afholdt møde mellem Skatteankestyrelsen og skatteyderens repræsentant. Af styrelsens mødereferat (15. august 2016) fremgår indledningsvis:

”Repræsentanten anførte, at han muligvis kommer med yderligere indlæg vedr. ugyldighed. Spørgsmålet er, om klageren rent faktisk har handlet mindst groft uagtsomt. Hvis der kommer noget fra repr. vil det være i forbindelse med indlæg til udkast til afgørelse.”

Repræsentanten kom ikke med noget indlæg, og spørgsmålet om ansættelsesfristens overholdelse blev tilsyneladende ikke behandlet af Landsskatteretten.

*(Sag 9 på den sagsliste, jeg har udleveret til SKAT og Landsskatteretten).*

Fremgangsmåden indikerer efter min opfattelse, at Landsskatteretten ville have forholdt sig til spørgsmålet, hvis repræsentanten havde gjort gældende, at der ikke forelå grov uagtsomhed og dermed ikke var grundlag for at forlænge ansættelsesfristen. Repræsentanten undlod dette, og jeg kan ikke se af sagens akter, at Landsskatteretten har forholdt sig til spørgsmålet.

Det er min opfattelse, at Landsskatteretten ex officio skulle have forholdt sig til spørgsmålet.

## UDKAST TIL REDEGØRELSE

I en anden af de gennemgåede sager, forholdt Landsskatteretten sig udtrykkeligt til ansættelsesfristernes overholdelse. Men det skete på baggrund af en udtrykkelig indsigelse fra skatteyderen om, at fristerne ikke var overholdt.

*(Sag 5 på den sagsliste, jeg har udleveret til SKAT og Landsskatteretten).*

De omtalte eksempler kan muligvis være udtryk for en mere generel praksis i Landsskatteretten, hvorefter Landsskatteretten alene tager stilling til ansættelsesfristernes overholdelse, hvis skatteyderen har gjort gældende, at fristerne ikke er overholdt.

En sådan praksis er efter min opfattelse ikke i overensstemmelse med legalitetsprincippet og officialprincippet, hvorefter Landsskatteretten ex officio skal sikre sig, at ansættelsesfristerne i skatteforvaltningslovens §§ 26 og 27 er overholdt.

### **[10. Opfølgning på redegørelsen]**

#### **Kopi til:**

SKAT  
Landsskatteretten  
Skatteministeriet



Folketingets Ombudsmand  
Gammeltorv 22  
1457 København K

Landsskatteretten  
Ved Vesterport 6, 6. sal  
1612 København V

Tlf. +45 3376 0909  
Fax +45 3376 0808

Cvr-nr. 10 24 28 94  
EAN-nr. 579 800 003 3726

[www.skatteankestyrelsen.dk](http://www.skatteankestyrelsen.dk)

Sagsnr. 17-0553931

Dato 7. marts 2018

Jeres sagsnr.: 17/00615-85/LPU

## Udkast til redegørelse i egen drift-undersøgelse af 30 sager i SKAT og Landsskatteretten

Landsskatteretten har den 24. januar 2018 modtaget ombudsmandens udkast til redegørelse og er blevet bedt om at komme med bemærkninger til udkastet.

Landsskatteretten har gennemgået udkastet og har følgende bemærkninger:

### Ad 5.2 - Respektfuld og grundig sagsbehandling understøtter tilliden

#### Ad 5.2.4

Folketingets Ombudsmand har i dette afsnit fremhævet, at der i troværdighedskravet også ligger, at myndighederne ikke insinuerer omstændigheder i en sag ved f.eks. at antyde, at klageren ikke taler sandt. Hvis dette er myndighedens opfattelse, må det skrives klart – også under hensyn til begrundelseskravet i forvaltningslovens § 24, stk. 1.

Til illustration heraf er der henvist til Landsskatterettens begrundelse i sag nr. 8, hvor Landsskatteretten nævner, at et beløb, som efter klagerens opfattelse skulle være fradragsberettiget principalt som børnebidrag, subsidiært delvist som ægtefællebidrag, var overført til en konto, der tilhørte både klageren selv og hans tidligere ægtefælle.

Ved en fornyet læsning af begrundelsen i den omtalte sag må Landsskatteretten medgive, at formuleringen på dette punkt kunne have været mere klar. Det burde tillige af begrundelsen have fremgået, at den faktiske omstændighed, at det omhandlede beløb var overført til en konto tilhørende både klageren selv og hans tidligere ægtefælle, efter Landsskatterettens opfattelse er til hinder for, at beløbet kunne anses for fradragsberettiget som ægtefællebidrag. Dette skyldes, at beløbet

ved denne overførsel ikke endegyldigt forlod klagerens formuesfære. Landsskatteretten mener dog ikke – og har ikke haft til hensigt – at bemærkningen skulle insinuere, at klageren ikke talte sandt. Hensigten har været at pege på en faktisk omstændighed, der havde betydning for vurderingen af en eventuel fradragsret.

På denne baggrund mener Landsskatteretten ikke, at der er belæg for en konklusion om, at Landsskatteretten har insinueret, at skatteyderen talte usandt. Landsskatteretten finder derfor heller ikke, at der er grundlag for at lade dette indgå i undersøgelsens hovedkonklusion (afsnit 2). Det er således ikke Landsskatterettens opfattelse, at der i forhold til Landsskatteretten er afdækket adfærd, som ikke understøtter en tillidsfuld relation mellem skattemyndighederne og skatteyderen. Dette særligt set i lyset af, at Folketingets Ombudsmand ikke i øvrigt har peget på andre eksempler på, at der er adfærd, som ikke understøtter en tillidsfuld relation mellem Landsskatteretten og skatteyderen.

#### **Ad 5.2.5**

Folketingets Ombudsmand har i dette afsnit om betydningen af myndighedernes fremstilling af afgørelser bemærket, at Landsskatterettens fremstillingsform giver en læsevenlig præsentation af sagens problemstilling. Dette har Landsskatteretten noteret sig med tilfredshed.

#### **Ad 6 - Manglende overblik over sagsakter i SKAT**

Landsskatteretten konstaterer, at dette afsnit ikke ses at vedrøre Landsskatterettens eller Skatteankestyrelsens forhold.

#### **Ad 7 – Skønsmæssige ansættelser**

Landsskatteretten bemærker, at der ikke ses at være udtrykt kritik af Landsskatterettens skønseudøvelse i dette afsnit.

#### **Ad 8 – Skattemyndighedernes stillingtagen til partsanbringender**

Folketingets Ombudsmand har i dette afsnit fremhævet vigtigheden af at tage stilling til partens anbringender. Myndigheden skal som udgangspunkt tage stilling til de anbringender og synspunkter, som parten fremfører. Herved sikres det, at der træffes rigtige afgørelser, at begrundelserne for afgørelserne giver klageren en fyldestgørende forklaring på, hvorfor afgørelsen har fået det pågældende resultat, og at klageren ikke bliver efterladt med en følelse af ikke at være blevet hørt eller taget alvorligt.

Landsskatteretten bemærker generelt, at det er en væsentlig del af Landsskatterettens arbejde at formulere begrundelser, der opfylder kravene i såvel forvaltningslovens § 24, stk. 1, som god forvaltningsskik. Vi bestræber os løbende på at arbejde med dette forhold og forbedre/opretholde kvaliteten af begrundelserne.

### **Ad 8.3 – Manglende stillingtagen til relevante partsanbringender kan føre til forkerte afgørelser**

Landsskatteretten konstaterer med tilfredshed, at der ikke er eksempler i materialet på landsskatteretsafgørelser, hvor dette er tilfældet.

### **Ad 8.4 - Manglende stillingtagen til partsanbringender kan føre til, at skatteyderen ikke får en fyldestgørende forklaring på afgørelsen**

Folketingets Ombudsmand har i dette afsnit henvist til to landsskatteretsafgørelser, sag nr. 8 og sag nr. 22, hvor skatteyderne efter Folketingets Ombudsmands opfattelse ikke får en dækkende og fyldestgørende forklaring på afgørelsen.

Landsskatteretten tager Folketingets Ombudsmands bemærkninger til efterretning og vil fortsat have fokus på dette punkt.

### **Ad 8.5 - God forvaltningsskiks betydning for spørgsmålet om myndighedernes stillingtagen til partsanbringender**

I dette afsnit i udkast til redegørelse er Folketingets Ombudsmand inde på, at ikke kun forvaltningslovens krav til begrundelse kan have betydning for spørgsmålet om myndighedernes stillingtagen til partsanbringender. Også god forvaltningsskik kan efter Folketingets Ombudsmands opfattelse have betydning. Det gælder i relation til partsanbringender, som myndigheden anser for uvæsentlige eller irrelevante, men som parten selv over for myndigheden har tilkendegivet at lægge stor vægt på.

Folketingets Ombudsmand har i den forbindelse henvist til sag nr. 20, hvor klageren som et argument for, at hans virksomhed var erhvervsmæssigt drevet, havde henvist til en omlægning foretaget i år, der lå efter de påklagede indkomstår.

Landsskatteretten har i begrundelsen angivet, at vurderingen af, om en landbrugsvirksomhed er erhvervsmæssigt drevet, skal foretages på baggrund af driften og driftsformen i de påklagede indkomstår. Det vil sige, at det fremgår af afgørelsen, at der ikke lægges vægt på driftsformen i efterfølgende år. Retten tager til efterretning, at det kunne være formuleret mere klart, at omlægningen i efterfølgende år ikke er tillagt betydning ved afgørelsen.

I den samme sag, sag nr. 20, var klageren utilfreds med, at der ikke var afholdt syn og skøn i sagen.

Landsskatteretten er enig med Folketingets Ombudsmand i, at det havde været bedst stemmende med god forvaltningsskik, hvis Landsskatteretten i afgørelsen havde bemærket, at et syn og skøn efter rettens opfattelse ikke ville have tilført sagen noget nyt, og at der således heller ikke var grundlag for at opfordre klageren til at afholde syn og skøn med den konsekvens, at udgifterne hertil ville blive dækket fuldt ud af det offentlige.

## **Ad 9 - Landsskatterettens prøvelse af ansættelsesfrister**

### **Ad 9.2 – Min vurdering på grundlag af de 30 gennemgåede sager**

Landsskatteretten er enig i, at det påhviler retten *ex officio* at påse om ansættelsesfristerne er overholdt, således som det også blev fastslået i Folketingets Ombudsmands undersøgelse i 2007 og i den omtalte afgørelse fra Folketingets Ombudsmands beretning 2014, sag 2014-6.

Landsskatteretten er opmærksom på dette forhold, og Landsskatteretten bestræber sig da også på at påse det *ex officio*.

Landsskatteretten er enig i, at der i den omtalte sag, sag 9, burde have været taget stilling til, om ansættelsesfristerne var overholdt, selv om klageren tilsyneladende ikke ønskede at gøre gældende, at der ikke forelå grov uagtsomhed.

Landsskatteretten vil fremover have det som et særligt opmærksomhedspunkt at påse, om SKAT har overholdt ansættelsesfristerne i de påklagede afgørelser.

Hvis der er behov for yderligere uddybning eller bemærkninger, stiller Landsskatteretten sig gerne til rådighed, eksempelvis ved et møde. Ellers imødeses den endelige redegørelse.

Med venlig hilsen



Susanne Dahl

Ledende retsformand

## Notat

6. marts 2018  
J.nr. 17-1812260

Ledelsessekretariat Erhverv  
Sagsbehandlere:  
Marianne Ploug  
Susanne Hjernøe  
Kent D. Sørensen

# SKATs bemærkninger til Folketingets Ombudsmands udkast til redegørelse i egen drift-undersøgelse af 30 sager i SKAT og Landsskatteretten

Ved brev af 24. januar 2018 har Folketingets Ombudsmand fremsendt et udkast til redegørelse i ombudsmandens egen drift-undersøgelse af 30 sager i SKAT og Landsskatteretten. I brevet anfører ombudsmanden, at han har bedt Landsskatteretten om at anmode SKAT om bemærkninger til udkastet.

Landsskatteretten har ved brev af 25. januar 2018 bedt SKAT om bemærkninger til udkastet.

Det fremgår af udkastet, at ombudsmanden i forbindelse med sin gennemgang af de 30 sager har afdækket flere tilfælde af fejl mv., som kan være egnede til at påvirke relationen mellem skattemyndighederne og skatteyderen. Ombudsmanden har inddelt disse fejl mv. i hovedtemaer, hvoraf følgende vedrører SKAT:

- Adfærd, som ikke understøtter en tillidsfuld relation mellem skattemyndighederne og skatteyderen, jf. udkastets punkt 5: Skattemyndighedernes rolle og adfærd
- Mangelfuld journalisering i SKAT, jf. udkastets punkt 6: Manglende overblik over sagsakter i SKAT
- Skønsmæssig skatteansættelse, som ikke fremtræder objektivt funderet, jf. udkastets punkt 7: Skønsmæssige skatteansættelser
- Utilstrækkeligt svar på parternes argumenter og synspunkter, jf. udkastets punkt 8: Skattemyndighedernes stillingtagen til partsanbringender

Nedenfor fremgår SKATs bemærkninger til ombudsmandens udkast til redegørelse. Bemærkningerne er struktureret i overensstemmelse de anførte hovedtemaer og således at de konkrete sager, som ombudsmanden har omtalt som eksempler, kort kommenteres i forbindelse med hvert hovedtema.

SKAT er enig i ombudsmandens tilkendegivelser om forventningerne til den måde, en offentlig myndighed håndterer sin opgaveløsning i forhold til borgere og virksomheder på – og dermed også enig i de af ombudsmanden fremsatte synspunkter til de enkelte sager. Derfor har SKAT set på hvilke initiativer, der allerede er taget for at understøtte en ordentlig opgaveløsning, og hvilke der skal iværksættes på baggrund af ombudsmandens kommentarer, jf. nærmere nedenfor.



Generelt bemærkes, at de sager, som ombudsmanden har undersøgt, er afgjort af SKAT for flere år siden, jf. udkastets side 5, 2. afsnit, hvor det anføres, at SKATs afgørelser hovedsageligt er fra 2013 eller 2014. Som det fremgår af SKATs bemærkninger nedenfor, er der i de seneste år iværksat en række tiltag, som har til formål at styrke kvaliteten af sagsbehandlingen samt at styrke professionel adfærd hos SKATs medarbejdere. Det er derfor SKATs forventning, at disse tiltag allerede på nuværende tidspunkt har udmøntet sig i SKATs sagsbehandling og afgørelser.

## **1. Skattemyndighedernes rolle og adfærd**

Ombudsmanden har om dette emne generelt anført, at det er problematisk for relationen mellem myndighed og borger, hvis skatteyderen oplever, at skatteansættelsen ikke sker på en ordentlig og respektfuld måde. Ombudsmanden anfører, at skattemyndighederne til stadighed må have fokus på denne problemstilling.

Ombudsmanden har med afsæt i en konkret sag (sag nr. 24) videre anført, at SKATs tilkendegivelser over for skatteyderen var egnet til at give skatteyderen et problematisk indtryk af SKATs behandling og afgørelse af sagen og dermed egnet til at påvirke tilliden til SKAT.

Ombudsmanden har med henvisning til en anden konkret sag (sag nr. 3) anført, at SKAT formulerede en mistanke over for skatteyderen på en måde, som skatteyderen – med rette – blev vred over. Om samme sag er det anført, at sagsforløbet efterlader indtryk af, at SKAT kan have lagt vægt på et forhold, som ikke fremgik af afgørelsen, og som skatteyder havde fået oplyst, at der ikke ville blive lagt vægt på.

Ombudsmanden har dernæst anført eksempler på sager, hvor SKATs afgørelser ikke er udformet i et letforståeligt sprog (sag nr. 13 og sag nr. 8).

I det følgende redegøres for SKATs arbejde med at sikre god kvalitet, godt sprog og professionel adfærd i SKATs myndighedsarbejde.

### Kvalitetssikring

SKAT arbejder kontinuerligt med kvalitetssikring af SKATs afgørelser. For kontrolsagernes vedkommende foregår kvalitetssikringen i fire forskellige spor:

- a) Brug af et særligt tjekskema i sagsbehandlingen

Siden den 1. april 2017 har det været obligatorisk at benytte et særligt tjekskema i behandlingen af kontrolsager. Tjekskemaet, som er tilpasset behovet i det enkelte kontrolprojekt, fungerer som en huskeliste til medarbejderne, som i hver enkelt sag skal oprette skemaet og løbende udfylde dette.

- b) Faglig gennemgang ved en kollega under sagens behandling ("Andre øjne")

”Andre øjne” består i, at en sagsbehandler lader en kollega foretage en faglig gennemgang af forslag og afgørelse. En sådan faglig gennemgang skal i en kontrolsag blandt andet finde sted, hvis der i forslaget eller afgørelsen sker en forhøjelse eller en nedsættelse med beløb, der overstiger fastlagte beløbsgrænser på forskellige områder. Det er således ikke alle kontrolsager, som gennemgår denne kvalitetssikring.

c) Ledelsesinvolvering og –godkendelse i visse sager

SKAT har vedtaget en procedure, hvorefter afgørelser i visse sager skal forelægges en leder for godkendelse. Ved opstarten af et kontrolprojekt skal det besluttes og beskrives, hvilke sager det drejer sig om. Det kan fx være sager af en vis beløbsmæssig størrelse, sager med bestemte karakteristika, sager af principiel betydning, sager af indgribende karakter eller sager, som er problemfyldte.

I sager, hvor der skal ske ledelsesinvolvering, er det lederen, der underskriver eller medunderskriver forslag og endelig afgørelse.

d) Stikprøvevis kontrol af afsluttede sager

SKAT gennemfører periodevis stikprøvekontrol af sagsbehandlingen i afsluttede kontrolsager.

Stikprøvekontrollen foretages hvert kvartal, hvor ca. 500 tilfældigt udvalgte sager gennemgås med henblik på at konstatere, om afgørelsen er materielt korrekt, og om sagsbehandlingsreglerne er overholdt.

Konstateres fejl i en sag, kan det efter omstændighederne medføre, at SKAT genoptager sagen af egen drift.

De enkelte afdelinger, som er ansvarlig for sager, der har gennemgået en sådan stikprøvekontrol, følger op på resultaterne med tiltag som fx videndeling eller skriftlige retningslinjer.

Til orientering vedlægges Intern Meddelelse af 16. december 2016 ”Kvalitetssikring af sagsbehandlingen i kontrolsager”, som beskriver ovenstående fire spor. Denne kvalitetssikring er efter SKATs opfattelse medvirkende til generelt at højne kvaliteten i SKATs afgørelser.

*E-læringsprogrammet ”Sagsbehandling, retssikkerhed og regler”*

Programmet skal gennemføres af medarbejdere og ledere, der varetager sagsbehandling, hvor der træffes afgørelser og/eller gennemføres ansættelsesændringer. Programmet indeholder en gennemgang af syv obligatoriske emner: SKATs adfærdskodeks, SKATs organisation og kompetencer, tavshedspligt, habilitet, offentlighedsloven, per-

sondataloven og visitering. Efter gennemgang af de obligatoriske emner fortsætter programmet med en tværgående test, som består af 13 cases med tilhørende spørgsmål. Disse cases omfatter følgende emner: offentlighedsloven, persondataloven, vejledningspligt, afgørelsesbegrebet, bindende svar, kvittering, notatpligt, partsbegrebet, aktindsigt for parter, klagesystemet, fristregler, retskilder, værktøjer, partshøring, begrundelse, klagevejledning, forældelse samt forvaltningsretlige principper, herunder officialprincippet, proportionalitetsprincippet og skøn under regel.

Hvis medarbejderen svarer forkert på et eller flere spørgsmål, vil medarbejderen få mulighed for at opdatere sig ved gennemlæsning af relevant lovtekst eller relevante steder i Den Juridiske Vejledning. Medarbejderen har i alt tre forsøg til at gennemføre e-læringspakken. Hvis deltageren ikke er i stand til at gennemføre e-læringspakken inden for de tre forsøg, vil personalelederen blive orienteret.

#### Sprogpolitik

SKAT har en skriftlig sprogpolitik, som har som overordnet mål, at SKAT skriver med modtageren i centrum, at SKAT skriver korrekt og forståeligt, og at SKAT skriver imødekommende. SKATs sprogpolitik vedlægges til orientering.

SKAT arbejder løbende med at forbedre både sprog og opbygning i de standardkoncepter, der benyttes ved udfærdigelse af SKATs forslag og afgørelser. Således er kurset ”Sikker Skriveproces- stærkere sagsbehandling” blevet gennemført af mere end 1.000 medarbejdere i løbet af 2016 og 2017. Kurset er udviklet med det formål, at SKATs sagsbehandlere bliver bedre til at strukturere og skrive læsevenlige afgørelser.

Derudover arbejder SKAT med at videreudvikle det afgørelseskoncept, der bruges til en række af SKATs tungeste sager. Formålet er at tage afsæt i et skatteyderperspektiv og dermed lette modtagerens forståelse af forslag og afgørelser. Hidtil har konceptets opbygning og indhold snarere været styret af, at det skulle være hensigtsmæssigt i forhold til en eventuel senere administrativ klage. Skatteankestyrelsen har været involveret i dette arbejde, idet styrelsen har fået forelagt og er kommet med input til en prototype. Arbejdet med videreudvikling af konceptet pågår fortsat.

Som det er beskrevet af Ombudsmanden på side 7 i udkastet, har SKAT i de senere år haft fokus på professionel adfærd i mødet med skatteyderne, hvilket blandt andet er kommet til udtryk i et nyt adfærdskodeks fra 2016.

SKAT har fortsat fokus på at sikre, at SKATs medarbejdere optræder og kommunikerer professionelt.

#### Adfærdskodeks

Adfærdskodeks udbredes blandt medarbejderne i SKAT blandt andet derved, at det bliver præsenteret på introduktionsforløb for nye medarbejdere. Desuden indgår det som en del af det e-læringsprogram, som er obligatorisk at gennemføre for medarbej-

dere og ledere, der varetager sagsbehandling, hvor der træffes afgørelser og/eller gennemføres ændringer i skatte- og afgiftsansættelser. Adfærdskodekset er vedlagt. SKAT er opmærksom på Finansministeriets Kodeks VII ("Syv centrale pligter for embedsmænd i centraladministrationen"), som også omhandler adfærd og det ansvar, der er forbundet med myndighedsopgaver. SKATs adfærdskodeks indeholder således en henvisning hertil.

Adfærdskodeks suppleres af Intern meddelelse af 11. november 2013 "Retssikkerhed, kommunikation og intern ansvarsfordeling – retningslinjer", som vedlægges til orientering.

### Indsigelsessager

Derudover har SKAT som bekendt et koncept vedrørende to-instansbehandling af indsigelsessager, jf. SKM.2014.571.SKAT, der vedlægges.

## **2. Manglende overblik over sagsakter i SKAT**

SKAT ser med stor alvor på ombudsmandens kritik af SKATs journalisering i de undersøgte sager.

Ombudsmanden har på side 16 f. i udkastet omtalt to konkrete sager (sag nr. 1 og sag nr. 23) for belysning af problemstillingen med manglende journalisering af dokumenter. Ombudsmanden har om disse to sager anført, at SKAT burde have journaliseret nogle nærmere anførte dokumenter på skatteydernes sager.

Ombudsmanden har på side 17 ff. i udkastet beskrevet det forhold, at der – uagtet at SKAT efter anmodning har eftersendt manglende bilag til ombudsmanden i forbindelse med udtalelse af 16. november 2017 – i flere tilfælde fortsat er akter, som har dannet grundlag for en afgørelse, som SKAT ikke har fremfundet og sendt til ombudsmanden. Ombudsmanden har som eksempler anført to konkrete sager (sag nr. 10 og sag nr. 25).

SKAT har noteret sig, at ombudsmanden har anført, at han ikke er i tvivl om, at SKAT har haft til hensigt at sende alle relevante akter i de sager, som han har bedt om, og at han går ud fra, at manglende fremsendelse af akter beror på, at SKAT ikke har journaliseret de pågældende akter på sagerne og derfor ikke har kunne fremfinde de pågældende akter.

SKAT kan bekræfte, at SKAT naturligvis har bestræbt sig på at sende alle relevante akter til ombudsmanden, og SKAT beklager, at dette ikke er lykkedes. SKAT anerkender desuden, at dette kan skyldes mangelfuld journalisering.

SKAT har i sin udtalelse af 16. november 2017 til ombudsmanden redegjort for blandt andet journaliseringen i SKAT og har blandt andet vedlagt en intern vejledning til me-

darbejderne, ”Hvornår og hvor skal du journalisere” (bilag 33). Der er også en kort beskrivelse af e-læringsprogrammet ”Sagsbehandling, retssikkerhed og regler”.

Særligt for så vidt angår SKATs kontrolsager kan det yderligere oplyses, at det som en del af kvalitetssikringen af sagsbehandlingen siden den 1. april 2017 har været obligatorisk at benytte et såkaldt ”tjekskema” i sagsbehandlingen, jf. også ovenfor under punkt 1 om skattemyndighedernes rolle og adfærd. Tjekskemaet fungerer som nævnt som en slags huskeliste til medarbejderne, som i hver enkelt kontrolsag skal oprette skemaet og løbende udfylde dette. Særligt i forhold til spørgsmål om journalisering erindres medarbejderne via tjekskemaet blandt andet om forhold som ”Er notater og mødereferater udfærdiget og registreret korrekt? ”, ”Er forslag til afgørelse og den endelige afgørelse akteret på sagen? ” og ”Er alt relevant materiale journaliseret på sagen? ”.

SKAT er således opmærksom på vigtigheden af korrekt journalisering og søger at hjælpe medarbejderne til at journalisere korrekt.

SKAT er enig i, at der er behov for yderligere initiativer, der tager sigte på at rette op på mangelfuld journalisering, og SKAT har allerede taget de første skridt til sådanne initiativer, hvis gennemførelse dog for nogles vedkommende er afhængig af blandt andet finansiering.

#### *Initiativer for generel journalisering på tværs af systemer*

SKAT er i gang med at udarbejde en opdateret generel overordnet instruks, der beskriver, hvilke krav, der er til journalisering jf. lovgivningen. Instruksen vil ligeledes beskrive de yderligere krav, SKAT stiller til journalisering og registrering af forskellige typer af sager. Instruksen omfatter alle IT-systemer, der bruges til journalisering i SKAT, herunder WorkZone (Captia) og SKAT Ligning. Den overordnede instruks vil blandt andet indeholde en opdateret version af bilag 33, som blev sendt med SKATs udtalelse af 16. november 2017 til ombudsmanden.

Journalinstruksen for hvert system angiver, hvordan man i det enkelte system lever op til de overordnede krav til journalisering og registrering. Med udgangspunkt i systemets journalinstruks skal de overordnede processer for sagsoprettelsen og journaliseringen dokumenteres, og vejledninger udarbejdes enten på opgave- eller kontorniveau. Den overordnede instruks, journalinstrukserne og vejledninger udarbejdes med involvering af relevante enheder i SKAT og i samarbejde med Proces og Videndeling i Jura. Niveauerne i instruksen for journalisering er vist nedenfor.

Når instruksen er færdig, hvilket den forventes at være medio 2018, vil den blive fulgt op med en undervisnings- og vejledningsindsats, ligesom eksisterende vejledninger løbende tilpasses og opdateres.

SKAT vil i forlængelse heraf tage initiativ til en proces for kvalitetskontrol af journaliseringen. Tanken er at foretage en række kontroller for at sikre, at journaliseringen i

systemerne overholder de retningslinjer, der følger af journalinstruksen og de overordnede procesbeskrivelser. Det er lederens ansvar at kvaliteten af journaliseringen er i orden, og at der bliver indrapporteret herpå.

#### *Initiativer i WorkZone (Captia)*

SKAT forventer at igangsætte en opgradering af WorkZone i efteråret 2018, som i givet fald vil være afsluttet senest andet kvartal 2019. Denne opgradering vil dels gennemføre systemændringer, som er nødvendiggjort af ændret lovgivning, dels gøre systemet mere brugervenligt for medarbejderne. Det er derfor forventningen, at opgraderingen vil få betydning for omfanget og kvaliteten af journaliseringen. Endvidere forventes det, at der vil kunne ske en automatiseret opfølgning, i de situationer, hvor det ikke ved kontroller, adviseringer og tjeklister under udførelsen af sagsbehandlingen kan foregå automatisk.

Det bemærkes, at der i forbindelse med opgraderingen vil blive foretaget en undersøgelse af systemets understøttelse af medarbejdernes behov, medarbejdernes journaliseringspraksis samt de ansvarlige lederes opfølgning herpå. Det bemærkes, at der ikke er afsat midler i budgettet for 2018 til udgifter til opgradering. Implementering heraf forudsætter dermed, at dette er muligt at prioritere.

SKAT har desuden planlagt en omfattende gennemgang af vejledningsmaterialet til WorkZone. Der er udarbejdet vejledningsvideoer til WorkZone, og disse vil løbende blive ajourført. Der planlægges desuden yderligere undervisning i brug af systemet samt i gældende regler om journalisering og god journaliseringspraksis.

#### *Initiativer i SKAT Ligning*

SKAT har foretaget en undersøgelse af, hvorvidt SKAT Ligning i fuldt omfang understøtter korrekt journalisering og SKATs arbejdsgange. På baggrund af denne undersøgelse er et oplæg til Udvikling og Forenkling's direktions underudvalg og forventes forlagt medio marts 2018. Forelæggelsen omfatter en indstilling til nødvendig udvikling på SKAT Ligning. Der er således afsat midler i 2018 til at foretage forretningskritisk udvikling på SKAT Ligning, herunder vedrørende systemets understøttelse af korrekt journalisering, men igangsættelse af den konkrete udvikling afventer ledelsesgodkendelse, ligesom der kan blive behov for yderligere midler. I lighed med initiativer i WorkZone vil implementering heraf i givet fald forudsætte, at det er muligt at prioritere.

Særligt med henvisning til den varierende kvalitet af aktlistefortegnelserne i de sager, som er omfattet af ombudsmandens undersøgelse, er der nu udarbejdet en skabelon til en aktlistefortegnelse, som medarbejderne skal udfylde manuelt. Det er forventningen, at man herved kan være med til at sikre, at alle relevante dokumenter og oplysninger vil fremgå af aktlistefortegnelsen. Der vil blive udarbejdet vejledningsmateriale i form af fx videoer, som kan understøtte medarbejderne i at udfylde aktlistefortegnelsen korrekt.

SKAT er ved at gennemgå eksisterende vejledningsmaterialet til SKAT Ligning og udarbejde nye og opdaterede vejledninger. Der er ligeledes udarbejdet vejledningsvideoer til SKAT Ligning, og disse ajourføres snarest. Der planlægges desuden at supplere undervisningen i brugen af systemet med vejledningsvideoer.

### **3. Skønmæssige skatteansættelser**

Ombudsmanden behandler på side 20 ff. i udkastet nogle problemer i forhold til SKATs skønmæssige skatteansættelser og har til belysning heraf henvist til to konkrete sager (sag nr. 9 og sag nr. 23). Ombudsmanden har nærmere anført, at SKATs skøn i disse sager manglede et sagligt grundlag, hvorved afgørelserne kom til at fremtræde vilkårlige.

SKAT har et ret omfattende skriftligt materiale om skønmæssige ansættelser. Således indeholder Den Juridiske Vejledning såvel en gennemgang af reglerne om skønmæssige ansættelser som en beskrivelse af, hvorledes et administrativt skøn skal begrundes i en afgørelse. Alle medarbejdere har adgang til dette materiale.

Som beskrevet ovenfor indeholder det obligatoriske tjekskema for kontrolsager en påmindelse til medarbejderne om at påse, at der er udarbejdet en fyldestgørende begrundelse og – hvis sagen indeholder skøn, om der er henvis til de hovedhensyn, der ligger bag skønnet.

SKAT forsøger således dels at sikre, at medarbejderen har opdaterede kompetencer, dels at hjælpe medarbejderen til at huske blandt andet de vigtige forvaltningsretlige krav til afgørelser og begrundelser.

SKAT anerkender som nævnt ombudsmandens kritik vedrørende skønmæssig ansættelse og vil overveje, hvordan man yderligere kan arbejde med uddannelsesmæssige tiltag og kvalitetssikring med særlig opmærksomhed på skønmæssig ansættelse af skatter og afgifter. SKAT vil sørge for videndeling af ombudsmandens redegørelse blandt relevante ledere med henblik på i første omgang at sætte ledelsesmæssigt fokus på dette emne.

### **4. Skattemyndighedernes stillingtagen til partsanbringender**

Ombudsmanden behandler i udkastet på side 23 ff. den problemstilling, at skattemyndighederne ikke i alle tilfælde forholder sig tilstrækkeligt til de anbringender, som fremsættes af skatteyderne. Ombudsmanden har i den forbindelse henvist til to konkrete sager, hvor der er anledning til at kritisere SKATs manglende stillingtagen til skatteyderens anbringender (sag nr. 3 og sag nr. 8).

SKAT er enig i ombudsmandens synspunkter, og SKAT tager ombudsmandens kritik i de to sager til efterretning.

SKAT er generelt opmærksom på, at myndighedens afgørelser skal have god kvalitet, herunder med hensyn til fyldestgørende begrundelser.

Der er ovenfor under punkt 1, Skattemyndighedernes rolle og adfærd, redegjort for kvalitetssikringsinitiativet ”Andre øjne”. Et af de punkter, som skal påses som led i ”Andre øjne”-kvalitetssikringen, er spørgsmålet om fyldestgørende stillingtagen til skatteyderens anbringender. I vejledningen om ”Andre øjne” gennemgang, december 2016, anføres herom:

”4.2.1 Er der taget fyldestgørende stilling til borgerens eller virksomhedens indvendinger?  
Ved kontrolpunktet vurderes, om borgerens eller virksomhedens indvendinger er tillagt den korrekte betydning i afgørelsen, som sagsbehandleren lægger op til.

Er der usikkerhed om indholdet af indvendingerne, vurderes det, om sagsbehandleren uddybende/afklarende skal tage kontrakt til borgeren eller virksomheden.

Der skal opnås enighed om dette punkt, inden kontrolpunktet afsluttes og afgørelsen udsendes.

Ved kontrolpunktet påses endvidere, at borgerens eller virksomhedens indvendinger er medtaget i forslaget til afgørelse, og det vurderes, om indvendingerne i tilstrækkelig grad er kommenteret i afgørelsen, som sagsbehandleren lægger op til.

Utilstrækkelig kommentering af borgerens eller virksomhedens indvendinger skal udbedres, inden kontrolpunktet afsluttes og afgørelsen udsendes”.

SKAT udgav i 2016 Retningslinjer for sagstilsikring. Retningslinjerne er siden blevet opdateret i december måned 2017, jf. herved SKM.2017.741.SKAT, der vedlægges som bilag. Retningslinjerne har fokus på SKATs forpligtelse til at forfølge fejl mv., som er blevet afdækket i forbindelse med sagsbehandlingen. I retningslinjerne behandles blandt andet sagstilsikring i ”agterstadiet”, og i dette afsnit fremgår blandt andet følgende:

””Agterstadiet” – forslag til afgørelse, afgørelse og afslutning  
Afgørelse og afslutning, (agterstadiet) handler om udarbejdelse af forslag til afgørelse og behandling af borgerens eller virksomhedens eventuelle bemærkninger og oplysninger til forslaget til afgørelse. Det omfatter også udarbejdelse af den endelige afgørelse i sagen.

SKAT kan ikke undlade at forfølge fejl mv., efter det tidspunkt, hvor SKAT har afdækket sagens faktum og er i stand til at udarbejde et forslag til afgørelse (agterstadiet) til borgeren eller virksomheden.

...

I forbindelse med SKATs udarbejdelse af forslag til afgørelse og partshøring af borgeren eller virksomheden skal SKAT behandle de eventuelle oplysninger og bemærkninger som fremkom-



mer i forbindelse med høringen. Det skal vurderes, hvorvidt de pågældende bemærkninger har betydning for sagens afgørelse eller om bemærkningerne må anses for uvæsentlige eller irrelevante for afgørelsen. Ifølge god forvaltningsskik kan der være tale om, at bemærkningerne kortfattet skal kommenteres i begrundelsen fx med angivelse af, at de ikke er tillagt betydning. Denne vurdering følger af de almindelige sagsbehandlingsregler og falder derfor ikke ind under sagstilskæringsbegrebet”.

Set i lyset af ombudsmandens gennemgang af de 30 sager vil SKAT overveje, hvordan man yderligere kan arbejde med uddannelsesmæssige tiltag og kvalitetssikring med særlig opmærksomhed på dette emne. Der er vedtaget en ny skattekontrollov og skatteindberetningslov, som er rammesættende for SKATs arbejde, hvorfor SKAT har etableret et projekt, som skal sikre en fornuftig implementering af disse love. Hensigten er, at instruktion om reglerne mv. igangsættes i efteråret 2018 inden lovens ikrafttræden primo 2019.

Hvis ovenstående giver anledning til spørgsmål eller kommentarer, står SKAT naturligvis til rådighed.

#### **Vedlagte bilag:**

- Intern Meddelelse af 16. december 2016, Kvalitetssikring af sagsbehandlingen i kontrolsager
- SKATs sprogpolitik
- Intern Meddelelse af 11. november 2013, Retssikkerhed, kommunikation og intern ansvarsfordeling - retningslinjer
- SKM.2014.571.SKAT, Retningslinjer for behandling af indsigelser over SKATs behandling af spørgsmål, som ikke er afgørelser
- SKM.2017.741.SKAT, Retningslinjer for sagstilskæring 2016, revideret december 2017
- SKATs adfærdskodeks

Returadresse: Skatteforvaltningen, Nykøbingvej 76, 4990 Sakskøbing

Folketingets Ombudsmand  
Gammeltorv 22  
1457 København K

**Juridisk sekretariat**

Copenhagen Towers 1, Hanne-  
manns Allé 25  
2300 København S

Telefon 72 22 18 18  
Skat.dk

Jeres sagsnr. 17/00615116/MHE  
Vores sagsnr. 20-0304485

## Opfølgning på egen drift-undersøgelse af 30 sager i SKAT og Landsskatteretten

Folketingets Ombudsmand har ved brev af 17. januar 2020 anmodet om en status vedrørende opfølgning på egen drift-undersøgelsen af de 30 sager i SKAT og Landsskatteretten. Ombudsmanden afsluttede sin undersøgelse af sagen den 21. marts 2018, men anmodede i forlængelse heraf SKAT nu Skattestyrelsen, om en orientering vedrørende de tiltag, som SKAT fremover ville iværksætte som led i opfølgningen på redegørelsen.

På baggrund af SKAT's svar af 6. marts 2018 redegøres nedenfor for opfølgning i forhold til følgende punkter:

1. Initiativer for generel journalisering på tværs af systemer
2. Initiativer i WorkZone (captia)
3. Initiativer i SKAT-ligning
4. Skønsmæssige skatteansættelser
5. Skattemyndighedernes rolle og adfærd - sprogpolitik
6. Skattemyndighedernes stillingtagen til partsanbringender – sagstilskæring

### Ad 1: Initiativer for generel journalisering på tværs af systemer

Det fremgår bl.a. af SKAT's svar af 6. marts 2018 at: ”SKAT er enig i, at der er behov for yderligere initiativer, der tager sigte på at rette op på mangelfuld journalisering, og SKAT har allerede taget de første skridt til sådanne initiativer, hvis gennemførelse dog for nogles vedkommende er afhængig af blandt andet finansiering”.

Til brug for Skattestyrelsens besvarelse af punktet om generel journalisering har Skattestyrelsen indhentet et bidrag fra Udviklings- og Forenklingsstyrelsen.

Udviklings- og Forenklingsstyrelsen oplyser følgende om generel journalisering på tværs af systemer:

Efter SKAT blev opdelt i syv styrelser har ansvaret for journalisering været forankret i de enkelte styrelser. Udviklings- og Forenklingsstyrelsen har i forlængelse

heraf oplyst, at dette har betydet at håndteringen af tværgående initiativer på journaliseringsområdet har krævet koordinering mellem alle styrelserne. Dette har desværre fået tidsmæssige konsekvenser, idet der først ultimo 2018 blev nedsat en tværgående arbejdsgruppe, der i første omgang skulle udarbejde en fælles journalinstruks for Skatteforvaltningen, og dernæst et oplæg til implementeringen heraf i en række konkrete initiativer.

Nedenfor redegøres for de forskellige initiativer, der er igangsat vedrørende journalisering.

### **Fælles journalinstruks**

Den fælles journalinstruks blev godkendt af Skatteforvaltningens syv styrelsesdirektører i foråret 2019 og publiceret på intranettet i maj 2019. Journalinstruksen danner den overordnede ramme for al journalisering i Skatteforvaltningen – uanset hvilket journaliseringssystem der bruges. Journalinstruksen blev publiceret som en såkaldt meddelelse, hvorfor den er ordregivende. Mindst en gang om året skal journalinstruksen revurderes, og alle juridiske ændringer skal godkendes af Jura i Skattestyrelsen.

### **Kommunikationsinitiativer**

Publiceringen af journalinstruksen har været fulgt op af to artikler på intranettet om journalisering – dels et interview med en styrelsesdirektør, dels interview med en række medarbejdere. Journalinstruksen er også omtalt på forum for ledere på Skatteforvaltningens SharePoint, så personalelederne har fået særskilt information. Herudover er der lanceret et nyt kommunikationswebsted på Skatteforvaltningens intranet, ”*Journalisering*”, som samler information om journalisering. Her er journalinstruksen placeret, og der er bl.a. link til andre relevante kommunikationswebsteder om fx informationssikkerhed, persondatabeskyttelse, ESDH-systemerne F2 og WorkZone samt SKAT-Ligning. Kommunikationswebstedet er således ment som indgang til al relevant tværgående information om journalisering i Skatteforvaltningen.

### **E-læring om journalisering**

Der er udarbejdet en e-læring om journalisering, som primært er målrettet nyansatte og andre med behov for yderligere viden om emnet. E-læringen tager udgangspunkt i den fælles journalinstruks.

### **Journaliseringskoordinatorer i hver styrelse**

Da opfyldelsen af journaliseringspligten lokalt er forankret i hver styrelse, er der i hver styrelse udpeget en eller flere journaliseringskoordinatorer, som skal være med til at understøtte en effektiv implementering af journalinstruksen i deres egen styrelse. Der har været afholdt et fælles møde med alle journaliseringskoordinatorerne, og der er på Teams (del af Office 365) oprettet et lukket forum for alle journaliseringskoordinatorerne, hvor de har mulighed for at videndele og sparre med hinanden.

## **Kontorinstrukser**

Som led i implementeringen af journalinstruksen er der igangsat et arbejde med at udarbejde skabeloner til kontor/enhedsinstrukser (afhængig af hvilket journalsystem der bruges) samt en vejledning til at komme i gang med de lokale instrukser. Dette arbejde pågår stadig. Lanceringen af ensartede fælles skabeloner til kontorinstruksen er udfordret af de syv styrelses forskellige tilgang til form og behov for lokale instrukser.

## **Kvalitetssikring af journaliseringen**

Et andet led i implementeringen er kvalitetssikring. Udgangspunktet er, at de enkelte personaleledere har ansvaret for journaliseringen i deres enhed, og i den forbindelse arbejdes der på at indføre systematisk kvalitetskontrol af de enkelte enheders journalisering. De endelige retningslinjer herfor vil først kunne udarbejdes efter implementeringen af Skatteforvaltningens fremtidige ESDH-løsning, dvs. formentlig først efter 2020.

### Ad 2: Initiativer i WorkZone (captia)

Det fremgik bl.a. af SKAT's svar af 6. marts 2018 at: ”SKAT forventer at igangsætte en opgradering af WorkZone i efteråret 2018, som i givet fald vil være afsluttet senest andet kvartal 2019...”

”... SKAT har desuden planlagt en omfattende gennemgang af vejledningsmateriale til WorkZone. Der er udarbejdet vejledningsvideoer til WorkZone, og disse vil løbende blive ajourført. Der planlægges desuden yderligere undervisning i brug af systemet samt i gældende regler om journalisering og god journaliseringspraksis.”

Til brug for Skattestyrelsens besvarelse af punktet om Initiativer i WorkZone har Skattestyrelsen indhentet et svarbidrag fra Udviklings- og Forenklingsstyrelsen:

## **Opgradering af WorkZone**

Opgraderingen af WorkZone er endnu ikke igangsat. Der er i 2019 udarbejdet en indstilling til Udviklings- og Forenklingsstyrelsens direktion og Skatteministeriets departement, hvor der er enighed om behovet for en opgradering, men finansiering er endnu ikke anvist. Der arbejdes på en løsning, så opgraderingen af WorkZone kan iværksættes i 4. kvartal 2020.

## **Vejledning og undervisning**

Som nævnt ovenfor er der oprettet et nyt kommunikationswebsted på Skatteforvaltningens intranet, hvor alle WorkZone vejledninger er samlet og let tilgængelige. Enkelte af vejledningerne er blevet ajourført og tilpasses løbende. En samlet gennemgang af videomateriale og vejledninger vil blive udført i forbindelse med en opgradering, da dette medfører en ændret brugergrænseflade og funktionalitet i systemet.

Der er i løbet af 2. halvdel af 2019 afholdt introkurser vedrørende journalisering og brugen af WorkZone – hovedsageligt for medarbejdere i Udviklings- og Forenklingstyrelsen, samt enkelte kontorer i Administrations- og Servicestyrelsen og Skattestyrelsen. Undervisningsindsatsen har været koncentreret om de enheder, hvor behovet var størst.

### Ad 3: Initiativer i SKAT-ligning

Det fremgik bl.a. af SKAT's svar af 6. marts 2018 at: ”SKAT er ved at gennemgå eksisterende vejledningsmateriale til SKAT Ligning og udarbejde nye og opdaterede vejledninger. Der er ligeledes udarbejdet vejledningsvideoer til SKAT Ligning, og disse ajourføres snarest. Der planlægges desuden at supplere undervisningen i brugen af systemet med vejledningsvideoer”.

Til brug for Skattestyrelsens besvarelse af punktet om Initiativer i SKAT-Ligning har Skattestyrelsen indhentet et svarbidrag fra Udviklings- og Forenklingstyrelsen:

### **Forretningskritisk udvikling**

Udviklings- og Forenklingstyrelsens direktion har i 4. kvartal 2018 godkendt en forelæggelse om nødvendig udvikling af SKAT-Ligning. Herunder at systemet skal understøtte korrekt journalisering.

I 2019 er der blevet udviklet og implementeret en ny funktionalitet i SKAT-Ligning så det nu er muligt at identificere dokumentets type (sendt, modtaget, internt dokument) samt brevets datering på modtaget post. Implementeringen af denne funktionalitet var en forudsætning for at kunne udvikle en automatisk dannelse af aktlisten. Der er ansøgt om midler i 2020 til udvikling og implementering af automatisk dannelse af aktliste.

### **Vejledning og undervisning**

Vejledninger til SKAT-Ligning er samlet på Skatteforvaltningens intranet og er let tilgængelige for alle Skatteforvaltningens medarbejdere. Enkelte af vejledningerne er efterfølgende blevet ajourførte. Der er endvidere ved at blive udarbejdet manuskripter til videomateriale, og der udbydes undervisning i form af grundkurser og opdateringskurser i brugen af SKAT-Ligning.

SKAT-Lignings leverandørkontrakt har ikke været udbudsudsat siden 2005, og derfor er SKAT-Ligning omfattet af Legacy porteføljen i Skatteforvaltningen. Der er igangsat et projekt i 2018 for at gøre SKAT-Ligning udbudsklar. Projektet forventes afsluttet 2023 og vil indeholde en omskrivning af hele systemkoden, fjernelse af leverandørafhængigt programmel samt implementering af enkelte forbedringsønsker. En af leverancerne i projektet er organisatorisk implementering, og det forventes i denne fase, at der udarbejdes opdateret vejledningsmateriale samt undervisning til alle brugere.

#### Ad 4: Skønsmæssige skatteansættelser

Af svaret af 6. marts 2018 fremgår, at: ”SKAT anerkender som nævnt ombudsmandens kritik vedrørende skønsmæssig ansættelse og vil overveje, hvordan man yderligere kan arbejde med uddannelsesmæssige tiltag og kvalitetssikring med særlig opmærksomhed på skønsmæssig ansættelse af skatter og afgifter. SKAT vil sørge for videndeling af ombudsmandens redegørelse blandt relevante ledere med henblik på i første omgang at sætte ledelsesmæssigt fokus på dette emne.”

Skattestyrelsen har løbende fokus på kvaliteten af skønsmæssige ansættelser på alle lovområder, herunder begrundelserne for de skønsmæssige ansættelser. Afgørelserne udarbejdes bl.a. ved anvendelsen af de værktøjer, der blev redegjort for i SKATs svar til ombudsmanden af 6. marts 2018.

Som nævnt i svaret af 6. marts 2018, fremgår reglerne for skønsmæssige ansættelser samt hvorledes et administrativt skøn skal begrundes i en afgørelse, af Den juridiske vejledning. Den juridiske vejledning bliver opdateret to gange årligt. Endvidere findes en beskrivelse af skønssituationen i drejebøger, der benyttes i nogle af Skattestyrelsens fagområder. Drejebøgerne er en del af administrationsgrundlaget i fx kontrolsager, hvor hvert kontrolprojekt har sin egen drejebog. Undersøgelsens hovedkonklusioner har endelig været drøftet på møder i en række enheder Skattestyrelsen.

#### **Kontrol**

I nogle af Skattestyrelsens fagområder bliver der bl.a. ført kontrol med, at begrundelsen for skøn i afgørelser er fyldestgørende ved brug af ”andre øjne-konceptet”. I sager, hvor ”andre øjne-konceptet” anvendes, foretager en kollega en faglig gennemgang af sagen, inden der udsendes forslag og afgørelse. Der bliver desuden foretaget en intern kvalitetssikring, hvor der hvert kvartal bliver foretaget en stikprøvevis kontrol af afsluttede sager, med henblik på at konstatere, om afgørelsen er materielt korrekt, og om sagsbehandlingsreglerne er overholdt.

Desuden benyttes ledelsesinvolvering og ledergodkendelse (inkl. medunderskrift af forslag og afgørelse) af bestemte typer af sager som fx sager af principiel karakter. Slutteligt benyttes et særligt tjekskema, der skal hjælpe den enkelte sagsbehandler med at have fokus på sagsbehandlingsreglerne.

#### **Undervisning**

I fjerde kvartal 2018 blev der endvidere gennemført undervisningsaktiviteter som følge af den nye skattekontrollov. Denne undervisning indeholdt bl.a. en gennemgang af reglerne om skønsmæssige ansættelse i skattekontrollovens § 74, ligesom

materialet indeholdt en case, hvor det ville være relevant at komme ind på gennemførelse af skønsmæssige ansættelser - herunder indholdet af en begrundelse. Der vil blive redegjort nærmere herfor nedenfor under punktet vedrørende sagstilsikring.

Internt i Skattestyrelsen er der endvidere oprettet et momskorps bestående af 30 medarbejdere, der udvikler og underviser i casebaserede momstemaer. Korpsen har eksisteret i 1½ år og har indtil videre udviklet kurser i syv forskellige momstemaer. Der er planlagt yderligere kursusudvikling vedrørende to momstemaer, hvoraf det ene vil være ”Skønsmæssige ansættelser på momsområdet”. Kurserne forventes udbudt fra oktober-november måned 2020.

### **Taksationer**

Arbejdsopgaven med taksationer er beskrevet i Den juridiske vejledning. Et konkret eksempel på hvordan opgaven løses, kan ses i Skattestyrelsens fagdirektørområde Person, hvor der i arbejdsbeskrivelsen - Taksation Udland SLUT 20xx\_arbejdsbeskrivelse – er fastsat retningslinjer for behandlingen af taksationer. Arbejdsbeskrivelsen ajourføres efter behov eller mindst en gang årligt. Væsentlige ændringer heri kommunikerer til de medarbejdere i de enkelte driftsenheder, der er beskæftiget med taksationsopgaven. Taksationerne sker på baggrund af et individuelt og konkret skøn. Til brug for sagsbehandlingen er der udarbejdet standardbegrundelser, hvor der kan tilføjes individuel tekst. Formålet med arbejdsbeskrivelsen er, at opgaven løses ens på tværs af Person, Udlands driftsenheder. Samtidig skal den understøtte god kvalitet og korrekt mandtal. Den nævnte arbejdsbeskrivelse vedlægges som bilag 1.

Der er endvidere sat særligt fokus på kvalitetssikring af drejebøger og tjekskemaer, som anvendes i projekter, hvor det fremgår, at der skal være særlig opmærksomhed på begrundelserne i sager om skønsmæssige ansættelser. Derudover gennemføres kontroller i henhold til hovedprocessen for kontrol, hvor arbejdsbeskrivelsen ”Træffer afgørelse” blandt andet rummer et afsnit omkring skønsmæssige ansættelser (afsnit 4.2.4). Hovedprocessen og arbejdsbeskrivelserne skal ses som et udtryk for bedste praksis og er normgivende for, hvordan en skatte- og afgiftskontrol skal udføres. Dette afsnit blev indført efter marts 2018. Afsnittet i arbejdsbeskrivelsen vedlægges som bilag 2.

### Ad 5: Skattemyndighedernes rolle og adfærd – sprogpolitik

#### **Sprogpolitik – fokus på skriftlig kommunikation**

I Skatteforvaltningen er der udarbejdet en ny version af den hidtidige sprogpolitik, så den gælder på tværs af Skatteforvaltningens syv styrelser, og dermed sikrer sammenhæng i sproget i mødet med borgere og virksomheder på tværs af hele Skatteforvaltningens fagstyrelser. Sprogpolitikens mål er fortsat, at Skatteforvaltningen skriver imødekommende, med modtageren i centrum samt korrekt og forståeligt –

og dermed med øje for vigtigheden af en god og tillidsfuld relation mellem skattemyndigheder og borgere og virksomheder. Sprogpolitikken er derudover suppleret med et mål om, at man i Skatteforvaltningen skriver med udgangspunkt i den effekt man vil opnå, fx at en bestemt information bliver korrekt forstået, at en afgørelse bliver accepteret, eller at modtageren gør noget på en bestemt måde. Den nye version af sprogpolitikken forventes implementeret i første halvår af 2020 og følges op af helt konkrete retningslinjer for den gode kommunikation til borgere og virksomheder.

Skattestyrelsen arbejder fortsat med at forbedre og kvalitetssikre sprog og opbygning i de tekster, der bliver sendt fra styrelsen. Kurset ”Sikker Skriveproces - stærkere sagsbehandling” blev afholdt for 400 kursister i løbet af 2018.

Arbejdet med at videreudvikle afgørelseskonceptet har været påvirket af stor medarbejderudskiftning, men pågår fortsat. Målet med videreudviklingen er bl.a. at få flere modtagere til at læse og forstå forslag og afgørelser samtidig med at afgørelserne er juridisk korrekte. Der blev i løbet af 2018 gennemført brugertest, der viste, at det omarbejdede koncept indfrier disse mål. Det nye afgørelseskoncept forventes færdigudviklet, godkendt og implementeret i løbet af 2020.

### **Styrket Borgerkontakt – fokus på mundtlig kommunikation**

Siden 2016 har det hollandske koncept ”Styrket borgerkontakt” for god, tillidsfuld og effektiv sagsbehandling været implementeret i Skatteforvaltningen. Formålet har været at uddanne sagsbehandlere i den inddragende og konfliktforebyggende metode, så de i deres arbejdsopgaver og -processer var i stand til at agere proaktivt, inddragende og løsningsorienteret. Metoden har vist særdeles gode resultater ift. at mindske sagsbehandlingstiden og øge brugertilfredsheden og den efterfølgende regelefterlevelse. Siden primo 2017 har godt og vel 1.000 sagsbehandlere deltaget i opgavetilpassede undervisnings- og forandringsforløb på tværs af de forskellige forretningsområder i Skatteforvaltningen.

Den nye koncernfælles sprogpolitik vedlægges som bilag 3.

### *Ad 6: Skattemyndighedernes stillingtagen til partsanbringender – sagstilsikring*

Det fremgik bl.a. af pkt. 4 i SKAT's svar af 6. marts 2018 at: ”Der er vedtaget en ny skattekontrolllov og skatteindberetningslov, som er rammesættende for SKAT's arbejde, hvorfor SKAT har etableret et projekt, som skal sikre en fornuftig implementering af disse love. Hensigten er, at instruktion om reglerne mv. igangsættes i efteråret 2018 inden lovens ikrafttræden primo 2019.”

### **Implementering af skattekontrolloven og skatteindberetningsloven**

I projektet Implementering af skattekontrolloven og skatteindberetningsloven er der i sidste halvår af 2018 gennemført en række undervisningsaktiviteter rettet mod le-



dere og medarbejdere, der arbejder med kontrol og indberetning i Skatteforvaltningen. Der er endvidere sket en opdatering af Den juridiske vejledning, således at lovændringerne mv. nu fremgår af vejledningen.

### **Undervisning i de forvaltningsretlige grundsætninger**

Der er gennemført undervisning i de forvaltningsretlige grundsætninger i relation til skattekontrolloven. Undervisningen er varetaget af personer, der har været centrale deltagere i hele lovgivningsprocessen og derfor med stor vægt har kunnet redegøre for vigtigheden af, at de forvaltningsretlige grundsætninger anvendes i kontrolsager.

Undervisningen er foregået efter en såkaldt kaskademodel, således at personaleledere, hvis enhed arbejder med kontrol, er blevet undervist som 1. led i kaskaden. 220 personer har deltaget i denne undervisning.

Efterfølgende har personalelederne forestået tilsvarende undervisning i egen enhed, som 2. led i kaskaden. Slides, caseark med og uden løsningsforslag samt manuskript er sendt til alle personalelederne til støtte og brug for undervisningen i deres enheder.

### **Videoer om ”Nyhederne” i skattekontrolloven og skatteindberetningsloven**

Ud over undervisningen i de forvaltningsretlige grundsætninger er der lavet 4 videoer, der orienterer om lovændringer og andre nyheder i skattekontrolloven og skatteindberetningsloven.

Der er tale om følgende videoer:

- Video om oplysningspligter i skattekontrolloven. I denne video gennemgås bestemmelserne i skattekontrollovens afsnit I, om den skattepligtiges egen oplysningspligt i forhold til den årlige skatteansættelse. Dette omfatter bestemmelserne i §§ 1 – 36.
- Video om kontrolbeføjelser i skattekontrolloven. I denne video gennemgås bestemmelserne i skattekontrollovens afsnit II, om kontrolbestemmelser og oplysninger efter anmodning fra den skattepligtige selv og fra tredjemand. Dette omfatter bestemmelserne i §§ 53 – 70.
- Video om de administrative retsfølger i skattekontrolloven. I denne video gennemgås bestemmelserne i skattekontrollovens afsnit III. Dette omfatter bestemmelserne i §§ 71 – 81.
- Video om skatteindberetningsloven – automatiske indberetninger. I denne video gennemgås systematikken i skatteindberetningsloven samt de bestemmelser, der er ændret i forhold til den nugældende skattekontrollov.

Videoerne er udsendt til de enkelte enheder i Skattestyrelsen, som har set videoerne i fællesskab og efterfølgende drøftet de gennemgåede lovændringer samt betydningen heraf for den pågældende enhed. Enhederne har mulighed for efterfølgende at indsende eventuelle spørgsmål mv. til projektet, som gennemgangen i videoerne har givet anledning til.

På indberetningsområdet er der endvidere gennemført tre juridiske workshops. På workshopsene deltog personaleledere og 3-7 medarbejdere fra personaleledernes enheder, som efterfølgende videreførte gennemgangen af retsreglerne til de øvrige medarbejdere i enheden.

### **Effektmåling**

Der blev i 1. kvartal 2019 gennemført en effektmåling, hvor alle, der har deltaget i undervisningen vedrørende de forvaltningsretlige grundsætninger samt videoundervisningen om nyheder i skattekontrolloven, skulle gennemføre et eLæringsforløb.

Effektmålingen blev gennemført som en test med 9 spørgsmål omhandlende proportionalitet, væsentlighed og begrundelse, hvor mere end 3 fejl blev anset for "ikke bestået".

Testen blev udsendt til 1.933 medarbejdere og personaleledere i Skattestyrelsens fagdirektørområder Erhverv, Person, Selskab og Særlig kontrol. Samlet har 94 procent af respondenterne gennemført testen, der var obligatorisk. 99 procent har bestået testen, hvilket må anses som meget tilfredsstillende og viser, at medarbejdere og personaleledere i Skattestyrelsens kontrolenheder har forstået de forvaltningsretlige grundsætninger og derfor vil kunne anvende dem i forbindelse med kontrolarbejdet.

### **Opdatering af Den juridiske vejledning 2019-1**

Den juridiske vejledning er opdateret med den ændrede lovgivning både vedrørende skattekontrolloven og skatteindberetningsloven. Der er endvidere udarbejdet selvstændigt afsnit om de forvaltningsretlige grundsætninger i relation til kontrolbeføjelserne. Afsnittene blev indarbejdet i den vejledning, der blev offentliggjort i januar 2019.

### **Evaluerings af undervisningsaktiviteterne**

Der er gennemført en evaluering af de gennemførte undervisningsaktiviteter. Evalueringen er udsendt til 111 personaleledere, hvoraf 83 har gennemført hele besvarelsen, svarende til en svarprocent på 75.

Evalueringen viser, at de valgte undervisningsaktiviteter har gjort det muligt at nå ud til over 1.700 kontrolmedarbejdere og personaleledere i Skatteforvaltningen, og at de valgte undervisningsaktiviteter har været tilstrækkelige til at formidle både de

forvaltningsretlige grundsætninger og de ændringer, der er sket som følge af den nye skattekontrollov og skatteindberetningslov.

#### *De forvaltningsretlige grundsætninger*

Evalueringen viser, at 92 procent af personalelederne har angivet, at deres medarbejdere i høj grad eller i meget høj grad har forstået og vil kunne anvende de forvaltningsretlige grundsætninger i forbindelse med kontrolarbejdet. Dette svarer samlet til en score på 4,2 ud af 5, hvilket må anses for meget tilfredsstillende.

#### *Nyhedsvideoerne*

De fire videoer er blevet set rigtig mange gange fra 1.040 visninger for den mest sete, der omhandler skattekontrollovens oplysningspligter til 400 visninger for den mindst sete, der omhandler automatiske indberetninger.

Ca. 60 procent af personalelederne har angivet, at videoerne i høj grad eller i meget høj grad opfylder medarbejdernes behov for information om strukturen og væsentlige ændringer i den nye skattekontrollov og skatteindberetningslov. Dette svarer samlet til en score på 3,6 ud af 5.

Når der henses til antallet af kontrolmedarbejdere i Skattestyrelsen, der har set videoerne, samt fagdirektørområdernes vurderinger heraf er det vurderet, at videoerne i tilfredsstillende omfang har dækket medarbejdernes konkrete behov for information.

Hvis ovenstående giver anledning til spørgsmål eller kommentarer, står Skattestyrelsen naturligvis til rådighed.

Venlig hilsen

Karin Degnboel Thostrup

Fagdirektør, Jura



Skattestyrelsen  
Nykøbingvej 76  
Bygning 45  
4990 Sakskøbing

## **Opfølgning på egen drift-undersøgelse af 30 sager i SKAT og Landsskatteretten – styrelsens sagsnr. 20-0304485**

1. Jeg har den 1. marts 2020 modtaget Skattestyrelsens brev med bilag, hvori styrelsen orienterer mig om status for de initiativer, som Skatteforvaltningen omtalte i et svar af 6. marts 2018 på ombudsmandens udkast til redegørelse i sagen.

SKAT gennemgik i brevet af 6. marts 2018 de initiativer, som SKAT havde taget af betydning for opgaveløsningen, og hvilke initiativer der ville blive iværksat i anledning af ombudsmandens kommentarer.

De initiativer, som SKAT omtalte i brevet af 6. marts 2018, angik spørgsmål om journalisering, skønsmæssige ansættelser og stillingtagen til partsanbringender samt SKATs rolle, adfærd og sprog.

I Skattestyrelsens brev, som jeg modtog den 1. marts 2020, har styrelsen redegjort for de gennemførte initiativer og tidsplanen for de initiativer, som endnu ikke er gennemført.

2. Det fremgår af Skattestyrelsens brev, at der i forhold til journalisering er gennemført en række tiltag, men at der fortsat udestår visse tiltag med hensyn til opgradering af it-systemer med henblik på at understøtte en korrekt journalisering.

Det fremgår således, at Skatteforvaltningens syv styrelsesdirektører i foråret 2019 godkendte en fælles journalinstruks, der er offentliggjort på bl.a. et kommunikationswebsted, hvor al relevant tværgående information om journalisering i Skatteforvaltningen er samlet. Derudover er der lavet en e-læring om journalisering, og der er for hver af Skatteforvaltningens syv styrelser udpeget en eller flere journaliseringskoordinatorer, der kan videndele og sparre med hinanden om journaliseringsspørgsmål.

16. april 2020

Dok.nr. 17/00615-118/JL  
Bedes oplyst ved  
henvendelse

+ bilag

**Folketingets  
Ombudsmand**  
Gammeltorv 22  
1457 København K  
33 13 25 12  
[www.ombudsmanden.dk](http://www.ombudsmanden.dk)  
[post@ombudsmanden.dk](mailto:post@ombudsmanden.dk)

Personlig henvendelse:  
Man.-fre. 10-14  
Telefontid:  
Man.-tors. 9-16  
Fre. 9-15

Det fremgår endvidere, at det forventes, at der i forbindelse med implementeringen af Skatteforvaltningens fremtidige ESDH-løsning – der formentlig først vil finde sted efter 2020 – vil blive udarbejdet endelige retningslinjer for systematisk kvalitetskontrol af de enkelte enheders journalisering.

Det er også oplyst, at der i den forløbne periode har været igangsat forskellige arbejder med henblik på at opgradere Skatteforvaltningens it-systemer WorkZone og SKAT-ligning, der skal understøtte korrekt journalisering. Opgraderingerne er endnu ikke gennemført, idet dette afventer finansiering og til dels et udbud af IT-systemet SKAT-ligning, der ikke har været i udbud siden 2005. Det fremgår, at Skatteforvaltningen forventer, at nogle initiativer kan iværksættes i 4. kvartal 2020, mens et projekt, der skal gøre SKAT-Ligning udbudsklar, først forventes afsluttet i 2023.

Jeg mener ikke, at jeg inden for rammerne af ombudsmandens undersøgelse af 30 sager i SKAT og Landsskatteretten har grundlag for at foretage mig mere vedrørende Skatteforvaltningens journaliseringspraksis. Men jeg beder Skattestyrelsen om at underrette mig, når de igangværende projekter vedrørende opgradering af IT-systemet WorkZone og implementeringen af Skatteforvaltningens fremtidige ESDH-løsning afsluttes.

For så vidt angår opgraderingen af IT-systemet SKAT-Ligning henviser jeg til, at jeg i min redegørelse af 26. marts 2020 om egen drift-undersøgelsen af sager om partsaktindsigt hos Skattestyrelsen har bedt styrelsen om at underrette mig om det videre forløb med hensyn til udvikling af journalsystemet SKAT Ligning. Se redegørelsens pkt. 7.3.

**3.** Jeg har endvidere noteret mig, at Skatteforvaltningen gennemfører kontroller og har iværksat uddannelsesmæssige initiativer med henblik på at sikre kvaliteten af Skatteforvaltningens skønsmæssige afgørelser, herunder med hensyn til begrundelserne for afgørelserne. Det er også oplyst, at der gennemføres undervisning med henblik på at sikre, at der bliver taget stilling til partsanbringender.

Som bekendt vil jeg i 2020 have et særligt fokus på Skatteforvaltningens begrundelser, og jeg har i den forbindelse den 27. januar 2020 iværksat en undersøgelse af Skatteforvaltningens begrundelser af skønsmæssige forhøjelser af skatteansættelsen. Jeg foretager mig derfor ikke mere vedrørende disse forhold inden for rammerne af ombudsmandens undersøgelse af 30 sager i SKAT og Landsskatteretten.

**4.** Med hensyn til spørgsmålet om Skatteforvaltningens rolle, adfærd og sprog har jeg noteret mig, at Skatteforvaltningen – ud over de initiativer, som SKAT allerede orienterede mig om i sit brev af 6. marts 2018 – arbejder med

sin kommunikation med borgere og virksomheder med henblik på at sikre, at afgørelser formuleres korrekt og forståeligt med modtageren i centrum.

Skattestyrelsen har således oplyst, at der arbejdes på at forbedre og kvalitetssikre sprog og opbygning af tekster, som styrelsen sender, og at der bl.a. har været afholdt et kursus "Sikker skriveproces – stærkere sagsbehandling" for 400 kursister i løbet af 2018.

Jeg foretager mig herefter ikke mere vedrørende Skatteforvaltningens rolle, adfærd og sprog inden for rammerne af ombudsmandens undersøgelse af 30 sager i SKAT og Landsskatteretten, men vil i relevant omfang i forbindelse med min behandling af konkrete klagesager, egen drift-sager og generelle egen drift-undersøgelser have fokus på Skatteforvaltningens kommunikation med borgerne.

**5.** På baggrund af det arbejde, som Skatteforvaltningen har gennemført og planlagt at gennemføre for at sikre en ordentlig opgaveløsning og adressere de problemer, som ombudsmandens undersøgelse af 30 sager i SKAT og Landsskatteretten afdækkede, har jeg herefter samlet set ikke grundlag for at foretage mere inden for rammerne af denne undersøgelse.

Jeg beder dog som anført Skattestyrelsen om at underrette mig, når de igangværende projekter vedrørende opgradering af IT-systemet WorkZone og implementeringen af Skatteforvaltningens fremtidige ESDH-løsning afsluttes.

Med venlig hilsen



Niels Fenger