



**FOLKETINGETS
OMBUDSMAND**

FOB 2020-40

Begrundelser i sager om skønsmæssig forhøjelse af skatteansættelsen

Resumé

19. november 2020

I en generel egen drift-undersøgelse efter ombudsmandslovens § 17, stk. 2, gennemgik ombudsmanden Skattestyrelsens begrundelser i 20 sager om skønsmæssig forhøjelse af skatteansættelsen.

Forvaltningsret

114.3

Det var ombudsmandens overordnede indtryk, at begrundelsen i afgørelserne grundlæggende opfyldte kravene til indholdet af en begrundelse i afgørelsessager.

1146.2

1146.9

Ombudsmanden konstaterede imidlertid nogle generelle problemstillinger vedrørende kravet om, at en begrundelse skal indeholde en henvisning til de retsregler, som afgørelsen er truffet i henhold til. Det drejede sig om henvisning til dels skattekontrolloven, dels bevisbyrderegler, der var udviklet i retspraksis.

Ombudsmanden bad om at blive orienteret om de ændringer af en intern arbejdsbeskrivelse og Den juridiske vejledning, som problemstillingerne gav Skattestyrelsen anledning til.

Herudover kom ombudsmanden med nogle betragtninger om opbygningen og udformningen af afgørelserne i sagerne, herunder af begrundelserne. Skattestyrelsen oplyste i den anledning, at der ville blive udarbejdet nye standardskabeloner til opbygning af forslag til og afgørelser om skatteansættelser.

(Sag nr. 20/00402)

Indhold

1. Generelt om undersøgelsen	4
2. Hovedkonklusioner mv.	5
3. Generelt om begrundelsespligten	6
4. Generelle iagttagelser om begrundelserne og nærmere om afgrænsningen af min undersøgelse	7
4.1. Afgrænsningen af undersøgelsen og partsanbringender	7
5. Henvisning til retsregler mv.	8
5.1. Nærmere om kravet om, at en afgørelse skal indeholde en henvisning til retsregler	8
5.2. Henvisning til skattekontrolloven	9
5.3. Bevisbyrderegler – henvisning til retspraksis	11
5.4. Anmodning om orientering	13
6. Opbygningen og udformningen af begrundelserne	13
6.1. Krav til opbygning og udformning af begrundelser	13
6.2. Generelle iagttagelser	14
6.3. Min vurdering af opbygningen og udformningen	15
7. Sammenfatning og opfølgning på redegørelsen	18

I det følgende gengives ombudsmandens udtalelse om sagen, efterfulgt af en sagsfremstilling:

1. Generelt om undersøgelsen

1.1. Jeg har nu afsluttet min undersøgelse af Skattestyrelsens begrundelser i 20 sager om skønsmæssig forhøjelse af skatteansættelsen.

Min undersøgelse er foretaget i medfør af ombudsmandslovens § 17, stk. 2, hvorefter ombudsmanden kan gennemføre generelle undersøgelser af en myndigheds behandling af sager.

Baggrunden for iværksættelsen af min undersøgelse er, at ombudsmandens Skattekontor i 2020 har et særligt fokus på skattemyndighedernes efterlevelse af kravene til begrundelse i afgørelsessager.

I den forbindelse gennemfører jeg bl.a. et antal generelle undersøgelser af skattemyndighedernes behandling af sager med særligt fokus på myndighedernes begrundelser.

Dette er således også hensigten med denne undersøgelse af Skattestyrelsens begrundelser i sager om skønsmæssig forhøjelse af skatteansættelsen. Der er tale om en gennemgang af afsluttede sager, som ikke er eller har været påklaget til anden administrativ myndighed, og hvor klagefristen er udløbet.

Formålet med min undersøgelse af de 20 sager har været at afdække, om der ved Skattestyrelsens behandling af sagerne kan udledes mere generelle eller systemiske problemstillinger i forhold til Skattestyrelsens udarbejdelse af begrundelse i sager om skønsmæssig forhøjelse af skatteansættelsen.

De problemstillinger, jeg har valgt at undersøge nærmere, og som er beskrevet nedenfor, er således de generelle problemstillinger vedrørende Skattestyrelsens begrundelser, jeg er stødt på ved min gennemgang af sagerne.

Det har ikke været sigtet med min gennemgang af sagerne at foretage en fuld undersøgelse af de enkelte sager, herunder foretage en vurdering af, om der i sagerne er sket andre sagsbehandlingsfejl eller er truffet en materielt korrekt afgørelse. Min gennemgang af sagerne har dog ikke umiddelbart afdækket sådanne andre problemstillinger.

Jeg har ikke ud fra min gennemgang af de 20 sager grundlag for at udtale mig om, hvor repræsentative de fejl, som jeg omtaler i redegørelsen, er for

Skattestyrelsens udarbejdelse af begrundelser i sager om skønsmæssig forhøjelse af skatteansættelsen. Der er dog – som det fremgår ovenfor – tale om en beskrivelse af generelle problemstillinger, og dermed problemstillinger, som går igen i flere af de gennemgåede sager.

Beskrivelsen af de enkelte sager i redegørelsen er alene foretaget med sigte på det emne, som de beskrives under. Desuden er ikke alle relevante sager inden for et emne beskrevet. Jeg har således alene i redegørelsen udvalgt nogle sager som illustrative eksempler.

Jeg har omtalt de enkelte sager i anonymiseret form, og de 20 sager er nummereret 1-20. Jeg har over for Skattestyrelsen identificeret sagerne.

1.2. Jeg sendte den 8. oktober 2020 mit udkast til redegørelse i egen driftundersøgelsen til Skattestyrelsen med henblik på styrelsens eventuelle bemærkninger til udkastet.

Jeg modtog herefter Skattestyrelsens udtalelse af 6. november 2020.

2. Hovedkonklusioner mv.

Gennemgangen af de 20 sager har overordnet givet mig det indtryk, at begrundelsen i afgørelserne grundlæggende opfylder kravene til indholdet af en begrundelse i afgørelsessager.

Jeg er ved min gennemgang af sagerne således ikke umiddelbart stødt på større generelle eller systemiske problemstillinger.

Jeg har dog konstateret nogle generelle problemstillinger vedrørende kravet om, at en begrundelse skal indeholde en henvisning til de retsregler, som afgørelsen er truffet i henhold til. Det drejer sig om følgende:

- I flere sager har Skattestyrelsen alene henvist til den nye skattekontrollov, selv om hjemlen til skønsmæssig forhøjelse skal findes i både den nye og den tidligere skattekontrollov. Se afsnit 5.2.
- I nogle sager, hvor afgørelserne bl.a. bygger på bevisbyrderegler, der er udviklet i retspraksis, indeholder afgørelserne ikke i tilstrækkeligt omfang en henvisning til og kort gengivelse af denne retspraksis. Se afsnit 5.3.

På baggrund af det, som Skattestyrelsen har skrevet i sin udtalelse af 6. november 2020, foretager jeg mig ikke mere vedrørende disse problemstillinger.

Jeg beder Skattestyrelsen orientere mig om de ændringer af den interne arbejdsbeskrivelse og Den juridiske vejledning, som styrelsen har oplyst om i udtalelsen af 6. november 2020.

Herudover har jeg ved gennemgangen af sagerne gjort mig nogle iagttagelser og betragtninger om opbygningen og udformningen af afgørelserne i sagerne, herunder begrundelserne. Se afsnit 6.

Skattestyrelsen har i sin udtalelse af 6. november 2020 erklæret sig enig i de iagttagelser, som jeg har gjort mig. Skattestyrelsen har desuden oplyst, at styrelsen i den anledning vil udarbejde nye standardskabeloner til opbygning af forslag til og afgørelser om skatteansættelser. Disse nye skabeloner forventes taget i brug i 2021.

3. Generelt om begrundelsespligten

En afgørelse skal, når den meddeles skriftligt, være ledsaget af en begrundelse, medmindre afgørelsen giver den pågældende fuldt ud medhold. Det følger af forvaltningslovens § 22.

I forvaltningslovens § 24 er der fastsat regler om indholdet af en begrundelse. Efter denne bestemmelse skal en begrundelse for en afgørelse indeholde en henvisning til de retsregler, i henhold til hvilke afgørelsen er truffet. I det omfang afgørelsen efter disse regler beror på et administrativt skøn, skal begrundelsen tillige angive de hovedhensyn, der har været bestemmende for skønsudøvelsen.

Begrundelsen skal endvidere om fornødent indeholde en kort redegørelse for de oplysninger vedrørende sagens faktiske omstændigheder, som er tillagt væsentlig betydning for afgørelsen.

En begrundelse skal fremtræde som en forklaring på, hvorfor afgørelsen har fået det indhold, den har. Begrundelsen skal således være dækkende og korrekt.

Som anført i bl.a. [FOB 2020-27](#) om Gældsstyrelsens begrundelse i afgørelser om modregning giver kravet om begrundelse en øget garanti for, at afgørelsen er rigtig, og at grundlaget for afgørelsen er sagligt og fyldestgørende. En begrundelse kan desuden hjælpe borgeren til bedre at forstå afgørelsen og kan have betydning for borgerens accept af afgørelsen og tilliden til myndigheden. Endelig giver begrundelsen borgeren et grundlag for at tage stilling til, om afgørelsen skal påklages eller indbringes for domstolene mv.

En begrundelse skal i en vis udstrækning tage stilling til partsanbringender. Det gælder ikke kun, hvis partens anbringender angår kriterier, som myndigheden selv har inddraget i afgørelsen. Det gælder også for andre partsanbringender, som ikke umiddelbart kan afvises som uvæsentlige eller irrelevante for afgørelsen. Jeg henviser til [FOB 2006.611](#), [FOB 2007.194](#), [FOB 2015-61](#) og [FOB 2018-10](#).

I sager, hvor afgørelsen efter forvaltningslovens § 22 skal være ledsaget af en begrundelse, kan en afgørelse efter omstændighederne blive ugyldig, hvis begrundelsen helt mangler eller på afgørende punkter er ufyldstgørende. Også af den grund er det vigtigt, at myndighederne iagttager begrundelsespligten.

Jeg henviser til Niels Fenger, Forvaltningsloven med kommentarer (2013), s. 591 ff., Niels Fenger, Forvaltningsret (2018), s. 632 ff., Karsten Revsbech mfl., Forvaltningsret – Sagsbehandling, 8. udgave (2019), s. 319 ff., og [overblik #10](#) om begrundelse i Myndighedsguiden på ombudsmandens hjemmeside.

4. Generelle iagttagelser om begrundelserne og nærmere om afgrænsningen af min undersøgelse

4.1. Afgrænsningen af undersøgelsen og partsanbringender

4.1.1. Efter min gennemgang af de 20 sager er det min opfattelse, at de fleste begrundelser for afgørelserne i alt væsentligt opfylder kravene i forvaltningslovens § 24 mv. til en begrundelses indhold. Jeg er således ikke stødt på større generelle eller systemiske problemstillinger i forhold til Skattestyrelsens udarbejdelse af begrundelse i sagerne.

Jeg har derfor heller ikke i denne redegørelse fundet anledning til nærmere at beskrive begrundelserne i sagerne i forhold til samtlige de forskellige krav, der efter § 24 mv. stilles til indholdet af en begrundelse. Bl.a. har jeg i relation til kravene om angivelse af hovedhensyn og redegørelse for de faktiske omstændigheder kun fundet enkelte sager, hvor disse krav ikke (fuldt ud) er iagttaget, og jeg har derfor valgt ikke at omtale de nævnte problemstillinger nærmere i redegørelsen. Til gengæld har jeg fundet anledning til at omtale nogle mere generelle problemstillinger vedrørende spørgsmålet om angivelse af retsregler mv. og et spørgsmål om opbygningen og udformningen af begrundelserne. Se nærmere nedenfor i henholdsvis afsnit 5 og 6.

4.1.2. I ombudsmandens undersøgelse af 30 sager i SKAT og Landsskatte retten, som er gengivet i [FOB 2018-10](#), havde ombudsmanden fokus på bl.a., i hvilket omfang myndighederne havde forholdt sig til partsanbringender, dvs.

de argumenter, som skatteyderen havde anført til støtte for sin opfattelse af sagen. Ombudsmanden valgte at fokusere på dette spørgsmål, bl.a. fordi skatteadvokater og revisorer forud for iværksættelsen af undersøgelsen havde peget på dette som en væsentlig problemstilling. Ombudsmanden fandt ved sin gennemgang af sagerne flere eksempler på, at myndighederne efter hans opfattelse ikke havde forholdt sig tilstrækkeligt til partsanbringender.

Det har i lyset af bl.a. denne tidligere undersøgelse også været relevant ved min gennemgang af de 20 sager i denne undersøgelse at se på spørgsmålet om stillingtagen til partsanbringender.

Imidlertid er det ikke mange af de 20 sager, hvor parten i sagen er kommet med bemærkninger i processen, og spørgsmålet om stillingtagen til partsanbringender har derfor ikke foreligget i de fleste af de undersøgte sager. I de få sager, hvor det har været relevant, giver de givne begrundelser mig ikke anledning til bemærkninger.

5. Henvisning til retsregler mv.

5.1. Nærmere om kravet om, at en afgørelse skal indeholde en henvisning til retsregler

En begrundelse skal indeholde en henvisning til de retsregler, som afgørelsen er truffet i henhold til, jf. forvaltningslovens § 24, stk. 1, 1. pkt.

Henvisningen til de anvendte retsregler skal være klar og specifik. Det vil sige, at henvisningen skal omtale retsreglerne, så de uden videre kan identificeres af parten.

Det kan være nok at identificere retsforskriften ved et entydigt, almindeligt kaldenavn, hvis der samtidig ikke – på grund af ændringer i retsforskriften – kan være tvivl om, hvilken udgave af retsforskriften der er anvendt. Er disse betingelser ikke opfyldt, skal retsforskriften identificeres mere præcist. Der skal i så fald henvises til lovens eller lovebekendtgørelsens nummer, dato og titel i Lovtidende.

Hvis en relevant lovebestemmelse er ændret efter vedtagelsen af hovedloven, skal der også henvises til den relevante ændringslov. I disse tilfælde skal der således henvises til både hovedloven og den relevante ændringslov. Er der lavet en eller flere lovebekendtgørelser, skal der henvises til den seneste lovebekendtgørelse og den relevante ændringslov, som er nyere end lovebekendtgørelsen. Jeg henviser til [FOB 2001.807](#) og [FOB 2020-27](#).

Det er i flere ombudsmandsudtalelser lagt til grund, at uanset den relevante retsforordnings betegnelse skal afgørelsen indeholde en præcis henvisning til den anvendte bestemmelses paragraf, stykke, nummer, litra, led mv., jf. bl.a. [FOB 2001.386](#), [FOB 2004.262](#) og [FOB 2005.170](#). Det er i den forbindelse ikke noget krav, at de relevante retsregler citeres. Men ofte vil det være hensynsfuldt over for borgeren at gøre det.

Hvis en afgørelse er truffet på grundlag af uskrevne regler, indebærer kravet om henvisning til retsregler, at begrundelsen skal indeholde en henvisning til de uskrevne regler og en kort gengivelse af det uskrevne retsgrundlag. Se herom bl.a. [FOB 2020-29](#).

Hvis afgørelsen beror på en fortolkning af de anvendte bestemmelser, kan der være pligt til at redegøre for fortolkningen, men en egentlig argumentation for fortolkningen vil i almindelighed ikke være nødvendig. Jeg henviser til [FOB 1991.137](#) og [FOB 1994.95](#).

I nogle tilfælde vil det kunne være tilstrækkeligt at henvise til en foreliggende praksis, hvis en nærmere redegørelse for praksis er offentligt tilgængelig, eller hvis den foreliggende praksis må anses for helt almindeligt kendt. Det kan f.eks. være tilfældet, hvor der i et cirkulære eller en vejledning nærmere er redegjort for myndighedens praksis.

Se bl.a. Niels Fenger, Forvaltningsloven med kommentarer (2013), s. 622 f., Niels Fenger, Forvaltningsret (2018), s. 638 f., Karsten Revsbech mfl., Forvaltningsret – Sagsbehandling, 8. udgave (2019), s. 320 f., og pkt. 6 i [overblik #10](#) om begrundelse i Myndighedsguiden på ombudsmandens hjemmeside.

5.2. Henvisning til skattekontrolloven

5.2.1. Som det fremgår af afsnit 5.1 ovenfor, skal en begrundelse indeholde en klar og specifik henvisning til de retsregler, som afgørelsen er truffet i henhold til.

Den 1. januar 2019 trådte den gældende skattekontrollov (lov nr. 1535 af 19. december 2017) i kraft. I lovens ikrafttrædelsesbestemmelse i § 90 er der fastsat nogle overgangsbestemmelser, herunder bestemmelsens stk. 5, hvorefter nogle af lovens bestemmelser ikke finder anvendelse for indkomståret 2017 og tidligere indkomstår. I disse tilfælde finder den hidtil gældende skattekontrollov anvendelse.

Dette har medført bl.a., at Skattestyrelsen i nogle af sagerne som hjemmelsgrundlag for den skønsmæssige forhøjelse har skullet anvende både den nye og den gamle skattekontrollov.

I flere sager har Skattestyrelsen alene henvist til den nye skattekontrollov, selv om hjemlen til skønsmæssig forhøjelse umiddelbart må skulle findes i både den nye og den tidligere skattekontrollov. Se f.eks. *sag nr. 9*, der vedrører skønsmæssig forhøjelse af indkomsten for indkomstårene 2016, 2017 og 2018. Skattestyrelsen har i afgørelsen af 14. november 2019 i afsnittet "Retsregler og praksis" og afsnittet "Skattestyrelsens bemærkninger og begrundelse" alene henvist til § 74 i den nye skattekontrollov (lov nr. 1535 af 19. december 2017). Bestemmelsen i § 74 finder imidlertid ikke anvendelse for indkomståret 2017 og tidligere indkomstår, jf. overgangsbestemmelsen i skattekontrollovens § 90, stk. 5.

Skattestyrelsen skulle således have henvist både til § 74 i den nye skattekontrollov (for indkomståret 2018) og til den tilsvarende bestemmelse i den tidligere skattekontrollov (for indkomstårene 2016 og 2017) med angivelse af de to loves numre mv.

Det forhold, at der ikke er henvist til den tidligere skattekontrollov, kan endvidere give anledning til overvejelser om, hvorvidt Skattestyrelsen i de pågældende sager har været opmærksom på, at hjemlen til afgørelsen også skulle findes i den tidligere skattekontrollov.

I flere andre sager er der dog henvist korrekt til begge skattekontrollove. Se f.eks. *sag nr. 5* om skønsmæssig forhøjelse af indkomsten for 2017 og 2018, hvor Skattestyrelsen i afgørelsen af 28. november 2019 i afsnittet "Retsregler og praksis" korrekt har henvist til begge skattekontrollove med angivelse af lovenes numre og anvendte paragraffer mv.

5.2.2. Skattestyrelsen har i sin udtalelse af 6. november 2020 skrevet, at styrelsen er enig i, at henvisningen til den nye og gamle skattekontrollov skal ske som beskrevet ovenfor.

Skattestyrelsen har samtidig oplyst, at overgangsreglerne i forbindelse med ikrafttrædelsen af den nye skattekontrollov blev udførligt beskrevet i Den juridiske vejledning, der blev offentliggjort den 31. januar 2019 (dels i afsnit A.C.2.1.1.2, dels i afsnit A.C.2.1.4.4.1). Endvidere blev der efterfølgende og løbende indsat hjælpetekster i sagsbehandlingssystemet med henblik på at sikre, at de korrekte regelhenvisninger for de respektive skatteår kom frem automatisk. Ligeledes er der ved afgørelser om taksationer sørget for, at der ved oprettelse af en taksation for et bestemt skatteår indsættes den korrekte regelhenvisning.

Herudover har Skattestyrelsen oplyst følgende:

”Eventuelle tiltag som følge af Ombudsmandens henstilling

Der er på Skattestyrelsens intranet oprettet en portal vedrørende hovedprocessen for kontrol, hvorfra administrationsgrundlaget for kontrol kan tilgås. I tilknytning til hovedprocessen er oprettet arbejdsbeskrivelser for de enkelte faser i kontrolprocessen.

Skattestyrelsen vil tage initiativ til, at der indsættes en bemærkning i afsnittet vedrørende skønsmæssige fastsættelser i den arbejdsbeskrivelse, der vedrører at ’træffe afgørelse’, om at være opmærksom på henvisning til korrekte retsregler for de forskellige indkomstår og en henvisning med link til beskrivelsen i Den juridiske vejledning, afsnit A.C.2.1.4.4.1.”

Den sidstnævnte ændring vil ifølge Skattestyrelsen blive gennemført i januar 2021.

5.3. Bevisbyrderegler – henvisning til retspraksis

5.3.1. Som det fremgår af afsnit 5.1 ovenfor, indebærer kravet om henvisning til retsregler, at begrundelsen i afgørelser, som er truffet på grundlag af uskrevne regler, skal indeholde en henvisning til de uskrevne regler og en kort gengivelse af det uskrevne retsgrundlag. Hvis afgørelsen beror på en fortolkning, vil der ofte skulle redegøres for fortolkningen.

5.3.2. Hjemlen til at foretage en skatteansættelse skønsmæssigt findes i skattekontrollovens § 74. Rammerne for udøvelse af skønnet er bl.a. baseret på retspraksis.

Min gennemgang af sagerne har vist, at Skattestyrelsen i begrundelserne i vidt omfang henviser til og beskriver retspraksis af betydning for afgørelserne.

I de 20 undersøgte sager er der dog stor forskel på, om og hvordan Skattestyrelsen i afgørelserne beskriver retspraksis om bl.a. bevisbyrde, som afgørelserne ses at bygge på.

Se f.eks. *sag nr. 8* som et eksempel på, at retspraksis om bevisbyrde er beskrevet. I sagen havde den skattepligtige ikke indsendt forskellige oplysninger til Skattestyrelsen og var heller ikke fremkommet med bemærkninger i øvrigt til Skattestyrelsen. I afgørelsen af 22. november 2019 i afsnittet ”Skattestyrelsens bemærkninger og begrundelse” blev følgende anført:

”Jævnfør praksis er det skattemyndighederne, der skal bevise, at skatteyder har oppebåret en skattepligtig indkomst. Af praksis ses endvidere,

at de faktiske indsættelser på skatteydere konto kan lægges til grund for en indkomstforhøjelse. Der henvises her til SKM 2014.526.BR, der er stadfæstet i Landsretten ved SKM 2015.633.ØLR. Der henvises endvidere til SKM 2007.516.ØLR, der stadfæstes ved SKM 2010.70.HR. I begge sager bliver indsættelserne på skatteydere konto brugt som dokumentation for erhvervelsen af en skattepligtig indkomst, da skatteyder modsætningsvis ikke har dokumenteret, at beløbene ikke er skattepligtige eller udgør allerede beskattede beløb.

Disse afgørelser viser videre, at det er praksis, at det er skatteyder, der skal løfte bevisbyrden for, at der er tale om indkomst, der enten er beskattet, eller som ikke er skattepligtig. Denne bevisbyrde skærpes i de tilfælde, hvor der ikke foreligger bogføring fra virksomheden, og hvor der anvendes en forretningsmæssig procedure, der må anses for at være usædvanlig; herunder en delvis kontant økonomi.

De oplysninger, som skatteyder fremlægger for at løfte denne bevisbyrde, skal bestyrkes ved objektive kendsgerninger. Dette fremgår blandt andet af SKM 2009.37.HR samt af SKM 2009.36.VLR, der er stadfæstet ved SKM 2011.208.HR.”

Se også f.eks. afgørelsen af 29. november 2019 i *sag nr. 15*.

I andre sager er der i begrundelsen ikke henvist til, at spørgsmålet om bevisbyrden bl.a. bygger på retspraksis, og der er heller ikke en kort gengivelse af, hvad der følger af retspraksis.

Se f.eks. *sag nr. 3* om en skønsmæssig forhøjelse af ansættelsen af en virksomheds resultat for 2016-2018. I afgørelsen af 21. november 2019 i afsnittet ”Skattestyrelsens bemærkninger og begrundelse” blev følgende anført:

”De skønsmæssige ansættelser foretages på baggrund af posteringerne på dine bankkonti.

Da du ikke har indsendt det udbedte materiale, foreligger der ikke dokumentation for, at indsættelserne i årene 2015 – 2018 på dine bankkonti udgør allerede beskattede eller skattefrie midler.”

Se også f.eks. afgørelsen af 28. november 2019 i *sag nr. 5*.

5.3.3. Det er min opfattelse, at kravet om henvisning til retsregler indebærer, at der i begrundelsen bør være en henvisning til og en kort gengivelse af retspraksis om bevisbyrderegler, i det omfang afgørelsen bygger herpå.

5.3.4. Skattestyrelsen har i sin udtalelse af 6. november 2020 skrevet, at styrelsen er enig i, at en henvisning til og en kort gengivelse af retspraksis om bevisbyrderegler skal ske som beskrevet ovenfor. Herudover har Skattestyrelsen oplyst følgende:

”Skattestyrelsen vil tage initiativ til, at afsnittet vedrørende skønsmæssige fastsættelser i den arbejdsbeskrivelse, der vedrører at ’træffe afgørelse’ tilføjes en bemærkning om, at afgørelser, som er baseret på retsregler, der er udviklet i retspraksis, skal indeholde en henvisning og kort gennemgang af denne retspraksis, og at gennemgangen skal være skrevet i et enkelt og for borgeren let tilgængeligt sprog.

Derudover vil Skattestyrelsen indarbejde dette i Den juridiske vejledning, afsnit A.A.7.4.7 om begrundelse.”

De nævnte ændringer vil ifølge Skattestyrelsen blive gennemført i januar 2021.

5.4. Anmodning om orientering

På baggrund af det, som Skattestyrelsen har skrevet i sin udtalelse af 6. november 2020, foretager jeg mig ikke mere vedrørende de problemstillinger om henvisning til de anvendte retsregler, som er omtalt i afsnit 5.2-5.3.

Jeg beder Skattestyrelsen orientere mig om de ændringer af den interne arbejdsbeskrivelse og Den juridiske vejledning, som styrelsen har oplyst om i udtalelsen af 6. november 2020.

6. Opbygningen og udformningen af begrundelserne

6.1. Krav til opbygning og udformning af begrundelser

Der er ingen nærmere regler for, hvordan en begrundelse skal udformes, så længe begrundelsen overholder de krav, som er beskrevet ovenfor i afsnit 3, herunder at begrundelsen fremtræder som en forklaring på, hvorfor afgørelsen har fået det indhold, den har.

Det følger i forlængelse heraf af god forvaltningsskik, at forvaltningens breve til borgerne skal være til at forstå, og sproget skal så vidt muligt målrettes efter den konkrete situation. De personer, som teksten henvender sig til, skal let kunne læse og forstå den. Formen bør være enkel og præcis og sætningerne korte og klare. Et begreb bør i samme tekst bruges og betegnes på samme måde. Kancelliudtryk og fremmedord bør så vidt muligt undgås. Det samme gælder flertydige og overflødige ord. Tekniske ord og fagudtryk, som overvejende anvendes inden for en snævrere fagkreds, bør ikke – eller i hvert fald ikke uden nærmere forklaring – bruges i forvaltningsafgørelser, der

henvender sig til personer uden for den pågældende kreds. Se vejledning om forvaltningsloven punkt 214-216 (vejledning nr. 11740 af 4. december 1986).

En afgørelse kan således – selv om den for så vidt opfylder bl.a. alle de formelle krav til indholdet af en begrundelse, jf. nærmere ovenfor i afsnit 3 – være udformet på en så svært forståelig måde, at den strider mod god forvaltningsskik.

Jeg har ikke ved min gennemgang af de 20 sager fundet eksempler herpå.

Jeg har dog ved gennemgangen gjort mig nogle iagttagelser og betragtninger om opbygningen og udformningen af afgørelserne i sagerne, herunder begrundelserne, jf. nærmere i det følgende.

6.2. Generelle iagttagelser

6.2.1. Min gennemgang af de 20 sager har vist, at afgørelserne er bygget op omkring en standardskabelon, som indeholder nogle faste afsnit.

Efter en indledning, hvor afgørelsens konklusion bliver beskrevet, er der et hovedafsnit med overskriften "Sagsfremstilling og begrundelse". Dette hovedafsnit indeholder nogle faste afsnit med overskrifterne "De faktiske forhold", "Dine bemærkninger", "Retsregler og praksis" og "Skattestyrelsens bemærkninger og begrundelse". Herudover er der bl.a. et hovedafsnit med overskriften "Love og regler", som orienterer om, hvor de regler og den praksis mv., Skattestyrelsen har henvist til, kan findes.

6.2.2. Selv om afgørelserne er bygget op efter en standardskabelon, er der relativt stor forskel på, hvor lange afgørelserne er, og hvordan de i øvrigt er udformet.

Forskellen i længde skyldes for så vidt angår afsnittene "De faktiske forhold" og "Skattestyrelsens bemærkninger og begrundelse" primært, at der er forskel på, hvor komplekse sagerne er, og hvor mange forhold de drejer sig om.

I afsnittet "Retsregler og praksis" synes der dog at være tale om, at Skattestyrelsen anvender forskellige metoder til at gengive retsgrundlaget.

I nogle af afgørelserne er henvisningen til retsregler helt kort. Se f.eks. *sag nr. 2 og nr. 17*, hvor der under overskriften blot er en liste over de regler, der er anvendt. I andre afgørelser er indholdet af reglerne kort gengivet i forbindelse med oplistningen, eller reglerne er indirekte citeret. Se f.eks. *sag nr. 4, 7, 12 og 19*.

Endvidere er der i nogle af afgørelserne længere citater af retsreglerne. Se f.eks. *sag nr. 5*, hvor der er en gengivelse af indholdet af retsregler, der fylder 3½ side, og *sag nr. 10*, hvor oplysningen og gengivelsen fylder 3 sider.

6.2.3. Der er også forskel på, hvordan der er henvist til praksis i afsnittet om "Retsregler og praksis". I nogle sager er der relativt korte oplysninger af f.eks. relevante SKM-meddelelser og afsnit fra Skatteforvaltningens egen juridiske vejledning. Se f.eks. *sag nr. 4 og nr. 8*. I andre er der lange citater fra Den juridiske vejledning og mere fyldige gengivelser af indholdet af SKM-meddelelser mv. Se f.eks. *sag nr. 11 og nr. 16*.

6.2.4. I afsnittet "Skattestyrelsens bemærkninger og begrundelse" er der i de fleste sager også en henvisning til de retsregler mv., som Skattestyrelsens begrundelse for afgørelsen bygger på. Henvisningen sker typisk ved, at der i forbindelse med beskrivelsen af de enkelte punkter i begrundelsen løbende sker en henvisning til de retsregler mv., der er gengivet eller omtalt i det forudgående afsnit om "Retsregler og praksis".

6.3. Min vurdering af opbygningen og udformningen

6.3.1. Opbygningen af en afgørelse ud fra en standardskabelon kan efter min opfattelse medvirke til at sikre, at begrundelsen overholder de krav, som følger af lovgivningen.

En opbygning, hvor de afsnit, som er nævnt ovenfor i afsnit 6.2.1, skal udfyldes, kan være med til at sikre, at det i overensstemmelse med bestemmelserne i forvaltningslovens § 24, stk. 1 og 2, angives, hvilke faktiske omstændigheder der er lagt vægt på (afsnittet "De faktiske forhold"), hvilke retsregler afgørelsen bygger på (afsnittet "Retsregler og praksis"), og hvilke hovedhensyn der har været bestemmende for skønsudøvelsen (afsnittet "Skattestyrelsens bemærkninger og begrundelse"). Afsnittet "Dine bemærkninger" kan desuden være egnet til at sikre, at der tages stilling til relevante partsanbringender.

Skattestyrelsens anvendelse af en standardskabelon kan derfor ikke give mig anledning til kommentarer.

Den meget forskellige anvendelse af standardskabelonen, især i afsnittet "Retsregler og praksis", giver mig dog anledning til nogle enkelte mere generelle kommentarer om udformningen af afgørelserne.

6.3.2. De begrundelser, hvor der i afsnittet "Retsregler og praksis" er lange citater eller gengivelse af retsregler og praksis, forekommer ikke umiddelbart særligt let tilgængelige for borgerne, bl.a. fordi man skal langt hen i afgørelsen for at finde afsnittet "Skattestyrelsens bemærkninger og begrundelse",

som er helt centralt for forståelsen af afgørelsen. Det lange afsnit med citater bryder også sammenhængen mellem gengivelsen af de faktiske omstændigheder og det egentlige begrundelsesafsnit.

Som det fremgår af afsnit 6.2.4, er der i afsnittet "Skattestyrelsens bemærkninger og begrundelse" i mange af afgørelserne også en henvisning til de retsregler mv., som Skattestyrelsens begrundelse for afgørelsen bygger på. Henvisningen sker typisk ved, at der i forbindelse med beskrivelsen af de enkelte punkter i begrundelsen løbende sker en henvisning til retsregler mv.

Se f.eks. *sag nr. 3*, hvor der i afgørelsen af 21. november 2019 i afsnittet "Skattestyrelsens bemærkninger og begrundelse" er anført bl.a. følgende:

"Enhver, der er skattepligtig her til landet, skal over for Skattestyrelsen årligt oplyse sin indkomst, hvad enten den er positiv eller negativ. Det fremgår af skattekontrollovens § 2, stk. 1 (tidligere § 1, stk. 1, 1. pkt.).

Du skal som erhvervsdrivende udarbejde et skattemæssigt årsregnskab som grundlag for dit oplysningskema. Det står i skattekontrollovens § 6, stk. 2, nr.1 (tidligere § 3, stk. 1). Du skal på opfordring sende dit regnskabsmateriale til os. Det står i skattekontrollovens § 53, stk. 1 (tidligere § 6, stk. 1).

...

Som udgangspunkt er al indkomst skattepligtig. Det gælder både engangsindtægter og løbende indtægter. Det er uden betydning, om indtægten stammer fra en aktiv indsats eller en uventet erhvervelse, fx en gevinst eller gave. Det fremgår af statsskattelovens § 4, stk. 1."

I kravet om, at en begrundelse skal indeholde en præcis henvisning til den anvendte bestemmelses paragraf, stykke, nummer, litra, led mv., ligger ikke noget krav om, at de relevante retsregler citeres, jf. nærmere ovenfor i afsnit 5.1. Det er derfor for så vidt tilstrækkeligt for at opfylde betingelsen i forvaltningslovens § 24, stk. 1, 1. pkt., at der i afsnittet "Skattestyrelsens bemærkninger og begrundelse" løbende henvises til de retsregler, der er anvendt, hvis dette gøres med den klarhed og specifikation, der er beskrevet ovenfor i afsnit 5.

Det vil dog ofte være hensynsfuldt over for borgeren at citere de retsregler, der er anvendt.

Hvis der skal citeres fra retsreglerne, vil det imidlertid efter min opfattelse gøre afgørelserne lettere tilgængelige og mere læsevenlige for borgerne – og

dermed understøtte det overordnede krav om, at en begrundelse skal fremtræde som en forklaring på, hvorfor afgørelsen har fået det pågældende indhold – hvis afsnittet med citat eller gengivelse af retsregler og praksis indgår længere nede i afgørelsen og efter selve begrundelsesafsnittet, eventuelt som et bilag. Dette set i sammenhæng med, at der i selve begrundelsesafsnittet under alle omstændigheder er en henvisning til de retsregler og den praksis, som afgørelsen bygger på. Afsnittet "Retsregler og praksis" med opstilling og gengivelse af de relevante retsregler og praksis kunne eksempelvis indgå i hovedafsnittet "Love og regler".

Et alternativ kunne eventuelt være, at det indledningsvis i afgørelsen forklares, hvad de forskellige afsnit indeholder.

6.3.3. I en række af afgørelserne er der i afsnittene "Retsregler og praksis" og "Skattestyrelsens bemærkninger og begrundelse" en henvisning til retspraksis og administrativ praksis mv. i form af en henvisning til SKM-meddelelser og til Den juridiske vejledning.

Se f.eks. *sag nr. 12*, hvor der i afgørelsen af 3. december 2019 i afsnittet "Skattestyrelsens bemærkninger og begrundelse" er en henvisning til SKM2008.905.HR og SKM2018.295.BR. Det er ikke anført, at SKM2008.905.HR er et referat af en dom fra Højesteret og SKM2018.295.BR et referat af en byretsdom.

Se også f.eks. *sag nr. 16*, hvor der i sagsfremstillingen i afgørelsen af 28. november 2019 i afsnittet "Henvisning til love og regler" er en henvisning til Den juridiske vejledning og til SKM2013.152.VLD. Der er ikke anført noget om karakteren af Den juridiske vejledning, eller at SKM2013.152.VLD er et referat af en dom fra Vestre Landsret.

Jeg er opmærksom på, at der i afsnittet "Love og regler" orienteres om, hvor bl.a. SKM-meddelelser og Den juridiske vejledning kan findes.

Det vil dog efter min opfattelse kunne gøre henvisningen til retsregler mv. mere forståelig og lettere tilgængelig for borgerne, hvis det i afgørelserne forklares, hvad en SKM-meddelelse er, og hvad den indeholder, samt at Den juridiske vejledning er en vejledning, der er udarbejdet af Skatteforvaltningen. Det kunne også være med til at understøtte, at en begrundelse bl.a. skal medvirke til at give borgeren et grundlag for at tage stilling til, om afgørelsen skal påklages eller indbringes for domstolene.

6.3.4. De iagttagelser og betragtninger om opbygningen og udformningen af afgørelserne, herunder begrundelserne, som jeg har gjort mig og beskrevet ovenfor, kan – i det omfang Skattestyrelsen finder anledning hertil – indgå i styrelsens videre overvejelser på området. Der er som anført alene tale om

refleksioner i anledning af min gennemgang af sagerne og ikke tale om, at jeg finder, at de undersøgte begrundelser strider mod god forvaltningskik.

6.3.5. Skattestyrelsen har i sin udtalelse af 6. november 2020 skrevet, at styrelsen er enig i de iagttagelser, som jeg har gjort mig og beskrevet ovenfor. Skattestyrelsen vil i den anledning udarbejde nye standardskabeloner til opbygning af forslag til og afgørelser om skatteansættelser, og et vigtigt element i disse skabeloner vil være en forside, som forklarer, hvad de forskellige afsnit indeholder. Disse nye skabeloner forventes taget i brug i 2021.

7. Sammenfatning og opfølgning på redegørelsen

Gennemgangen af de 20 sager har overordnet givet mig det indtryk, at begrundelsen i afgørelserne grundlæggende opfylder kravene til indholdet af en begrundelse i afgørelsessager.

Jeg er ved min gennemgang af sagerne således ikke umiddelbart stødt på større generelle eller systemiske problemstillinger.

Jeg har dog konstateret nogle generelle problemstillinger vedrørende kravet om, at en begrundelse skal indeholde en henvisning til de retsregler, som afgørelsen er truffet i henhold til. Se afsnit 5.2-5.3.

På baggrund af det, som Skattestyrelsen har skrevet i sin udtalelse af 6. november 2020, foretager jeg mig ikke mere vedrørende disse problemstillinger.

Jeg beder Skattestyrelsen orientere mig om de ændringer af den interne arbejdsbeskrivelse og Den juridiske vejledning, som styrelsen har oplyst om i udtalelsen af 6. november 2020.

Herudover har jeg ved gennemgangen af sagerne gjort mig nogle iagttagelser og betragtninger om opbygningen og udformningen af afgørelserne, herunder begrundelserne. Disse iagttagelser og betragtninger kan, i det omfang Skattestyrelsen finder anledning hertil, indgå i styrelsens videre overvejelser på området.

I sin udtalelse af 6. november 2020 har Skattestyrelsen erklæret sig enig i de iagttagelser, som jeg har gjort mig, og oplyst, at Skattestyrelsen i den anledning vil udarbejde nye standardskabeloner til opbygning af forslag til og afgørelser om skatteansættelser. Disse nye skabeloner forventes taget i brug i 2021.

OMBUDSMANDENS UDTALELSE

Jeg vil i forbindelse med min løbende behandling af klagesager på området have fokus på bl.a. de spørgsmål, der er behandlet i redegørelsen.