

FOLKETINGETS OMBUDSMAND

Dato:

J.nr.: 2004-3405-980  
Sagsbehandler: VSA  
Akt. nr.: 48

**Endelig redegørelse**  
**om ombudsmandens undersøgelse af**  
**40 klagesager fra Landsskatteretten**



## INDHOLDSFORTEGNELSE

I.	UNDERSØGELSENS AFGRÆNSNING, TILRETTELÆGGELSE OG GENNEMFØRELSE .....	3
II.	KARAKTERISTIK AF DET UDVALGTE OMRÅDE .....	5
A.	Generelt om Landsskatteretten .....	5
B.	Landsskatterettens sammensætning og organisation .....	9
C.	Særlige bestemmelser om sagsbehandlingen i Landsskatteretten.....	10
III.	UNDERSØGELSEN.....	13
A.	Kortlægning af sagerne.....	13
B.	Sagsbehandlingsregler.....	17
1.	Kompetence mv. ....	17
2.	Partsrepræsentation .....	52
3.	Vejledning.....	55
4.	Notatpligt .....	61
5.	Brevkopier mv.....	70
6.	Aktindsigt.....	79
8.	Partshøring .....	85
9.	Tavshedspligt – indhentelse og videregivelse af oplysninger.....	98
10.	Begrundelse mv.....	103
11.	Andre sagsbehandlingsspørgsmål.....	115
12.	Sagens afgørelse.....	115
13.	Klagevejledning og vejledning om søgsmålsfrister.....	125
14.	Sagsbehandlingstid mv. ....	135
C.	Prøvelse.....	176
1.	Formelle krav til klagen og dens indgivelse.....	176
2.	Landsskatterettens prøvelse og forudsætningerne herfor .....	187
3.	Nova.....	187
4.	Rekurs og genoptagelse.....	188
IV.	MYNDIGHEDERNES UDTALELSER.....	190
V.	SAMMENFATNING OG KONKLUSION.....	191
A.	Sammenfatning .....	191
B.	Konklusion.....	197

## BILAG

## I. UNDERSØGELSENS AFGRÆNSNING, TILRETTELÆGGELSE OG GENNEMFØRELSE

Den 12. november 2004 skrev jeg til Landsskatteretten at jeg særligt med henblik på at vurdere om sagsbehandlingen havde været i overensstemmelse med såvel skrevne som uskrevne forvaltningsprocessuelle regler efter bestemmelsen i ombudsmandslovens § 17, stk. 2, havde besluttet at iværksætte et egen drift-projekt vedrørende 40 klagesager fra Landsskatteretten. De 40 sager skulle være fordelt med 20 klagesager fra lønmodtagere om beskatning af personlig indkomst og 20 klagesager om moms og afgifter. Da Landsskatteretten behandlede klager inden for mere end 20 forskellige afgiftslove, skulle de 20 moms- og afgiftssager være udvalgt blandt sager inden for de to love på området hvorfra Landsskatteretten havde modtaget flest klager i det seneste år.

Sagernes behandling i Landsskatteretten skulle være afsluttet. Bl.a. af hensyn til genoptagelsesreglerne i den dagældende skattestyrelseslovs § 29 måtte der ikke indgå sager i projektet hvori der aktuelt blev korresponderet. På baggrund af reglen i skattestyrelseslovens § 32 skulle kun sager der ikke havde været bedømt af Skatteministeriets departement, indgå. Da ombudsmandens virksomhed ikke omfatter domstolene (ombudsmandslovens § 7, stk. 2), måtte sagerne ikke have været indbragt for domstolene. Som følge af søgsmålsfristen i skattestyrelseslovens § 31, stk. 3, skulle sagerne udtages således at der for hvert af sagsområderne blev valgt de sidste sager som var afgjort før den 1. juli 2004.

Mens visse af de generelle forvaltningsprocessuelle regler alene finder anvendelse hvor borgeren ikke får fuldt ud medhold ved sin henvendelse til forvaltningsmyndigheden, var der i skattestyrelsesloven og i den dagældende forretningsorden for Landsskatteretten fastsat særlige regler for sagernes behandling i Landsskatteretten hvis anvendelse ikke var afhængig af sagens udfald, og som derfor også omfattede sager hvor klageren havde fået fuldt ud medhold. I sager hvor borgeren ikke har fået fuldt ud medhold, er de forvaltningsprocessuelle reglers overholdelse særlig interessant af hensyn til borgerens individuelle retssikkerhed. På den baggrund – og for at opnå ensartethed i de forvaltningsprocessuelle regler i de undersøgte sager – havde jeg besluttet at sagerne skulle være udtaget således at klageren ikke havde fået fuldt ud medhold ved Landsskatterettens behandling.

Den 16. december 2004 afholdt nogle af mine medarbejdere et møde med repræsentanter fra Landsskatteretten hvor undersøgelsens tilrettelæggelse blev drøftet nærmere. På mødet blev det aftalt at Folketingets Ombudsmand i januar måned 2005 ville modtage 40 klagesager fra Landsskatteretten som alle var afgjort før den 1. juli 2004, og som ikke var/havde været indbragt for domstolene, Skatteministeriets Departement eller andre myndigheder, herunder EF-/EU-institutioner. Sagernes behandling i Landsskatteretten skulle være afsluttet. Hvis Landsskatteretten senere modtog anmodning om genoptagelse af – eller Landsskatteretten i øvrigt måtte få brug for – en

given sag, ville Landsskatteretten kontakte ombudsmanden. Sagerne skulle fordele sig med 20 skattesager, alle fra Landsskatterettens 1. kontor, og 20 momssager (og eventuelle sammenholdte sager), alle fra Landsskatterettens 6. kontor. Skattesagerne skulle være indbragt for Landsskatteretten af en lønmodtager og kunne vedrøre forskellige beskatnings- og ligningsmæssige forhold. Ombudsmanden ville modtage sagerne i fysisk form.

Jeg modtog herefter (den 17. januar 2005) 40 sager fra Landsskatteretten. I pkt. III.A nedenfor er der en kort beskrivelse af sagerne.

De 40 sager er afsluttet af Landsskatteretten i perioden 16. marts 2004 til 30. juni 2004.

I 18 af de undersøgte sager har Told- og Skattestyrelsen været inddraget i sagens behandling, herunder enten fordi klageren har begæret retsmøde (§ 9, stk. 2, i forretningsordenen for Landsskatteretten (bekendtgørelse nr. 563 af 2. juli 1999), eller fordi der har været et ønske om afholdelse af syn og skøn (§ 30, stk. 4, i skattestyrelsesloven (senest lovbekendtgørelse nr. 868 af 12. august 2004 om skattemyndighedernes organisation og opgaver mv.), nu skatteforvaltningslovens § 47 (jf. lovbekendtgørelse nr. 758 af 2. august 2005)). Egen drift-projektet har ikke omfattet sagsbehandlingen hos Told- og Skattestyrelsen eller hos de myndigheder som Landsskatteretten har underrettet om klagen og bedt om sagsakter (jf. § 4, stk. 2, i forretningsordenen) eller i øvrigt måtte have inddraget under Landsskatterettens behandling (forretningsordenens § 4, stk. 4).

Af referatet i *sag 37* fra partsrepræsentantens forhandling af sagen med Landsskatterettens kontor fremgår at klageren ville indbringe sagen for domstolene. Dette ses imidlertid ikke at være sket. I *sag 23* er omtalt en sammenholdt sag som ikke er blandt de sager jeg har modtaget. Af det modtagne materiale fremgår ikke mere om denne sammenholdte sag.

Den 21. august 2006 sendte jeg min foreløbige redegørelse om undersøgelsen af sagerne til Landsskatteretten og Skatteministeriet. Samtidig tilkendegav jeg at man herfra gerne deltog i et møde om den foreløbige redegørelse inden Landsskatteretten og Skatteministeriet afgav deres udtalelser, hvis myndighederne måtte ønske det.

Efter anmodning fra Landsskatteretten blev der den 10. november 2006 afholdt møde med deltagelse fra Landsskatteretten og Skatteministeriet om min foreløbige rapport.

Landsskatteretten og Skatteministeriet afgav herefter en udtalelse af henholdsvis den 30. november 2006 og den 13. december 2006. Myndighedernes bemærkninger er gengivet de steder i redegørelsen som bemærkningerne vedrører. Derudover er udtalelserne i deres helhed optaget som bilag 1 og 2 til redegørelsen, dog uden de bilag som Landsskatteretten har vedlagt sin udtalelse.

## II. KARAKTERISTIK AF DET UDVALGTE OMRÅDE

### A. Generelt om Landsskatteretten

Landsskatteretten blev oprettet ved lov nr. 108 af 31. marts 1938 om oprettelse af en landsskatteret og om tilsynet med skatteligningen mv. (landsskatteretsloven). Loven trådte i kraft den 1. juni 1938.

Med landsskatteretsloven blev klage- og tilsynsfunktionerne på skatte- og vurderingsområdet delt således at klager over de indkomst- og formueansættelser og vurderinger af fast ejendom som var foretaget af skatterådene, skyldrådene og Ligningsrådet, skulle behandles i Landsskatteretten, mens Statens Ligningsdirektorat og Ligningsrådet overtog de øvrige funktioner fra henholdsvis det tidligere Landsoverskatteråd og Overskyldråd. I de skyldkredse hvor der ikke var oprettet skyldråd, kunne vurderingsrådets ansættelser påklages til Landsskatteretten. Landsskatteretsloven blev ændret i alt fem gange, første gang i 1955 og senest i 1974. Ændringerne vedrørte bl.a. rettens organisation og sagsbehandling (af hensyn til sagernes fremme) og tilpasninger som følge af vedtagelsen af anden (skatte)lovgivning.

Med vedtagelsen af skattestyrelsesloven i 1977 blev de administrative bestemmelser om skattemyndighedernes organisation og opgaver mv. samlet i denne lov og landsskatteretsloven ophævet med virkning fra 1978.

På tidspunktet for Landsskatterettens behandling af de undersøgte sager fandtes de væsentligste bestemmelser om Landsskatteretten og dens virksomhed i § 20 og §§ 23-30 (begge inklusiv) og kapitel 3 A i skattestyrelsesloven (jf. lovbekendtgørelse nr. 805 af 24. september 2003 om skattemyndighedernes organisation og opgaver mv.) og i forretningsordenen for Landsskatteretten (bekendtgørelse nr. 563 af 2. juli 1999). De nævnte bestemmelser i skattestyrelsesloven og forretningsordenen for Landsskatteretten er optaget som bilag til redegørelsen.

Landsskatterettens kompetence på skatteområdet var på tidspunktet for rettens behandling af de undersøgte sager nærmere fastlagt i § 23, stk. 1, i skattestyrelsesloven (nu skatteforvaltningslovens § 11, stk. 1 og stk. 2) og i § 25 i sagsudlægningsbekendtgørelsen (bekendtgørelse nr. 520 af 25. juni 2002 om myndighedsinddeling og sagsudlægning).

Efter skattestyrelseslovens § 23, stk. 1, nr. 7 (nu skatteforvaltningslovens § 11, stk. 3), påkendte Landsskatteretten herudover klager over afgørelser af spørgsmål der efter anden lovgivning kunne påklages til Landsskatteretten.

På baggrund af anbefalingerne i en rapport afgivet i april 1997 af den af skatteministeren i 1996 nedsatte arbejdsgruppe vedrørende en ændret klagestruktur på skatte- og afgiftsområdet blev klagestrukturen vedrørende afgørelser truffet i første instans af told- og skatteregioner på skatte-, told- og afgiftsområdet harmoniseret ved lov nr.

1098 af 29. december 1997 (om ændring af forskellige skatte- og afgiftslove). Momsnævnet, Motornævnet og Ankenævnet for Bidrag til Arbejdsmarkedsfondene blev nedlagt, og klagevejen for afgørelser som i første instans var truffet af en told- og skatteregion, blev delt mellem Landsskatteretten og Told- og Skattestyrelsen. Ved klage til Landsskatteretten fandt reglerne i skattestyrelseslovens kapitler 3 (§§ 23-30) og 3 A (nu skatteforvaltningslovens kapitel 16, 17 og 19) anvendelse.

Bilag 4 til Told- og Skattestyrelsens vejledning om Processuelle regler på ToldSkats område 2005-2 var en udtømmende oversigt over de afgørelser som kunne påklages til Landsskatteretten. I oversigten blev der henvist til 38 forskellige love. På momsområdet fremgik Landsskatterettens kompetence af bestemmelserne i merværdiafgiftslovens § 79.

Som hovedregel var det på tidspunktet for Landsskatterettens behandling af de sager som er omfattet af undersøgelsen, en forudsætning for Landsskatterettens behandling af en klage at de lovhjemlede muligheder for at klage til en anden administrativ myndighed på området var udnyttet (skattestyrelseslovens § 23, stk. 2, og forretningsordenens § 2, stk. 1). En undtagelse fra denne hovedregel var bestemmelsen i skattestyrelseslovens § 21, stk. 5, hvorefter en afgørelse kunne påklages direkte til Landsskatteretten hvis der var tale om en afgørelse der havde været indbragt for Skatteankenævnet, og nævnet ikke havde afgjort sagen inden tre måneder fra klagens modtagelse (den såkaldte ”overspringsregel”).

En klage til Landsskatteretten skulle være modtaget i Landsskatteretten inden tre måneder fra modtagelsen af den afgørelse der blev klaget over, jf. skattestyrelseslovens § 25, stk. 1 (nu skatteforvaltningslovens § 42 og forretningsorden for Landsskatteretten § 2, stk. 2). Denne frist gælder dog ikke sager der vedrører aktindsigt (se i den forbindelse – om den lignende problemstilling i forbindelse med Told- og Skattestyrelsens vejledning om skattestyrelseslovens § 31, stk. 3 – den sag der er omtalt i Folketingets Ombudsmands beretning for 2002, side 299 ff, særligt side 301).

Af Landsskatterettens hjemmeside fremgår følgende nøgletal for sagstilgangen og antallet af afsluttede sager i 2004 og 2005:

Sagsindgang og -afgang i 2004:

Sagstype	Sagsindgang	Sagsafgang
Indkomstsager	3.189	3.055
Vurderingssager	71	201
Moms-, afgifts- og toldsager	386	383
I alt (alle sagstyper)	3.646	3.639

Sagsindgang og -afgang i 2005:

Sagstype	Sagsindgang	Sagsafgang
Indkomstsager	3.433	2.807
Vurderingssager	87	116
Moms-, afgifts- og toldsager	473	449
I alt (alle sagstyper)	4.189	3.419

I Landsskatterettens Årsrapport for 2004 er der på side 23 følgende tabel over de 10 største grupper af sager som har været indbragt for retten i 2004. Disse grupper udgør 44 pct. af rettens samlede sagsindgang i 2004:

Sagstype	Sagsantal
1. (1) Skøn, regnskabstilsidesættelse	314
2. (9) Rejse og opholdsudgifter	226
3. (3) Driftsudgifter, generelt	187
4. (2) Ejendomsavancebeskatning	168
5. (5) Koncernforhold, sambeskatning/ samhandel/fusion/tilskud/lån	143
6. (6) Aktieavancebeskatning	138
7. (4) Selskaber/aktionærer, udlodning og udbytte	123
8. (-) Værdiansættelse, ejendomme	92
9. (-) Afskrivning, driftsmidler	84
10. (10) Værdi af fri bil	74

Bemærk: Tallet i ( ) viser placeringen i 2003. Parentesen (-) viser at sagstypen ikke var placeret i 2003.

Der var i skattestyrelseslovens § 25, stk. 2 (nu skatteforvaltningslovens § 42, stk. 2), og i § 2, stk. 3, i forretningsordenen opstillet visse formkrav til en klage til Landsskatteretten. Hvis en klage heller ikke inden en af Landsskatteretten fastsat frist opfyldte disse krav, blev klagen afvist (skattestyrelseslovens § 25, stk. 3, nu skatteforvaltningslovens § 42, stk. 3, og forretningsordenens § 2, stk. 4).

Med virkning for klager indgivet efter den 1. juli 1999 blev Landsskatterettens muligheder for at ændre den påklagede afgørelse til skade for klageren (reformatio in pejus) begrænset. På tidspunktet for Landsskatterettens afgørelse af de undersøgte sager var Landsskatteretten berettiget til at foretage sådanne ændringer af ansættelsen, det bindende ligningssvar eller vurderingen som var en følge af klagen.

Om sagsudfaldet i de sager Landsskatteretten afsluttede i 2004 og 2005, fremgår følgende af ”Udvalgte aktuelle statistikker” fra Landsskatterettens hjemmeside:

Sagsudfaldet i 2004:

Sagstype	Stadfæstelse	Nedsættelse	Forhøjelse
Indkomstsager	60,5 %	39,0 %	0,5 %
Vurderingssager	43,3 %	56,7 %	0,0 %
Moms-, afgifts- og toldsager	72,0 %	27,7 %	0,3 %
I alt (alle sagstyper)	60,7 %	38,8 %	0,5 %

Sagsudfaldet i 2005:

Sagstype	Antal	Stadfæstelse	Nedsættelse	Forhøjelse
Indkomstsager	2.807	62,0 %	37,0 %	1,0 %
Vurderingssager	116	51,7 %	48,3 %	0,0 %
Moms-, afgifts- og toldsager	449	73,0 %	26,0 %	1,0 %
I alt (alle sagstyper)	3.419	63,6 %	35,5 %	0,9 %

Bemærk: Til gruppen ”stadfæstelse” medregnes også sager der er afvist, tilbagekaldt, henlagt eller bortfaldet, og sager hvori der er nægtet genoptagelse. I disse grupper af sager kan der dog være sager hvor afgørelsen er udtryk for en nedsættelse. Til gruppen ”nedsættelse” medregnes sager hvor der er givet helt eller delvist medhold.

Landsskatteretten kunne under visse i skattestyrelseslovens § 29 (nu skatteforvaltningslovens § 46) nærmere angivne betingelser genoptage en sag.

For at Landsskatteretten kunne behandle en klage eller en anmodning om genoptagelse af en sag, skulle der betales en afgift, jf. skattestyrelseslovens § 25, stk. 4, og § 29, stk. 3 (nu skatteforvaltningslovens § 42, stk. 4, og § 46, stk. 3).

Landsskatterettens afgørelser kunne indbringes for domstolene efter bestemmelserne i skattestyrelseslovens §§ 31-33 (nu skatteforvaltningslovens kapitel 17).

Organisatorisk er Landsskatteretten placeret under Skatteministeriet, men i sin virksomhed er Landsskatteretten uafhængig af ministeriet. Landsskatteretten kan således ikke modtage instruktion fra Skatteministeriet eller skatteministeren om behandlingen af de konkrete sager, dvs. at hverken ministeren eller ministeriet kan pålægge Landsskatteretten at behandle eller at undlade at behandle en given sag eller pålægge retten at komme til et bestemt resultat.

Spørgsmålet om Landsskatterettens uafhængighed indgik i debatten under Folketingets behandling af det af skatteministeren den 12. marts 2003 fremsatte lovforslag, L 175, om ændring af skattestyrelsesloven og andre love (ændring af fristreglerne på skatte- og afgiftsområdet mv.). Anledningen var den i lovforslaget foreslåede – og



med lov nr. 410 af 2. juni 2003 gennemførte – ændring af skattestyrelseslovens § 32 (nu skatteforvaltningslovens § 49) hvorefter skatteministeren vedrørende et spørgsmål der er påkendt af Landsskatteretten, kan træffe beslutning om at en sag bliver genoptaget med henblik på ændring af afgørelsen til fordel for den skatte- eller afgiftspligtige såfremt det ikke kan forventes at Skatteministeriet vil få medhold i sagen hvis den bliver indbragt for domstolene. Tilsvarende gælder ved spørgsmål om godtgørelse af afgift. Bestemmelsen og dens forarbejder er nærmere omtalt nedenfor i afsnittet om klagevejledning og vejledning om søgsmålsfrister. Bestemmelsen har virkning for de kendelser Landsskatteretten afsiger den 23. marts 2003 og derefter. Reglen har således været gældende i den periode kendelserne i de undersøgte sager stammer fra.

Budgetmæssigt er Landsskatteretten underlagt Skatteministeriet. Siden 1. januar 1993 har Landsskatteretten haft status som kontraktstyrelse. Af kontrakten for Landsskatteretten for perioden 2001-2004 fremgik at det vigtigste formål var at give retten mulighed for at videreføre og udbygge en række personalepolitiske og organisatoriske initiativer og samtidig sikre en fortsat høj produktivitet og kvalitet i rettens arbejde.

Den 31. maj 2005 vedtog Folketinget det af skatteministeren som L 110/2004-05 (2. samling) fremsatte forslag til skatteforvaltningsloven. Efter skatteforvaltningsloven er Landsskatteretten som udgangspunkt 1. klageinstans for afgørelser truffet af en ny statslig enhedsforvaltning og det nyoprettede skatteråd og 2. klageinstans for de af enhedsforvaltningens afgørelser der kan påklages til skatte- og vurderingsankenævnene. Den skattepligtige kan imidlertid vælge at klage direkte til Landsskatteretten over de af enhedsforvaltningens afgørelser der ligger under skatteankenævnenes kompetence, bortset fra afgørelser om forskudsregistrering. Landsskatteretten er stadig klageinstans i det omfang dette fremgår af anden lovgivning.

Herudover har Landsskatteretten overtaget behandlingen af visse klagesager fra Told- og Skattestyrelsen og told- og skatteregionerne og fra Ligningsrådet. På indrivesområdet har Landsskatteretten endvidere overtaget klagesager fra politiet, Økonomistyrelsen, fogedretterne og de sociale nævn. Samtidig er reglerne for sagsbehandlingen i Landsskatteretten blevet justeret og skattestyrelsesloven ophævet. Med lovændringerne forventes Landsskatterettens årlige sagstilgang at stige fra ca. 3.500 til ca. 6.500 sager. Ændringerne er tillagt virkning fra den 1. november 2005.

## **B. Landsskatterettens sammensætning og organisation**

Landsskatteretten er et kollegialt organ som på tidspunktet for afgørelsen af de undersøgte sager bestod af en retspræsident, et antal (p.t. tre) retsformænd og 30 andre retsmedlemmer. Af de 30 (andre) retsmedlemmer valgte Folketinget de 11. De resterende 19 retsmedlemmer blev beskikket af skatteministeren, herunder to medlemmer til alene at deltage i behandlingen af klager efter § 29 a i lov om registreringsafgift af motorkøretøjer mv. Landsskatterettens præsident, dens retsformænd og mindst ni af

de af skatteministeren beskikkede medlemmer skulle opfylde betingelserne for at være landsdommer. De beskikkede eller valgte retsmedlemmer havde en funktionsperiode på seks år. I skattestyrelsesloven (nu skatteforvaltningsloven) og forretningsorden for Landsskatteretten var der fastsat regler for rettens sammensætning ved afgørelsen af sagerne.

Reglerne om Landsskatterettens sammensætning fandtes i skattestyrelseslovens § 20 (nu skatteforvaltningslovens § 12) og i § 1 i forretningsorden for Landsskatteretten.

Til Landsskatteretten er tilknyttet et administrativt sekretariat og et antal kontorer med jurister der forbereder sagerne til rettens afgørelse. Ifølge Landsskatterettens Årsrapport for 2004 havde Landsskatteretten dette år et samlet personaleforbrug på 78,6 årsværk. Resultatkontrakten for 2005-2008 har som overordnede formål at implementere kommunalreformen og den nye klagestruktur på skatteområdet, nedbringe sagsbehandlingstiden på de nuværende sagsområder og sikre en kort sagsbehandlingstid for overspringelsessager fra skatteankenævn og klagesager på inddrivelsesområdet. Kontrakten er indgået under bevillingsforudsætninger om en given lønsum og et årsværksforbrug på 80 i 2005, 116 i 2006 og 2007 og 113 i 2008.

Med skatteforvaltningsloven (lov nr. 427 af 6. juni 2005) blev sammensætningen af Landsskatteretten ændret. Antallet af (andre) retsmedlemmer er herefter 32. Af de 32 medlemmer vælger Folketinget (fortsat) de 11, mens skatteministeren udnævner resten (altså de 21). Retspræsidenten og retsformændene skal være juridiske kandidater. Blandt de af skatteministeren udnævnte medlemmer skal mindst 11 medlemmer være dommere. Herudover skal der blandt de af skatteministeren udnævnte medlemmer være mindst en repræsentant for erhvervslivet og en for lønmodtagerne og to særligt motorsagkyndige hvoraf det ene medlem skal repræsentere bilbranchen og det andet Færdselsstyrelsen. Bestemmelserne i skattestyrelseslovens § 20, stk. 5-8, om quorum videreføres (delvis) med skatteforvaltningslovens § 13. Herudover kan Landsskatterettens præsident fastsætte regler hvorefter nærmere angivne typer af sager skal afgøres uden medvirken af læge retsmedlemmer. Det var tanken at henlægge klager i sagstyper der generelt er ukomplicerede, til afgørelse i et af Landsskatterettens kontorer. I konkrete tilfælde vil retspræsidenten kunne beslutte at en sådan klage alligevel skal forelægges læge retsmedlemmer til afgørelse. Dette tænkes at ske i sager der vedrører principielle spørgsmål af betydning for fastlæggelsen af Landsskatterettens praksis. Landsskatterettens præsident har udnyttet beføjelsen med bekendtgørelse nr. 1025 af 24. oktober 2005 om afgørelse af visse klager uden medvirken af ordinære retsmedlemmer, som ændret ved bekendtgørelse nr. 437 af 17. maj 2006.

### **C. Særlige bestemmelser om sagsbehandlingen i Landsskatteretten**

For Landsskatterettens sagsbehandling gælder – som for alle andre forvaltningsmyndigheder – forvaltningsloven, offentlighedsloven, persondataloven og ulovbestemte retsgrundsætninger, herunder forvaltningsretlige grundsætninger og god forvaltningsskik. På told- og skatteområdet gælder endvidere en række specielle sagsbe-

handlingsregler som på tidspunktet for Landsskatterettens behandling af de undersøgte sager var fastsat i skattestyrelsesloven (nu i skatteforvaltningsloven) og toldkodeksen og regler udstedt i medfør heraf. Told- og Skattestyrelsen (nu enhedsforvaltningen SKAT) har i vejledning om processuelle regler på ToldSkats (nu SKATs) område lavet en samlet oversigt og kort gennemgang af sagsbehandlingsreglerne på told- og skatteområdet.

De særlige regler for Landsskatterettens sagsbehandling – som de var gældende på tidspunktet for Landsskatterettens behandling af de undersøgte sager – vil i relevant omfang blive omtalt nedenfor i de respektive afsnit i redegørelsens pkt. III.B. Hvor der i det følgende alene henvises til forretningsordenen, er det bekendtgørelse nr. 563 af 2. juli 1999 om forretningsorden for Landsskatteretten der henvises til.

Retten kontrakt med Skatteministeriet omtaler sagsbehandlingstiden i Landsskatteretten, men der er hverken i lovgivningen eller i regler udstedt i medfør heraf fastsat egentlige bestemmelser om Landsskatterettens sagsbehandlingstid.

I kontrakten for Landsskatteretten for perioden 2001-2004 var det fastsat som et krav at den gennemsnitlige sagsbehandlingstid for alle sagstyper under et ikke måtte overstige 12 måneder i 2001 og 13 måneder i perioden 2002-2004, hvilke krav også gjorde sig gældende for den gennemsnitlige sagsbehandlingstid for indkomstskattesager. For moms-, afgifts- og toldsager måtte den gennemsnitlige sagsbehandlingstid ikke overstige 10 måneder i 2001 og 11 måneder i perioden 2002-2004.

Af udvalgte statistikker fra Landsskatterettens hjemmeside fremgår om den gennemsnitlige sagsbehandlingstid i retten i 2004 og 2005:

Gennemsnitlig sagsbehandlingstid i 2004:

Sagstype	Sagsbehandlingstid
Indkomstsager	13,6 mdr.
Vurderingssager	9,6 mdr.
Moms-, afgifts- og toldsager	16,9 mdr.
I alt (alle sagstyper)	13,7 mdr.

Gennemsnitlige sagsbehandlingstid i 2005:

Sagstype	Resultatkrav	Sagsbehandlingstid	Resultatkrav opfyldt	Målsætning for 2006
Indkomstsager	13 mdr.	12,9 mdr.	Ja	11 mdr.
Vurderingssager	9 mdr.	8,8 mdr.	Ja	9 mdr.
Moms-, afgifts- og toldsager	14 mdr.	14,6 mdr.	Nej	12 mdr.
I alt (alle sagstyper)	13 mdr.	13,0 mdr.	Ja	11 mdr.

Bemærk: Sager som Landsskatteretten har været tvunget til at berostille i forbindelse med skattestraffesager, syn og skøn eller forelæggelse for EU-kommissionen eller EU's toldkodeksudvalg, er ikke medregnet.

Ifølge Landsskatterettens Årsrapport for 2004 (side 8) dækker den gennemsnitlige sagsbehandlingstid over meget store forskelle for de enkelte sager. 36 pct. af sagerne blev i 2004 afsluttet inden for ni måneder.

I skattestyrelseslovens § 28, stk. 2 (nu skatteforvaltningslovens § 45, stk. 2), var der opstillet krav til afgørelsernes indhold. Kravene var uddybet i forretningsordenen for Landsskatteretten § 11, stk. 5, og §§ 17 og 18. (Bestemmelserne er gennemgået i relevant omfang nedenfor i pkt. III). Disse krav supplerer forvaltningslovens krav til forvaltningsmyndighedernes afgørelser. Således gælder forvaltningslovens begrundelseskrav alene afgørelser der går borgeren imod, mens kravene til indholdet af Landsskatterettens kendelser (nu afgørelser) var uafhængigt af den enkelte kendelses resultat.

### III. UNDERSØGELSEN

#### A. Kortlægning af sagerne

I rapporten refereres der til sagerne i anonymiseret form og med henvisning til nogle interne sags-/identifikationsnumre (*fra sag 01 til sag 40, begge inklusiv*) som sagerne er blevet tildelt i forbindelse med ombudsmandsinstitutionens gennemgang af sagerne.

Halvdelen af de undersøgte sager (*sagerne 01-20*) vedrører beskatning af lønmodtagere. Disse sager var indbragt for Landsskatteretten af de skattepligtige og vedrørte spørgsmål om skatteansættelsen af klagernes indkomst som efter deres opfattelse var ansat forkert. Sagerne omfatter såvel spørgsmål om fradragsret for en udgift som beskatning af en indtægt.

Den anden halvdel af de undersøgte sager (*sagerne 20-40*) vedrører moms, lønsums-afgift, energiafgifter og indeholdelsespligt for arbejdsmarkedsbidrag, A-skatter mv. Disse sager var indbragt for Landsskatteretten af de momspligtige (eller en tidligere hovedanpartshaver i et tvangsopløst anpartsselskab) og vedrørte i overvejende grad spørgsmål om de pågældendes momstilsvær. Sagerne falder inden for flere af de i den dagældende momslovs § 79, stk. 1 (og i lov om afgift af lønsum § 17, lov om afgift af mineralolieprodukter § 27 a, lov om elafgift § 17 d, lov om en arbejdsmarkedsfond § 16 og lov om opkrævning af indkomstskat samt kommunal og amtskommunal ejendomsværdiskat for personer § 87), nævnte spørgsmål.

I overensstemmelse med min anmodning fik ingen af klagerne fuldt ud medhold ved Landsskatterettens behandling af sagerne. Således stadfæstede Landsskatteretten de påklagede afgørelser i 16 af skattesagerne (*sagerne 02, 03, 05, 07-13, 15-20*) og i 14 af momssagerne (*sagerne 21, 23-28, 30, 31 og 33-37*) mens klagerne fik delvis medhold i *sagerne 01, 04, 06, 14, 22, 29 og 32* (hvoraf førstnævnte blev afgjort i overensstemmelse med klagerens subsidiære påstand). I en sag (*sag 38*) afviste Landsskatteretten at genoptage behandlingen af en tidligere afgjort klage, og to af klagerne (*sagerne 39 og 40*) afviste Landsskatteretten at behandle af formelle grunde.

Som sagerne foreligger for mig, har ingen af dem været indbragt for domstolene, Skatteministeriets Departement eller andre myndigheder, herunder EF-/EU-institutioner.

#### Specielt om skattesagerne

Før de blev indbragt for Landsskatteretten, havde *sagerne 01-09 og 11-20* været behandlet af de respektive kommunale skattemyndigheder og skatteankenævn. Overspringsreglen i skattestyrelseslovens § 21, stk. 5, har ikke været benyttet i nogen af disse sager. *Sag 10* er en såkaldt revisions sag hvor den påklagede afgørelse var truffet af told- og skatteregionen. *Sag 11* vedrørte en anmodning om genoptagelse af en af Landsskatterettens tidligere afsagte kendelser.

I ni af skattesagerne (*sagerne 01, 02, 04, 05, 07, 08, 09, 14 og 15*) var den skattepligtige hovedaktionær eller hovedanpartshaver i det selskab som havde stillet de omdiskuterede ydelser til rådighed for klageren.

Halvdelen af skattesagerne (*sagerne 02, 05, 07, 08, 09, 13, 14, 15, 17 og 19*) drejede sig om beskatning af værdien af en (eller flere) bil(er) der var stillet til rådighed for den pågældende. Fire af sagerne (*sagerne 10, 13, 16 og 17*) vedrørte beskatning af befordringsgodtgørelse, tre sager (*sagerne 03, 06 og 11*) omhandlede fradrag for rejseudgifter og to (*sagerne 01 og 04*) beskatning af værdien af fri bolig. Endelig var der en sag (*sag 09*) om beskatning af fri avis, telefon mv., en sag (*sag 12*) om fradrag for børnebidrag, en sag (*sag 18*) om genoptagelse af klagerens skatteansættelse og en sag (*sag 20*) om godkendelse af befordringsfradrag. Tre af skattesagerne (*sagerne 09, 13 og 17*) vedrørte flere emner.

De fleste af skattesagerne (*sagerne 01, 02, 04-07, 13-16 og 19*) vedrørte mere end et indkomstår.

### **Specielt om moms(/afgifts)sagerne**

Før sagerne blev indbragt for Landskatteretten, havde *sagerne 20-40* været behandlet i de respektive told- og skatteregioner. *Sag 38* vedrørte spørgsmålet om genoptagelse af behandlingen af en af Landsskatterettens tidligere afgjorte momssager.

I ni af sagerne (*sagerne 24, 25, 27, 29, 31, 34, 35, 37 og 39*) er klageren beskrevet som værende en ”virksomhed” eller ”enkeltmandsvirksomhed”. Fire af sagerne var indbragt for Landsskatteretten af et anpartsselskab (*sagerne 21, 26, 33 og 36*), tre sager af et aktieselskab (*sagerne 22, 28 og 30*) og to sager vedrørte et interessentselskab (*sagerne 23 og 40*). De sidste to sager var påklaget til Landsskatteretten af henholdsvis et kommanditselskab (*sag 32*) og af en (tidligere) hovedanpartshaver i en virksomhed (*sag 38*).

Hovedemnet for klagerne fordelte sig således: I ni af sagerne var hovedproblemstillingen momsfradrag (*sagerne 21, 23, 24, 26, 29, 30, 32, 35 og 39*). I to af sagerne (*sagerne 22 og 31*) var hovedemnet afgiftsgrundlaget, mens klagen i tre sager (*sagerne 28, 33 og 36*) drejede sig om momsfritagelse og i andre tre sager (*sagerne 25, 27 og 34*) vedrørte anvendelse af brugtmomsordningen. To sager (*sagerne 27 og 36*) omfattede stedet for den afgiftspligtige transaktion, og en sag (*sag 23*) omfattede spørgsmål om afgiftspligtige transaktioner. Ud over spørgsmålet om afgiftsgrundlaget vedrørte *sag 22* også udtagning. *Sag 38* vedrørte genoptagelse af en sag der vedrørte afgiftsgrundlaget.

En af sagerne (*sag 37*) vedrørte alene spørgsmålet om lønsumsafgift (opstået efter forudgående afgørelse om moms), en sag (*sag 24*) vedrørte både spørgsmål om moms og spørgsmål om lønsumsafgift. Ud over moms drejede *sag 30* sig om energi-

afgifter og *sag 40* om indeholdelsespligt af arbejdsmarkedsbidrag og A-skatter mv. Fire af moms(/afgifts)sagerne (*sagerne 22, 24, 30 og 40*) vedrørte flere emner.

15 sager (*sagerne 21, 22, 24, 25, 27, 28, 30, 31, 33 og 35-40*) vedrørte mere end en afgiftsperiode.

Skematisk kan sagernes emne og udfald beskrives således:

*Skattesager:*

Sagsnummer	Emne	Indkomstår	Afgørelse
	<b>Værdi af fri bolig</b>		
01	Statsskatteloven § 4, litra b, ligningsloven § 16, stk. 3	1998, 1999	Delvis medhold
04	Statsskatteloven § 4, litra b, ligningsloven § 16, stk. 3	1998, 1999, 2000	Delvis medhold
	<b>(Værdi af) bil til rådighed</b>		
02	Ligningsloven § 16, stk. 4	1999, 2000	Stadfæstelse
05	Statsskatteloven § 4, ligningsloven § 16, stk. 1 og stk. 4	1997, 1998, 1999	Stadfæstelse
07	Ligningsloven § 16, stk. 1 og stk. 4	1999, 2000	Stadfæstelse
08	Ligningsloven § 16, stk. 4	1999	Stadfæstelse
09*	Statsskatteloven § 4-6, ligningsloven § 16, stk. 4	2000	Stadfæstelse
13*	Statsskatteloven § 4, ligningsloven § 16, stk. 4	1998, 1999	Stadfæstelse
14	Ligningsloven § 16, stk. 3 og stk. 4	1999, 2000	Delvis medhold
15	Statsskatteloven § 4, ligningsloven § 16, stk. 1 og stk. 4	1997, 1998	Stadfæstelse
17*	Statsskatteloven § 4, ligningsloven § 16, stk. 1 og stk. 4	2000	Stadfæstelse
19	Statsskatteloven § 4, ligningsloven § 16, stk. 1 og stk. 4	1999, 2000	Stadfæstelse
	<b>Fradrag for rejseudgifter (kost og logi)</b>		
03	Ligningsloven § 9 og § 9 A	2000	Stadfæstelse
06	Statsskatteloven § 6, litra a, ligningsloven § 9	1998, 1999, 2000	Delvis medhold
	<b>Fradrag for rejseudgifter (kost, logi og befordring)</b>		
11	Statsskatteloven § 6, litra a, ligningsloven § 9 (og § 9 C)	1998	Stadfæstelse
09*	Beskatning af fri avis, telefon mv. Statsskatteloven §§ 4-6, ligningsloven § 16, stk. 1 og 3	2000	Stadfæstelse
	<b>Beskatning af (bonus/) befodringsgodtgørelse</b>		
10	Ligningsloven § 9, stk. 5	1999	Stadfæstelse
	<b>Beskatning af befodringsgodtgørelse</b>		
13*	Ligningsloven § 9, stk. 5, og § 9 B (§ 9 C)	1998, 1999	Stadfæstelse
16	Ligningsloven § 9, stk. 5	1999, 2000, 2001	Stadfæstelse
17*	Ligningsloven § 9, stk. 5	2000	Stadfæstelse
	<b>Fradrag for børnebidrag</b>		
12	Ligningsloven § 10, stk. 1, 2 og 3	2001	Stadfæstelse
	<b>Genoptagelse af skatteansættelse</b>		
18	Skattestyrelsesloven § 34 og § 35, forretningsorden for Landsskatteretten § 17, stk. 4	1998	Stadfæstelse
	<b>Godkendelse af befodringsfradrag</b>		
20	Ligningsloven § 9 C, stk. 1-3	2000	Stadfæstelse

*Moms(/afgifts)sager:*

Sagsnummer	Emne	Periode	Afgørelse
	<b>Momsfradrag</b>		
21	Momsloven § 4, stk. 1, 1. pkt., og § 37, stk. 1	05/03/99-21/12/00	Stadfæstelse
23	Momsloven § 4, stk. 1, og § 37	01/04/01-30/06/01	Stadfæstelse
24*	Momsloven § 13, § 37, stk. 1, § 38 (og § 59)	01/01/96-31/12/99	Stadfæstelse
26	Momsloven § 8, stk. 1, § 13, stk. 1, nr. 9, og § 37	1999	Stadfæstelse
29	Momsloven § 8, stk. 1, og § 38, stk. 1	2001	Delvis medhold
30*	Momsloven § 3, § 13, stk. 1, nr. 8, og § 37, stk. 1	01/07/97-30/06/01	Stadfæstelse
32	Momsloven § 8	01/01/01-31/12/01	Delvis medhold
35	Momsloven § 8, stk. 1, 3. pkt., § 13, stk. 1, nr. 9, § 37, stk. 1, § 43 og § 44	01/01/01-30/09/02	Stadfæstelse
39	Momsloven § 37 og § 39	2000 og 2001	Afvist
	<b>Afgiftsgrundlag</b>		
22*	Momsloven § 27, stk. 2, nr. 1	01/01/98-30/09/00	Stadfæstelse
31	Momsloven § 27, stk. 1, 1. pkt., og stk. 3, nr. 3	01/01/99-30/06/02	Stadfæstelse
	<b>Momsfritagelse</b>		
28	Momsloven § 3, stk. 1, § 4, stk. 1, og § 13, stk. 1, nr. 8	1997-2000	Stadfæstelse
33	Momsloven § 4, stk. 1, 1. pkt., § 14, § 27, stk. 1, 1. pkt., og § 34, stk. 1, nr. 5	01/05/00-23/05/01	Stadfæstelse
36	Momsloven § 4, stk. 1, 1. pkt., § 14, § 27, stk. 1, 1. pkt., og § 34, stk. 1, nr. 1	2000 og 2001	Stadfæstelse
	<b>Brugtmomsordning</b>		
25	Momsloven § 4, stk. 1, § 11, stk. 1, nr. 1, 2. led, og § 27, stk. 1	1997-1999	Stadfæstelse
27	Momsloven § 14, stk. 1, nr. 2, og § 71	01/01/98-31/12/01	Stadfæstelse
34	Momsloven § 69 og § 70, stk. 4	Oktober 2001	Stadfæstelse
	<b>Udtagning</b>		
22*	Momsloven § 5, stk. 2, jf. § 42, stk. 1, nr. 7, § 27, stk. 2, nr. 1, § 28 og § 13, stk. 2	01/01/98-30/09/00	Delvis medhold
	<b>Lønsumsafgift</b>		
37	Lønsumsafgiftsloven § 1 (og momsloven § 13, stk. 1, nr. 5)	1995-1999	Stadfæstelse
24*	Lønsumsafgiftsloven § 1, stk. 1 (momsloven § 13, stk. 1, nr. 10-12), og § 4	01/01/96-31/12/99	Stadfæstelse
	<b>Energiafgifter</b>		
30*	Lov om afgift af mineralolieprodukter § 11, elafgiftsloven § 11	01/07/97-30/06/01	Stadfæstelse
	<b>Indeholdelsespligtig A-skat mv.</b>		
40	Lov om en arbejdsmarkedsfond § 11, stk. 9, og § 15, stk. 3 Lov om opkrævning af indkomstskat samt kommunal og amtskommunal ejendomsskat for personer mv. § 43, jf. § 46 Efterbetaling af moms	1999-2002	Afvist
	<b>Genoptagelse</b>		
38	Skattestyrelsesloven § 29 (momsloven § 4, § 27 og § 33)	1997-2000	Afslag

\* Note: *Sagerne 09, 13, 17, 22, 24 og 30* omhandlede flere emner.



## **B. Sagsbehandlingsregler**

Min gennemgang af de undersøgte sager er koncentreret om Landsskatterettens anvendelse af de forvaltningsprocessuelle regler. Redegørelsen vil derfor ikke særskilt komme ind på de mere materielle regler eller de fortolkningsspørgsmål, skønsmæssige spørgsmål og bevismæssige vurderinger mv. der er foretaget i forbindelse med den materielle afgørelse af de undersøgte sager.

I det følgende omtales endvidere (alene) de forvaltningsprocessuelle regler som min gennemgang af de undersøgte sager har givet anledning til.

### **1. Kompetence mv.**

#### *a) Retsgrundlaget*

En forvaltningsmyndigheds kompetence afhænger af hvilke opgaver den er blevet tildelt. Tildelingen af forvaltningsopgaver sker enten ved lov eller rent administrativt. Fordelingen af opgaverne mellem forvaltningsmyndigheder kan ske efter opgavens art eller ud fra opgavens stedlige tilknytning. Der kan også ske en funktionel fordeling af opgaverne – f.eks. når det er fordelt mellem flere klagemyndigheder at behandle klager over forskellige dele af en underinstans' afgørelse.

Der er tale om inkompetence hvis en forvaltningsmyndighed løser en opgave der er tillagt en anden forvaltningsmyndighed eller domstolene.

Den forvaltningsmyndighed der har fået tildelt en opgave, kan inden for visse rammer overføre opgavens varetagelse til en anden. Betingelserne for lovligheden af en sådan ulovbestemt delegation afhænger bl.a. af hvortil forvaltningsmyndigheden ønsker at overføre opgaven (til en anden forvaltningsmyndighed, en privat eller internt hos myndigheden). Jeg henviser i øvrigt til Karsten Loiborg m.fl., Forvaltningsret, 2. udgave (2002), side 138 ff.

#### *b) De undersøgte sager*

I ingen af de 40 undersøgte sager er der kompetencemangler i forhold til Landsskatteretten som i alle sager har været den kompetente myndighed.

Landsskatteretten har været første eller anden klageinstans i alle de undersøgte sager; de administrative klagemuligheder i øvrigt har således været udnyttet i alle sagerne.

I de undersøgte sager har Landsskatteretten (alene) taget stilling til afgørelser fra myndigheder omfattet af rettens kompetence, jf. skattestyrelseslovens § 20, stk. 1.

Endvidere har Landsskatteretten alene taget stilling til spørgsmål og klagepunkter som er omfattet af de opgaver Landsskatteretten er blevet tildelt efter skattestyrelseslovens § 24 (nu skatteforvaltningslovens § 41) og § 23, stk. 1, nr. 7 (nu skatteforvaltningslovens § 11, stk. 3), jf. momslovens § 79, lov om afgift af lønsum § 17, lov om afgift af mineralolieprodukter § 27 a, lov om elafgift § 17 d, lov om en arbejdsmar-

kedsfond § 16 og lov om opkrævning af indkomstskat samt kommunal og amtskommunal ejendomsværdiskat for personer § 87.

Min gennemgang af sagerne giver dog grundlag for følgende bemærkninger for så vidt angår Landsskatterettens kompetence:

### **Landsskatterettens kompetence til at behandle sager der var genoptaget i told- og skatteregionen**

*Sag nr. 26*

Told- og Skatteregionen havde i *sag 26* stemplet ”sag genoptaget” på Landsskatterettens underretning af regionen om klagen. Sagen vedrørte fradrag for moms af rådgivningsudgifter i forbindelse med salg af fast ejendom (spørgsmål om hvorvidt udgifterne var afholdt i forbindelse med momsfri overdragelse af virksomhed).

I min foreløbige redegørelse skrev jeg følgende:

#### **”Ombudsmandens udtalelse**

Hvis en klage vedrørte en skatteansættelse, og klageren over for skatteankenævnet havde tilsluttet sig at nævnet genoptog sagen, skulle nævnet underrette Landsskatteretten herom hvorefter retten henlagde sagen, jf. forretningsordenens § 19, stk. 3. Ud over de tilfælde hvor der er særlig hjemmel hertil, er det min opfattelse at en underinstans ikke kan genoptage en sag der er påklaget.

Jeg kan ikke se at betydningen af oplysningen om at sagen skulle være genoptaget i regionen, er blevet undersøgt nærmere. Hvis sagen var genoptaget af regionen, ville dette forhold skulle bedømmes af en undersøgelse af regionens sagsbehandling. Da Landsskatteretten uanset bemærkningen om sagens genoptagelse har fortsat sin behandling af sagen, har jeg ikke grundlag for at foretage mig yderligere vedrørende dette spørgsmål.”

Landsskatteretten har hertil udtalt følgende:

”Landsskatteretten forstår udtalelsen således, at det er ombudsmandens opfattelse, at regionen ville være afskåret fra at genoptage en sag, når den pågældende sag var påklaget til Landsskatteretten.

Skattestyrelseslovens § 36, stk. 1, (nu delvis videreført i skatteforvaltningslovens § 14) havde følgende ordlyd:

*’De lokale skattemyndigheder, de statslige told- og skattemyndigheder, vurderingsmyndighederne samt vurderingsankenævnene kan ikke træffe afgørelse i sager, i det omfang Ligningsrådet eller Landsskatteretten har taget stilling til sagen ved kendelse.’*

For de kommunale skattemyndigheder gjaldt endvidere bestemmelsen i skattestyrelseslovens § 3, stk. 3:

*'Den kommunale skattemyndighed kan ikke foretage eller ændre en skatteansættelse i det omfang, hvor en anden skattemyndighed har taget stilling til ansættelsen. Den kommunale skattemyndighed kan heller ikke foretage eller ændre en skatteansættelse, i det omfang en anden skattemyndighed har ansættelsen under behandling. (...)'*

Endvidere fremgik det af § 19, stk. 3, i Landsskatterettens forretningsorden (nu § 27, stk. 3):

*'Hvis klagen vedrører en skatteansættelse, og klageren over for skatteankenævnet har tilsluttet sig, at nævnet genoptager sagen, underretter nævnet Landsskatteretten skriftligt herom. Landsskatteretten meddeler skriftligt klageren, at klagen herefter er henlagt i Landsskatteretten.'*

Landsskatteretten har fortolket reglerne således, at de statslige told- og skattemyndigheder alene har været afskåret fra at genoptage en sag, der var påklaget til Landsskatteretten, såfremt Landsskatteretten havde taget stilling til sagen ved kendelse. Hvis den statslige told- og skattemyndighed under sagsbehandlingen i Landsskatteretten blev opmærksom på, at den af told- og skattemyndigheden truffene afgørelse var urigtig, havde told- og skattemyndigheden mulighed for at genoptage og ændre den påklagede afgørelse, indtil Landsskatteretten havde taget stilling til sagen. Dette forudsatte dog, at genoptagelsen og ændringen kunne nås inden for ansættelsesfristerne. Den kommunale skatteforvaltning var derimod afskåret fra at tage stilling til en sag, der var under behandling i højere instans.

I modsat fald ville det betyde, at de statslige told- og skattemyndigheder ikke ville kunne rette op på eventuelle fejl, selv om ansættelsesfristen ikke var udløbet. I tilfælde, hvor told- og skatteforvaltningen havde erkendt at have begået sagsbehandlingsfejl, der kunne føre til afgørelsens ugyldighed, ville told- og skattemyndigheden skulle stå på sidelinien, mens sagen blev 'forældet', mens den verserede for Landsskatteretten. Når Landsskatteretten afsagde kendelse om ugyldighed, ville told- og skatteforvaltningen som følge af ansættelsesfristerne oftest være forhindret i at foretage en fornyet ansættelse.

I øvrigt bemærkes, at told- og skatteforvaltningen i forbindelse med 1. høring – det vil sige når Landsskatteretten har modtaget en klage og underretter myndigheden om klagen – af og til har erkendt, at den påklagede afgørelse er forkert, og at klageren f.eks. er berettiget til et fradrag. I disse tilfælde har told- og skatteforvaltningen ofte af egen drift meddelt, at man har genoptaget sagen og indrømmet fradraget, og i visse tilfælde sågar allerede udbetalt penge til klageren. Det forekommer uhenigtsmæssigt, hvis told- og skatteforvaltningen skulle være afskåret fra at revurdere sagen og indrømme et fradrag, og det var påkrævet, at sagen blev ført til ende i Landsskatteretten med afholdelse af forhandling og eventuel retsmøde.

Landsskatteretten har fortolket bestemmelsen i forretningsordenens § 19, stk. 3, således at det netop kun var for så vidt angår genoptagelse i skatteankenævnet, at det

var påkrævet, at klageren gav sin tilslutning til genoptagelse, såfremt sagen var påklaget til Landsskatteretten.

Som følge af formuleringen af bestemmelsen i skattestyrelseslovens § 36, sammenholdt med skattestyrelseslovens § 3, stk. 3, forretningsordenens § 19, stk. 3, og de statslige told- og skattemyndigheders revisionsbeføjelse, er det således Landsskatterettens opfattelse, at de statslige told- og skattemyndigheder alene har været afskåret fra at tage stilling til en sag, i det omfang Landsskatteretten havde taget stilling til sagen ved kendelse.”

Skatteministeriet har hertil udtalt følgende:

”Skatteministeriet er enig med Landsskatteretten i den i Landsskatterettens kommentarer anlagte fortolkning af bestemmelserne i skattestyrelseslovens § 3, stk. 3, og § 36, stk. 1, samt Landsskatterettens daværende forretningsordens § 19, stk. 3.

Skatteministeriet finder således, at de statslige told- og skattemyndigheder har været afskåret fra at tage stilling til en sag i det omfang Landsskatteretten har taget stilling til sagen, men ikke i det omfang sagen er indbragt for Landsskatteretten, men endnu ikke afgjort. De statslige told- og skattemyndigheders kompetence var dog begrænset af de almindelige ansættelsesfrister for den pågældende type af afgørelser.

Skatteministeriet bemærker, at ordlyden af skattestyrelseslovens § 36, stk. 1, er delvist videreført i skatteforvaltningslovens § 14, stk. 1, nr. 2 (jf. lovbekendtgørelse nr. 907 af 28. august 2006):

’2) Told- og skatteforvaltningen kan ikke træffe afgørelse i en sag i det omfang Skatterådet, Landsskatteretten, et skatteankenævn eller et vurderingsankenævn har taget stilling til sagen, jf. dog § 27, stk. 3, og § 32, stk. 3.’

Denne formulering indebærer efter Skatteministeriets opfattelse, at SKAT kan træffe afgørelser såvel til gunst som til ugunst for borgeren, i perioden fra sagen påklages til Landsskatteretten, og indtil Landsskatteretten træffer afgørelse i sagen. SKATs kompetence er dog begrænset af de almindelige ansættelsesfrister for den pågældende type af afgørelser.

Er klagen afgjort af et skatteankenævn og derefter indbragt for Landsskatteretten, kan SKAT derimod kun med klagerens samtykke genoptage sagen, jf. § 27, stk. 3, i Landsskatterettens forretningsorden (jf. bekendtgørelse nr. 974 af 17. oktober 2005).”

### **Ombudsmandens endelige udtalelse**

#### *Indledende bemærkninger*

Indledningsvis bemærker jeg at der i *sag 26* var klaget til Landsskatteretten over at told- og skatteregionen ikke havde godkendt et fradrag for moms af udgifter til ejen-

domsmægler afholdt i forbindelse med et salg af fast ejendom som klageren havde foretaget. Af den dagældende § 79, stk. 2, i momsloven fremgik at reglerne i kapitel 3 og kapitel 3 A i skattestyrelsesloven fandt anvendelse ved klage til Landsskatteretten efter stk. 1. Skattestyrelseslovens § 36 og § 3 som der henvises til i udtalelserne, var placeret i henholdsvis kapitel 4 A og kapitel 1 i skattestyrelsesloven og fandt derfor *ikke* anvendelse ved Landsskatterettens behandling af klager efter momslovens § 79, stk. 1, ligesom forretningsordenens § 19 efter sin ordlyd alene handlede om skattesager.

Imidlertid forstår jeg på myndighedernes udtalelser til min foreløbige rapport at det var opfattelsen at de *statslige told- og skattemyndigheder* (nu SKAT) *generelt* set – og dermed også i momssager – *ikke* var afskåret fra at genoptage en sag, som der var klaget over til Landsskatteretten. Og at de statslige told- og skattemyndigheder kunne træffe afgørelse såvel til gunst som til ugunst for borgeren frem til at Landsskatteretten havde truffet afgørelse i sagen. Denne kompetence var alene begrænset af de almindelige ansættelsesfrister for den pågældende type af afgørelser.

#### *Den forvaltningsretlige litteratur*

Spørgsmålet om underinstansers mulighed for – på eget initiativ – at genoptage en sag der er påklaget, er behandlet i den forvaltningsretlige litteratur:

I kapitel XI om den administrative rekurs skriver Poul Andersen i Dansk Forvaltningsret, Almindelige emner, 5. udgave, side 536 f, afsnit G, om den underordnede myndigheds adgang til at tilbagekalde eller ændre en påklaget afgørelse. Efter at have omtalt situationer hvor klageadgangen ikke er lovreguleret, går Poul Andersen videre til de tilfælde hvor loven udtrykkeligt giver anvisning på en fornyet prøvelse af den trufne afgørelse og fastsætter klagefrister. Det fremgår heraf at en indgivet klage formentlig ikke almindeligvis kan udelukke den underordnede myndighed fra at tilbagekalde eller omgøre sin forvaltningsakt. Poul Andersen nævner herefter to eksempler: Ét hvor den underordnede myndighed imødekommer en ansøgning efter at der er klaget over myndighedens tidligere afslag på samme, og ét hvor det er foreskrevet at klage skal indgives til den myndighed hvis afgørelse der klages over. I den sidstnævnte situation formoder Poul Andersen at det er forudsat at denne myndighed selv kan omgøre afgørelsen.

Karsten Revsbech m.fl., Forvaltningsret, Almindelige emner, 4. udgave, 2004, side 287, definerer administrativ rekurs vedrørende afgørelser som en ordning hvorefter den eller de der er berørt af en forvaltningsmyndigheds afgørelse (eller i øvrigt ved særlige lovbestemmelser mv. er tillagt en klageadgang), har ret til at påklage afgørelsen til en anden forvaltningsmyndighed som – hvis visse formelle betingelser er opfyldte – har pligt til at tage stilling til den påklagede afgørelse. (Det bemærkes at der ikke altid er en ubetinget pligt til at behandle en sag, jf. visse andetsteds omtalte visitationsordninger). Samme forfatter skriver i samme fremstilling, side 342, med henvisning til det ovenfor omtalte af Poul Andersen fremførte, at det antages at det for-

hold at en afgørelse kan påklages eller faktisk er påklaget og dermed er under behandling i rekursinstansen, ikke hindrer førsteinstansen i at tilbagekalde eller ændre sin afgørelse.

Bent Christensen skriver i *Forvaltningsret, Prøvelse*, 2. udgave, 1994, side 291, om forholdet mellem prøvelse med henblik på tilbagekaldelse og administrativ rekurs:

”Forholdet mellem prøvelse med henblik på tilbagekaldelse og administrativ rekurs er tvivlsomt. Selve det, at der er adgang til at klage i den administrative rekurs, hindrer ikke tilbagekaldelsesprøvelse. Hvor en lov eller en anordning foreskriver, at en klage skal indgives til førsteinstansen, er forudsætningen som regel, at førsteinstansen skal starte en tilbagekaldelsesprøvelse. Hvis først rekursprøvelsen er i gang, er retstilstanden derimod ikke sikker. Skattestyrelsesloven foreskriver, at en ansættelse ikke kan genoptages af den kommunale skattemyndighed, når ansættelsen er påklaget i den administrative rekurs. Selvom traditionen i centraladministrationen har været den modsatte, har den stigende judicialisering af administrativ rekurs vistnok medført, at skattestyrelseslovens ordning nu på mange områder – især hvor rekursorganet er et ankenævn – må anses for gældende ret.

En igangværende prøvelse i den administrative rekurs og på den overordnede eget initiativ må formentlig standse, hvis der anlægges en prøvelsessag ved domstolene med påstande og anbringender, som svarer nogenlunde til prøvelsesetemaet i den administrative rekurs.”

Karsen Loiborg m.fl., *Forvaltningsret*, 2. udgave, 2002, side 915 ff, særligt side 918, giver udtryk for en opfattelse af at det uden en lovbestemt remonstrationsordning normalt ikke antages at en underinstans – på eget initiativ – kan genoptage og ændre en påklaget afgørelse. Denne kompetence tilkommer rekursinstansen. Dette er særlig klart i tilfælde hvor underinstansen ikke mener at kunne give klageren fuldt ud medhold i sin klage.

### *Ombudsmandspraksis*

Jeg har tidligere udtalt mig om underinstansers mulighed for at genoptage sager som er påklaget/rekurreret til højere myndighed. I sagen omtalt i Folketingets Ombudsmands beretning for 1997, side 74, udtalte jeg mig om adgangen i arbejdsløshedsforsikringslovens § 99 til at indgive klager over Direktoratet for Arbejdsløshedsforsikringens afgørelser til Arbejdsmarkedets Ankenævn. Af min udtalelse i sagen fremgår bl.a.:

”Det fremgår klart af arbejdsløshedsforsikringslovens § 99 at adgangen til at indgive klage over direktoratets afgørelse til Arbejdsmarkedets Ankenævn er en egentlig rekursadgang, dvs. en ordning hvorved den klageberettigede er tillagt en egentlig klageret såfremt de processuelle betingelser for indgivelse af klagen er opfyldt.

Der hersker ikke tvivl om at De var klageberettiget, at Deres klage blev indgivet rettidigt, og at De således havde egentligt retskrav på at Arbejdsmarkedets Ankenævn behandlede sagen.

En sådan klageret kan efter min mening ikke (delvis) ophæves på grundlag af en aftale herom mellem den underordnede myndighed og klageinstansen. Aftalen om 'omvendt postgang' kan således efter min mening ikke tillægges den retsvirkning at De ikke kunne stille krav om at Arbejdsmarkedets Ankenævn behandlede klagen.

Fra det tidspunkt Deres klagebreve blev modtaget i direktoratet, hørte sagen kompetencemæssigt under Arbejdsmarkedets Ankenævn, og direktoratet var efter min mening ikke berettiget til at genbehandle sagen og træffe en ny realitetsafgørelse, men burde have videresendt klagerne til Arbejdsmarkedets Ankenævn.

Selv om direktoratet havde været berettiget til at genbehandle sagen – og den ulovfæstede remonstrationssag således ansås for retsmæssig – finder jeg i øvrigt at direktoratet i forbindelse med afgørelsen af 13. oktober 1993 på eget initiativ burde have videresendt sagen til Arbejdsmarkedets Ankenævn med henblik på at nævnet realitetsbehandle Deres klagebreve fra begyndelsen af august 1993. Jeg skal her ved henvise til at direktoratets fornyede afgørelse ikke gav Dem fuldt ud medhold, og at direktoratet således ikke havde grund til at antage at De havde opgivet Deres klage fra august 1993.”

Sagen gengivet i Folketingets Ombudsmands beretning for 1998, side 194 ff, omhandlede de daværende statsamters mulighed for at genoptage sager som var rekurreret til Civilretsdirektoratet (nu Familiestyrelsen). På tidspunktet for udtalelsen var forholdet mellem statsamterne (nu statsforvaltningen) og direktoratet ikke reguleret ved lov. Det fremgår af sagen at det, når der er mulighed for administrativ rekurs, er fast antaget at den klageberettigede i forhold til den underordnede myndigheds afgørelse har ret til at påklage afgørelsen til den højere forvaltningsmyndighed, som – hvis de processuelle betingelser er opfyldt – har pligt til at tage stilling til den påklagede afgørelse. Hvis der ønskes etableret en egentlig adgang for underinstansen til at genoptage en sag i forbindelse med en klage til rekursmyndigheden, bør ordningen have udtrykkelig lovhjemmel. Steen Rønsholdt har i Forvaltningsret, Retssikkerhed, Proces, Sagsbehandling, 2. udgave, side 181, omtalt udtalelsen og tilføjet at førsteinstansen i et sådant tilfælde ikke er afskåret fra at genbehandle sagen, men at klagen skal oversendes til klageinstansen hvis den fornyede behandling ikke resulterer i at der gives adressaten medhold.

Mette Hastrup Andersen har i Skatteretlig genoptagelse – i forvaltningsretlig belysning, 2004, kapitel 5, skrevet om genoptagelse og rekurs. Efter en beskrivelse af borgernes mulighed for at *begære* en sag genoptaget omtaler hun den tidligere regel i skattestyrelseslovens § 35, stk. 3, hvorefter et forhold i skatteansættelsen kunne ændres af en skatteansættende myndighed af de grunde der var nævnt i samme bestemmelses stk. 1, selv om skatteankenævnet, Landsskatteretten eller Ligningsrådet tidli-

gere havde truffet afgørelse om forholdet. Denne adgang var dog betinget af at den skattepligtige ikke udtalte sig imod ansættelsen. I den forbindelse skriver Mette Hastrup Andersen, side 69:

”I det netop anførte eksempel er der tale om genoptagelse på begæring af borgeren. Endnu mere kritisabel synes reglen imidlertid, hvis den anvendes på anmodning fra ligningsmyndigheden selv. Når en sag er påklaget til f.eks. skatteankenævnet eller Landsskatteretten, er dette ensbetydende med, at der ikke længere kan ske genoptagelse på myndighedens eget initiativ, idet denne mulighed alene tilkommer den skatteansættende myndighed og revisionsmyndigheden, når sagen ikke er påklaget, og klageinstanser, skatteankenævne og Landsskatteretten, kan ikke af egen drift genoptage egne afgørelser. Med SSL' § 35, stk. 3, får myndigheden en ekstra mulighed for at genoptage egne afgørelser på et tidspunkt, hvor muligheden normalt ikke er til stede. Reglen synes på denne baggrund at medføre en utilsigtet udvidelse af den skatteansættende myndigheds genoptagelseskompetence. Det skal bemærkes, at det således ikke er korrekt, når Procesvejledningen 2003, afsnit G.3.2.2, angående den tidligere gældende bestemmelse, anfører, at »Formålet med bestemmelsen er at undgå, at skatteankenævn, Landsskatteretten eller Ligningsrådet belastes af genoptagelsesansøgninger fra skattepligtige eller skattemyndigheder ...«. Skattemyndighederne har slet ikke hjemmel til at begære genoptagelse ved skatteankenævne, Landsskatteretten eller ved Ligningsrådet; Procesvejledningen giver derfor ingen mening på dette punkt. Det skal dog bemærkes, at den skattepligtiges retsstilling er blevet væsentligt styrket ved vedtagelsen af L 175, idet den skattepligtige kan hindre en ansættelsesændring, hvis der fremsættes en udtalelse imod denne, jf. herom straks nedenfor.

Det bemærkes, at bestemmelsen ikke finder anvendelse, hvor ændringen foretages af en anden myndighed end den skatteansættende myndighed, jf. bestemmelsens ordlyd. Det betyder, at bestemmelsen generelt ikke finder anvendelse ved revisionsændringer foretaget i henhold til SSL § 14, stk. 4, og heller ikke i relation til SSL § 35, stk. 1, nr. 6, hvorefter revisionsmyndighedens muligheder udvides i tidsmæssig henseende. Endelig finder bestemmelsen ikke anvendelse i relation til SSL § 35, stk. 1, nr. 8, hvor kompetencen er tillagt told- og skatteregionen. I disse tilfælde gælder således udgangspunktet som beskrevet netop ovenfor. Der skal i relation til revisionstilfældene henvises til SSL § 14, stk. 4, 3. pkt., hvor dette fremgår udtrykkeligt.”

#### *Bestemmelserne i skattestyrelsesloven og forretningsordenen*

En borger som er utilfreds med en skatteansættelse, kan klage over ansættelsen og/eller bede myndigheden genoptage sagen. Der er tale om sideløbende og altså ikke alternative muligheder som til dels er begrænset af klagefrister og ansættelsesfristerne.

Vælger en borger samtidigt at rekurrere og remonstrere de samme forhold i en ansættelse, vil myndighederne som regel aftale med klageren at klagemyndigheden sætter sin behandling af sagen i bero til den underordnede myndighed har afgjort remonstrations sagen.



Myndighederne kan også genoptage en sag på eget initiativ. På skatteområdet havde de statslige told- og skattemyndigheder (nu SKAT) herudover en revisionsbeføjelse; det vil sige en beføjelse til af egen drift at ændre *en anden myndigheds* (en lokal skattemyndigheds) afgørelse. Også myndighedernes adgang til genoptagelse og revision var begrænset af ansættelsesfristerne i skattestyrelsesloven.

Den problemstilling der er rejst i forbindelse med *sag 26*, vedrører myndighedernes – i dette tilfælde en statslig told- og skatteforvaltnings – adgang til at genoptage en sag af egen drift i det omfang sagen var påklaget til Landsskatteretten.

I udtalelserne til min foreløbige rapport henviser myndighederne til bestemmelserne i skattestyrelseslovens § 36, stk. 1, § 3, stk. 3, og forretningsordenens § 19, stk. 3. Myndighederne slutter at de pågældende bestemmelser ikke er til hinder for at de statslige told- og skattemyndigheder – inden for ansættelsesfristerne – kan genoptage også en påklaget afgørelse frem til en klageinstans har afgjort sagen. Efter min opfattelse har en sådan modsætningslutning til de nævnte bestemmelser formodningen imod sig: Regelintensiteten på området fører efter min opfattelse til at man hverken kan slutte modsætningsvist eller analogt hertil.

Efter skattestyrelseslovens § 36, stk. 1, var de lokale skattemyndigheder, de statslige told- og skattemyndigheder, vurderingsmyndighederne og vurderingsankenævnene afskåret fra at træffe afgørelse i en sag i det omfang Ligningsrådet eller Landsskatteretten havde taget stilling til sagen ved kendelse. Af bestemmelsens forarbejder; bemærkningerne til § 41 i lovforslag nr. 6 af 4. oktober 1989, Folketingstidende 1989-90, tillæg A (13), spalte 258 f, fremgår det at der med bestemmelsen indføres en generel regel som beskriver skattemyndighedernes indbyrdes kompetenceforhold, og som samler de regler der tidligere var spredt i lovgivningen.

Skatteforvaltningslovens § 14 er en delvis videreførelse af skattestyrelseslovens § 36. Reglen er – som det også fremgår af overskriften til bestemmelsen i skatteforvaltningsloven – en regulering af myndighedernes indbyrdes kompetence. Bestemmelsen i stk. 1 regulerer således den indbyrdes kompetence mellem told- og skattemyndighederne gennem fastsættelse af de enkelte myndigheders kompetence. Kompetencebegrænsningerne angår højere administrative myndigheders stillingtagen til en sag. Bestemmelsen omtaler *ikke* underinstansers mulighed for genoptagelse af en påklaget afgørelse.

Skattestyrelseslovens § 3 omhandlede de kommunale skattemyndigheders ansættelseskompetence inden for ligningsfristen, herunder til at genoptage og eventuelt ændre en allerede foretaget ansættelse. Efter stk. 3 var denne kompetence begrænset til sager der ikke var eller havde været behandlet ved en anden skattemyndighed (Folketingstidende 1989-90, tillæg A (13), spalte 233-234). Begrænsningen blev med lov nr. 1104 af 20. december 1995 lempet så de kommunale skattemyndigheder fik ad-

gang til at ændre andre forhold i skatteansættelsen end dem som den anden skattemyndighed havde under behandling. I disse tilfælde blev der indført en pligt for den kommunale skattemyndighed til at underrette den anden skattemyndighed om den påtænkte ændring. Se herom Skatteministeriets cirkulære nr. 71 af 12. april 1996.

Bestemmelsen i § 19, stk. 3, i den tidligere forretningsorden fastsatte den nærmere fremgangsmåde for de tilfælde hvor et skatteankenævn havde genoptaget en sag som var påklaget/under behandling i Landsskatteretten. Skatteankenævnets adgang til at genoptage sager var reguleret i skattestyrelseslovens § 22. Herefter kunne skatteankenævnet – efter anmodning fra en klager – genoptage en sag på baggrund af nye, væsentlige oplysninger, hvis oplysningerne blev forelagt ankenævnet inden for forskellige frister, herunder fristen i skattestyrelseslovens § 34, stk. 2, jf. § 35, og fristen for at klage over ankenævnets afgørelser til Landsskatteretten (skattestyrelseslovens § 25, stk. 1), eller inden Landsskatterettens behandling af sagen var afsluttet.

Endelig har myndighederne henvist til de statslige told- og skattemyndigheders revisionsbeføjelse. Denne beføjelse var beskrevet i regler som fandtes i skattestyrelseslovens kapitel 2. I det omfang et skatteankenævn, Ligningsrådet eller Landsskatteretten ikke havde taget stilling til en skatteansættelse, kunne den centrale told- og skattemyndighed foretage ansættelsen. Og den centrale told- og skattemyndighed kunne ændre en ansættelse som var foretaget af de lokale skattemyndigheder (jf. skattestyrelseslovens § 14, stk. 4). Adgangen til revisionsmæssige ændringer ophørte i det omfang en klageinstans havde taget stilling til sagen. Et skatteankenævn skulle stille behandlingen af en klagesag i bero hvis det blev oplyst, at der var iværksat en revisionsmæssig undersøgelse, og revisionsmyndigheden havde pligt til at underrette nævnet om revisions sagen, hvis den blev bekendt med at der verserede en klagesag for skatteankenævnet. Revisionsbeføjelsen var af den centrale told- og skattemyndighed delegeret til de statslige told- og skatteforvaltninger (regioner). Af Skatteministeriets cirkulære nr. 113 af 18. juni 1990 om skattestyrelsesloven, punkt 45, fremgik det at revisionsmyndighederne kunne (i visse tilfælde skulle) genoptage en afsluttet revisions sag efter de almindelige forvaltningsprincipper. Efter cirkulæret var der ingen nærmere regler hvorefter dette kunne ske. Den skattepligtige havde ikke krav på genoptagelse, og adgangen hertil var ifølge cirkulærets punkt 20 begrænset af fristerne i lovens § 35, stk. 1 og 2.

Fristreglerne i de dagældende §§ 34-35 fandt anvendelse både ved skatteansættelser på grundlag af genoptagelsesansøgninger og skatteansættelser foretaget på myndighedernes eget initiativ. Ansættelsesfristerne omfattede ikke direkte skatteankenævn og Landsskatteretten. Der var fastsat frister for at klage til disse myndigheder og for fremsættelse af genoptagelsesansøgninger til skatteankenævn, jf. Skatteministeriets cirkulære nr. 116 af 1. juli 1999 om ansættelsesfrister mv., punkt 4.

Myndighederne har i deres udtalelser påpeget ansættelsesfristernes betydning for de statslige told- og skatteforvaltningers mulighed for selv at rette erkendte sagsbehand-

lingsfejl og – hvis fejlen kunne føre til den påklagede afgørelses ugyldighed – nå at træffe en ny afgørelse. Jeg forstår på myndighedernes udtalelser at der her ikke sigtes til situationer hvor den nye afgørelse vil være til gunst for borgeren. Retsfølgen af en sagsbehandlingsfejl – herunder tilsidesættelse af en garantiforskrift – hos en underinstans behøver imidlertid ikke blive ugyldighed. Hvis en sagsbehandlingsfejl opdages under behandlingen af en klage, er det som udgangspunkt klageinstansen som har kompetencen til at tage stilling til virkningen (retsfølgen) af fejlen. Efter min opfattelse kan det hensyn myndighederne fremfører, ikke i sig selv føre til at der skulle være en adgang for de statslige told- og skattemyndigheder til af egen drift – og uden klagerens samtykke – at ændre en afgørelse i det omfang den er påklaget og under behandling i Landsskatteretten.

Endelig har myndighederne inddraget hensynet til borgerne i de tilfælde hvor de statslige told- og skattemyndigheder blev opmærksomme på fejl hvis rettelse kunne være til gunst for klagerne. Jeg bemærker at det i en sådan situation næppe ville være vanskeligt at opnå klagerens samtykke til at underinstansen genoptog sagen, og at Landsskatteretten herefter henlagde klagen.

Skattestyrelsesloven (lov nr. 824 af 19. december 1989) omfattede også klager over skattemyndighedernes – herunder revisionsmyndighedernes – afslag på anmodninger om genoptagelse. Herefter kunne Landsskatteretten også behandle klager over sådanne afgørelser. Af cirkulære nr. 113 af 18. juni 1990, om skattestyrelsesloven, punkt 45, fremgik det at Landsskatteretten altid underrettede den pågældende skattemyndighed om, at dens afgørelse var påklaget – og evt. efterfølgende foretog en egentlig høring af myndigheden. Videre hed det:

”Er der tale om en afgørelse fra et skatteankenævn, har nævnet efter § 18, stk. 2, i forretningsordenen for skatteankenævn mulighed for at genoptage sagen, dog kun hvis klageren er indforstået hermed, jf. nærmere punkt 14. Denne mulighed foreligger både, hvor der er tale om genoptagelse af en skatteansættelse foretaget af nævnet, og i tilfælde, hvor nævnet har stadfæstet et afslag, meddelt af en kommunal skattemyndighed, men nu agter at ændre denne afgørelse til et påbud om genoptagelse. En sådan fremgangsmåde kan anvendes tilsvarende af revisionsmyndighederne. Landsskatteretten skal skriftligt meddele klageren, at sagen er henlagt, jf. § 19, stk. 3, i rettens forretningsorden.

Landsskatteretten skal i disse sager alene tage stilling til, om det bør pålægges den underordnede skattemyndighed at genoptage sagen, jf. forretningsordenens § 17, stk. 3.”

For fuldstændighedens skyld har jeg overvejet betydningen af at bestemmelsen i skattestyrelseslovens § 25, stk. 4, 6. pkt., hvorefter klageafgiften tilbagebetales hvis klagen tilbagekaldes i forbindelse med at den myndighed som har truffet den påklagede afgørelse, genoptager sagen, blev indsat ved lov nr. 381 af 2. juni 1999. En parallel bestemmelse fremgik af forretningsordenens § 3, stk. 3 (jf. bekendtgørelse nr.

563 af 2. juli 1999). En tilsvarende bestemmelse fandtes i § 23, stk. 2, i bekendtgørelse nr. 200 af 23. marts 1990, men ikke i bekendtgørelse nr. 185 af 23. marts 1998 (begge om Landsskatterettens forretningsorden). Bestemmelsen – som tilskynder til at sagerne afgøres lokalt – er omtalt i cirkulære nr. 119 af 7. juli 1999 om ansættelsesfrister mv., pkt. 3.5.

Ifølge Susanne Dahl m.fl., Skattestyrelsesloven med kommentarer, 2000, side 329, sidestillede Landsskatteretten situationen med de tilfælde hvor klageren havde fået helt eller delvis medhold i sin klage og tilbagebetalte klageafgiften i ”mellempærio-den”.

Ordningen med tilbagebetaling af klageafgiften ved underinstansens genoptagelse giver ikke i sig selv underinstanserne ret til genoptagelse på eget initiativ og uden samtykke, men må efter min opfattelse forstås i overensstemmelse med hvad der i øvrigt gælder for underinstansens adgang til at genoptage en afgørelse.

Bestemmelsen i skattestyrelseslovens § 25, stk. 4, blev ændret i 2002 med vedtagelsen af L 180 om ændring af vurderingsloven, skattestyrelsesloven og andre skattelove, så den også omfattede sager om vurdering af fast ejendom. Hverken bestemmelsen eller dens forarbejder ses at omtale spørgsmålet om en underinstans, muligheder for – på eget initiativ – at genoptage og ændre de forhold ved en afgørelse som er påklaget til en højere instans.

#### *Bestemmelser i skattestyrelsesloven om remonstration*

Som omtalt ovenfor var skattestyrelseslovens § 22 en remonstrationsbestemmelse hvorefter skatteankenævnet kunne genoptage en sag efter anmodning herom fra klageren. Hvis klageren over for skatteankenævnet havde tilsluttet sig at nævnet genoptog sagen, underrettede nævnet Landsskatteretten om det. Landsskatteretten meddelte skriftligt klageren at klagen herefter var henlagt i Landsskatteretten (jf. forretningsordenens § 19, stk. 3).

Det var i forretningsordenens § 5, stk. 2, fastsat at Landsskatteretten skulle sætte behandlingen af en klage over en vurdering af en fast ejendom i bero hvis Told- og Skattestyrelsen oplyste at der var iværksat en revision omfattende den påklagede vurdering.

Der var herudover hverken i skattestyrelsesloven eller i forretningsordenen for Landsskatteretten (som var fastsat efter lovens § 20, stk. 8) fastsat nogen remonstrationsordning ved klager til Landsskatteretten.

#### *Bestemmelser om klagens indgivelse*

I vurderingen af underinstansers mulighed for – på eget initiativ – at genoptage påklagede afgørelser omtaler Poul Andersen m.fl. betydningen af bestemmelser om klagens indgivelse. Hvis det er fastslået ved lov at en klage skal indgives til underin-

stansen, kan dette tale for at det hermed er forudsat at underinstansen kan genoptage og ændre den påklagede afgørelse.

Efter § 21 i skattestyrelsesloven (lov nr. 824 af 19. december 1989) skulle klager over den kommunale skattemyndigheds afgørelse efter lovens § 2 indgives til myndigheden der videresendte klagen med en udtalelse om sagen til skatteankenævnet. Klager til Landsskatteretten skulle – som hidtil – indgives til Landsskatteretten som underrettede den myndighed der var klaget over, om klagen. I den forbindelse var skatteankenævnet forpligtet til at vurdere om der var grundlag for at genoptage nævnets afgørelse (jf. § 18, stk. 2, i forretningsordenen for skatteankenævn), hvilket dog kun kunne finde sted med klagerens samtykke.

Bestemmelsen i skattestyrelseslovens § 21 blev ændret med lov nr. 304 af 24. april 1996. Herefter skulle klager over den kommunale skattemyndighed indgives til skatteankenævnet. Af bemærkningerne til lovforslaget (nr. 115 af 6. december 1995) fremgår det at den gældende ordning havde haft til formål dels at give den kommunale skattemyndighed mulighed for at give klageren fuldt medhold, dels at fremme klagebehandlingen. Efter forlægget ville det altid være skatteankenævnet der skulle afgøre en klage, uanset om klageren blev givet fuldt ud medhold. Videre fremgik det af bemærkningerne til forslaget at den kommunale skattemyndighed kunne orientere klageren hvis myndigheden i forbindelse med at den havde fået klagen til udtalelse, havde konstateret at klageren efter de nu foreliggende oplysninger skulle have fuldt medhold. Dermed kunne klageren trække klagen til skatteankenævnet tilbage, og ansættelsesændringen foretages af den kommunale skattemyndighed.

I sager som kunne påklages til Told- og Skattestyrelsen, blev klagerne – for at fremskynde sagerne – vejledt om at indgive klagen til den pågældende told- og skatteregion. I modsætning hertil fremgik det af skattestyrelsesloven og forretningsordenen at klager til Landsskatteretten skulle sendes direkte til retten, jf. skattestyrelseslovens § 25 og forretningsordenens § 2. Landsskatteretten underrettede den myndighed som der var klaget over, om klagen og bad om at få tilsendt sagens akter, og Landsskatteretten kunne bede myndigheden om en udtalelse om klagen eller dele af klagen (forretningsordenens § 4, stk. 2 og stk. 3).

### *Konklusion*

Hvis der i loven er tillagt borgerne en ret til at klage og borgerne udnytter denne mulighed, har borgerne normalt krav på klageinstansens stillingtagen til klagen. Dette krav kan fraviges enten ved lov eller i kraft af klagerens samtykke hertil (ved at klageren tilbagekalder klagen og beder underinstansen om genoptagelse). Underinstansen vil dog altid kunne komme med indlæg om sagen over for klageinstansen, herunder indstille at afgørelsen ændres.

Jeg mener ikke at Landsskatteretten og Skatteministeriet i deres udtalelser om dette har godtgjort at der forelå den særlige hjemmel som efter min opfattelse er nødven-

dig for at de statslige told- og skattemyndigheder – på eget initiativ – kan genoptage og ændre en afgørelse af et spørgsmål hvis det er påklaget til LSR. Og dermed at også de statslige told- og skatteforvaltninger var afskåret fra at genoptage et spørgsmål hvis det var påklaget til Landsskatteretten, og klagerens tilslutning til genoptagelse ikke forelå. Jeg bemærker at denne opfattelse selvsagt ikke omfatter de statslige told- og skattemyndigheders revisionsbeføjelse efter skattestyrelseslovens § 14, stk. 4, i relation til at *indlede* revision af en skatteansættelse i det omfang en ansættelse var påklaget til Landsskatteretten.

Det er således min opfattelse at Landsskatteretten ikke kunne henlægge en klage over en afgørelse af et spørgsmål som de statslige told- og skattemyndigheder havde genoptaget på eget initiativ – medmindre klageren havde givet samtykke til det.

I *sag 26* stemplede told- og skatteregionen ”sag genoptaget” på Landsskatterettens underretning af regionen om klagen. Landsskatteretten fortsatte imidlertid sin behandling af sagen. Sagen giver mig herefter ikke grundlag for yderligere bemærkninger.

### **Landsskatterettens kompetence til at behandle klager over afgørelser truffet af en told- og skatteregion i revisionsager**

I medfør af den dagældende skattestyrelseslovs § 16, stk. 1, bemyndigede Told- og Skattestyrelsen med skrivelse af 28. marts 1990 om bemyndigelse til amtsskatteinspektorerne (senere de regionale told- og skattemyndigheder) i en række spørgsmål amtsskatteinspektorerne til bl.a. at foretage ansættelser hvor disse ikke tidligere var foretaget, jf. skattestyrelseslovens § 14, stk. 3 og stk. 4, 1. pkt., og til at ændre ansættelser, jf. § 14, stk. 4, 2. pkt. Bemyndigelsen overgik den 1. maj 1990 til told- og skatteregionerne. Spørgsmålet opstår herefter om Landsskatteretten kunne behandle klager over regionernes afgørelser på dette område direkte, eller om sagerne først skulle bedømmes af Told- og Skattestyrelsen.

#### *a) Retsgrundlaget*

Hvor der uddeles kompetence fra en myndighed til en anden, kræves der udtrykkelig lovhjemmel for at kunne afskære klageadgangen, jf. Karsten Loiborg m.fl., Forvaltningsret, 2. udgave (2002), s. 958 ff, og Jens Gade m.fl., Forvaltningsret, 4. udgave (2004), s. 298.

Efter den dagældende bestemmelse i skattestyrelseslovens § 20, stk. 1, behandlede Landsskatteretten klager efter reglerne i lovens §§ 23-30 over afgørelser truffet af de lokale skattemyndigheder, vurderingsankenævn (tidligere vurderingsråd/skyldråd) og told- og skatteforvaltningen.

Skattestyrelseslovens § 23, stk. 1, nr. 1, om Landsskatterettens kompetence (se nedenfor under *sag 18*) henviste bl.a. til lovens § 14, stk. 4, der lød:

”Stk. 4. Told- og skatteforvaltningen kan foretage en ansættelse, hvor denne ikke tidligere er foretaget. Anser told- og skatteforvaltningen en ansættelse, der er foretaget af de lokale skattemyndigheder, for urigtig, kan told- og skatteforvaltningen ændre ansættelsen. Dette gælder dog ikke, i det omfang et skatteankenævn, Ligningsrådet eller Landsskatteretten har taget stilling til ansættelsen. § 3, stk. 4 og 5, og § 21, stk. 3, 1.-4. pkt., anvendes tilsvarende.”

Med lov nr. 824 af 19. december 1989 blev der i skattestyrelseslovens § 16 indsat en delegationsbestemmelse hvorefter de regionale told- og skatteforvaltninger i det omfang den centrale skatteforvaltning bestemte det, varetog de opgaver der påhvilede denne. Den tidligere centrale told- og skatteforvaltnings opgaver var beskrevet i §§ 12-14 i samme lov.

Af forarbejderne til lovens § 14 (lovforslagets § 18) og lovens § 16 (lovforslagets § 20), Folketingstidende 1989-1990, tillæg A, spalte 241-243, fremgår:

*”Til § 18*

Det foreslås i stk. 4, at den centrale told- og skatteforvaltning som et led i en revisionsmæssig gennemgang får kompetence til at foretage ansættelser og vurderinger, hvor disse ikke er foretaget tidligere, og til at foretage ændringer, hvor ansættelsen eller vurderingen er foretaget af den kommunale skattemyndighed. Told- og skatteforvaltningen kan i denne forbindelse bestemme fra hvilket tidspunkt, en vurdering skal have skattemæssig virkning.

...

Det foreslås i stk. 7, at klager over den regionale eller centrale told- og skatteforvaltnings ansættelser og vurderinger skal indbringes for Landsskatteretten, der bliver eneste administrative klageinstans. Opregningen på dette sted er ikke udtømmende, jf. om Landsskatterettens kompetenceområde lovforslagets § 28, stk. 1.

...

*Til § 20*

Det foreslås i § 20, stk. 1, at den centrale told- og skatteforvaltning kan delegere sine beføjelser til de regionale myndigheder. Dette betyder i praksis, at de regionale myndigheder overtager amtsskatteinspektoraternes tilsyn med det kommunale ligningsarbejde og amtsligningsrådenes revisionsbeføjelser. Endvidere kommer de regionale told- og skatteforvaltninger til at overtage skyldrådenes revisionsbeføjelser på vurderingsområdet.

De regionale forvaltninger står i et sædvanligt underordningsforhold til den centrale myndighed svarende til, hvad der gælder i forholdet mellem amtsskatteinspektorerne og Statsskattedirektoratet efter den gældende skattestyrelseslov.

Som nævnt i de almindelige bemærkninger afsnit 3 skal Københavns og Frederiksberg kommuner også fremover udføre visse af de opgaver, der i det øvrige land placeres i de regionale told- og skatteforvaltninger. I forslaget § 20, stk. 2, gives der skatteministeren hjemmel til at fastsætte regler herom.”

Bestemmelsen i § 16 blev med lov nr. 292 af 15. maj 2002 flyttet og præciseret til en ny § 15:

”§ 15. De forvaltningsorganer, der er oprettet efter § 38 A, stk. 1, varetager, i det omfang det bestemmes af den centrale told- og skatteforvaltning, de opgaver, der påhviler denne efter §§ 12, 13 og 14, samt selskabsligning efter § 12 A, stk. 1, og ejendomsvurdering efter § 16.”

Klagestrukturen på skatte- og afgiftsområdet blev ændret med lov nr. 1098 af 29. december 1997. Ændringen omfattede en ændring af bestemmelsen i skattestyrelseslovens § 14 (stk. 7 blev ophævet) og § 23. Vedrørende ændringen til § 23 bemærkes det generelt i forarbejderne (Folketingstidende 1997-1998, 1. samling, side 1409):

”Vedrørende forslaget under § 1, nr. 7, bemærkes generelt, at den, der får en afgørelse, truffet af en told- og skatteregion, alene kan påklage afgørelsen til Landsskatteretten. Afgørelsen kan ikke påklages til Told- og Skattestyrelsen som overordnet myndighed i forhold til regionen.”

#### *b) De undersøgte sager*

##### *Sag nr. 10*

Landsskatteretten afgjorde i *sag 10* en klage over told- og skatteregionens afgørelse vedrørende en skatteansættelse for indkomståret 1999 foretaget af regionen med henvisning til skattestyrelseslovens § 14, stk. 4. Regionen havde givet klagevejledning til Landsskatteretten.

### **Ombudsmandens udtalelse**

Umiddelbart fremgik det ikke på hvilket grundlag en regions afgørelse af disse sager i 1. instans kunne påklages direkte til Landsskatteretten og ikke først til Told- og Skattestyrelsen (den delegerende myndighed). Efter min gennemgang af ovenstående forarbejder – og efter den seneste omlægning af skatte- og afgiftsområdet – mener jeg ikke at jeg har grundlag for at foretage mig mere vedrørende dette spørgsmål.



## **Landsskatterettens kompetence til at behandle klager over afslag på anmodning om genoptagelse af skatteansættelser**

### *a) Retsgrundlaget*

Landsskatteretten er oprettet ved lov, og generelt fremgår rettens kompetence direkte af de forskellige skatte- og afgiftslove. En undtagelse herfra er rettens kompetence i sager der vedrører behandlingen af anmodninger om genoptagelse af skatteansættelser.

I perioden fra ikrafttrædelsen af lov nr. 824 af 19. december 1989 (1. april 1990) og til ikrafttrædelsen af L 381 af 2. juni 1999 om ændring af skattestyrelsesloven og andre love (justering af ansættelsesfrister mv. og fælles kommunal administration) fremgik Landsskatterettens kompetence til at afgøre klager over afslag på en anmodning om (ordinær) genoptagelse af en skatteansættelse af en henvisning i lovens § 4 til lovens kapitel 3. Klager over afslag på anmodninger om ekstraordinær genoptagelse fulgte derimod fortsat det almindelige administrative rekursystem, dvs. at sagerne blev afgjort af told- og skatteregionerne i første instans med klageadgang til Told- og Skattestyrelsen, jf. sagsudlægningsbekendtgørelsen, idet Told- og Skattestyrelsen dog traf afgørelse i 1. instans efter skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 9, i sager hvor en eventuel fejl var begået af styrelsen eller Ligningsrådet som skatteansættende myndighed.

Med lovændringen i 1999 blev § 4 i skattestyrelsesloven ophævet, og Landsskatterettens kompetence til at behandle og afgøre klager fremgik af skattestyrelseslovens § 20, stk. 1, og §§ 23 og 24. Bestemmelserne lød således, jf. lovbekendtgørelse nr. 859 af 13. september 2000:

”§ 20. Landsskatteretten behandler efter reglerne i §§ 23-30 klager over afgørelser truffet af de lokale skattemyndigheder, vurderingsråd, skyldråd og told- og skatteforvaltningen.

...

§ 23. Landsskatteretten påkender klager over afgørelser af:

- 1) Spørgsmål om skatteansættelse af indkomst efter § 2, nr. 1, jf. § 5, § 12 A, jf. § 38, stk. 3, § 14, stk. 4, og § 19, stk. 1.
- 2) Spørgsmål om efterprøvelse af passivposter efter § 2, nr. 2, jf. § 5, § 14, stk. 4, og § 19, stk. 1.
- 3) Spørgsmål om beregning af passivposter efter § 2, nr. 3, jf. § 5, § 14, stk. 4, og § 19, stk. 1.
- 4) Spørgsmål om skatteansættelse efter lov om kommunal og amtskommunal ejendomsværdiskat.
- 5) Spørgsmål om vurdering af fast ejendom efter § 19, stk. 1, jf. § 17, stk. 3, 1. pkt.
- 6) Spørgsmål om bindende forhåndsbesked efter § 20 A, jf. § 17, stk. 3, 2. pkt., og § 20 C, stk. 1.
- 7) Spørgsmål, der efter anden lovgivning kan påklages til Landsskatteretten.

*Stk. 2.* En klage afvises, hvis en lovhjemlet adgang til klage til en anden administrativ myndighed på området ikke er udnyttet. Landsskatteretten kan dog beslutte at behandle klagen, hvis særlige omstændigheder taler derfor.

...

§ 24. En skatteansættelse af indkomst kan påklages, når den klageberettigede mener,

- 1) at det pågældende ikke er skattepligtig efter reglerne om indkomstskat til staten,
- 2) at skatteansættelsen er ugyldig på grund af formelle fejl,
- 3) at indkomsten er ansat forkert,
- 4) at indkomstskatten er beregnet forkert,
- 5) at skatteansættelsen er uvirksom, fordi det afledte skattekrav var forældet på tidspunktet for skatteansættelsens foretagelse.

*Stk. 2.* Tilsvarende gælder skatteansættelse efter lov om en kommunal og amtskommunal ejendomsværdiskat.”

Herefter fremgik Landsskatterettens kompetence til at behandle og afgøre klager over afslag på anmodninger om såvel ordinær som ekstraordinær genoptagelse af en skatteansættelse alene som en forudsætning i lovens forarbejder som var gentaget i det nu ophævede cirkulære nr. 116 af 1. juli 1999 (om ansættelsesfrister, skatteforbehold, omgørelse, fælleskommunal administration mv., jf. lov nr. 381 af 2. juni 1999 om ændring af skattestyrelsesloven og andre love). Af lovens forarbejder (bemærkningerne til L 192, Folketingstidende 1998-1999, tillæg A, side 4564) fremgik bl.a.:

”Det er i forslaget forudsat, at kompetencen til at afgøre, om en genoptagelsesansøgning skal imødekommes, tilkommer skattemyndigheden, og at et afslag på en sådan genoptagelsesansøgning kan påklages på samme måde som en skatteansættelse, det vil typisk sige til skatteankenævn og Landsskatteretten.

...

Afgørelsen af om betingelserne for fristgennembrud er til stede træffes som led i den almindelige ligning, og en afgørelse herom påklages administrativt på samme måde som en klage over skatteansættelsen.”

Lov nr. 381 af 2. juni 1999 trådte i kraft den 1. juli 1999, og ansættelsesfristerne i §§ 34 og 35 blev tillagt virkning for skatteansættelser der blev foretaget efter lovens ikrafttræden og vedrørte indkomstår efter 1996.

Bestemmelserne i skattestyrelsesloven blev senere ændret og havde i lovbekendtgørelse nr. 805 af 24. september 2003 (og lovbekendtgørelse nr. 868 af 12. august 2004) følgende ordlyd:

”§ 20. Landsskatteretten behandler efter reglerne i §§ 23-30 klager over afgørelser truffet af de lokale skattemyndigheder, vurderingsankenævn og told- og skatteforvaltningen.

...

§ 23. Landsskatteretten påkender klager over afgørelser af:

- 1) Spørgsmål om skatteansættelse af indkomst efter § 2, nr. 1, jf. § 5, § 12 A, § 14, stk. 4, og § 19, stk. 1.
- 2) Spørgsmål om efterprøvelse af passivposter efter § 2, nr. 2, jf. § 5, § 14, stk. 4, og § 19, stk. 1.
- 3) Spørgsmål om beregning af passivposter efter § 2, nr. 3, jf. § 5, § 14, stk. 4, og § 19, stk. 1.
- 4) Spørgsmål om skatteansættelse efter lov om en kommunal og amtskommunal ejendomsværdiskat.
- 5) Spørgsmål om vurdering af fast ejendom efter § 16 B, § 19, stk. 1, og § 22 B.
- 6) Spørgsmål om bindende forhåndsbesked efter § 20 A, jf. § 17, stk. 3, 2. pkt.
- 7) Spørgsmål, der efter anden lovgivning kan påklages til Landsskatteretten.
- 8) Spørgsmål om ansættelse efter § 2, nr. 5, jf. § 5, og § 12 A af underskud og tab, der kun kan modregnes i skattepligtig indkomst fra kilder af samme art, som underskuddet eller tabet vedrører.
- 9) Afgørelser, der efter skatteministerens bestemmelse efter § 38 A, stk. 2, kan påklages til Landsskatteretten.
- 10) Spørgsmål om bindende ligningssvar efter § 20 E, jf. § 5.

*Stk. 2.* En klage afvises, hvis en lovhjemlet adgang til klage til en anden administrativ myndighed på området ikke er udnyttet. Landsskatteretten kan dog beslutte at behandle klagen, hvis særlige omstændigheder taler derfor.

...

§ 24. En skatteansættelse af indkomst kan påklages, når den klageberettigede mener,

- 1) at det pågældende ikke er skattepligtig efter reglerne om indkomstskat til staten,
- 2) at skatteansættelsen er ugyldig på grund af formelle fejl,
- 3) at indkomsten er ansat forkert,
- 4) at indkomstskatten er beregnet forkert,
- 5) at skatteansættelsen er uvirksom, fordi det afledte skattekrav var forældet på tidspunktet for skatteansættelsens foretagelse,
- 6) at underskud og tab, der kun kan modregnes i skattepligtig indkomst fra kilder af samme art, som underskuddet eller tabet vedrører, er ansat forkert.

*Stk. 2.* Tilsvarende gælder skatteansættelse efter lov om en kommunal og amtskommunal ejendomsværdiskat.”

Skatteforvaltningslovens §§ 5, 11 og 41 (lovbekendtgørelse nr. 758 af 2. august 2005) lyder således:

”§ 5. Skatteankenævnene afgør klager over told- og skatteforvaltningens afgørelser vedrørende fysiske personer og dødsboer om:

- 1) Forskudsregistrering af indkomst.
  - 2) Ansættelse af indkomstskat.
  - 3) Bindende svar efter kapitel 8, for så vidt angår spørgsmål som er nævnt i nr. 1, 2 og 4-7.
  - 4) Ansættelse af underskud eller tab, der kun kan modregnes i skattepligtig indkomst fra kilder af samme art, som underskuddet eller tabet vedrører.
  - 5) Ansættelse af ejendomsværdiskat.
  - 6) Beregning af passivposter efter boafgiftslovens § 13 a, der ikke vedrører værdiansættelse efter boafgiftslovens § 12.
  - 7) Beregning af passivposter efter kildeskattelovens § 33 D.
  - 8) Ansættelse af anskaffelsessummer m.v. opgjort efter skattekontrollovens § 3 C, stk. 8, 11 og 13, for fysiske personer og dødsboer.
  - 9) Behandling af anmodninger efter skattekontrollovens § 3 C, stk. 3, 4. pkt., stk. 5, stk. 11, 5. pkt., og stk. 13, 4. pkt., for fysiske personer og dødsboer.
- Stk. 2.* Afgørelser, som kan påklages til skatteankenævnet efter stk. 1, nr. 2-9, kan efter klagerens valg i stedet påklages til Landsskatteretten efter § 11, stk. 1, nr. 1.

...

**§ 11.** Landsskatteretten afgør, medmindre andet er bestemt af skatteministeren efter § 14, stk. 2, klager over:

- 1) Told- og skatteforvaltningens afgørelser, bortset fra afgørelser om forskudsregistrering som nævnt i § 5, stk. 1, nr. 1.
- 2) Skatterådets afgørelser.
- 3) Skatteankenævnens afgørelser efter § 5, stk. 1, nr. 2-7.
- 4) Vurderingsankenævnens afgørelser.

*Stk. 2.* Landsskatteretten afgør sager, som skatteministeren har indbragt for Landsskatteretten efter § 40, stk. 2.

*Stk. 3.* Landsskatteretten afgør i øvrigt klager, der efter anden lovgivning er henlagt til Landsskatteretten til afgørelse.

...

**§ 41.** En ansættelse af indkomst- eller ejendomsværdiskat kan påklages, når den klageberettigede mener, at der foreligger et eller flere af følgende forhold:

- 1) Den pågældende er ikke skattepligtig.
- 2) Ansættelsen er ugyldig på grund af formelle fejl.
- 3) Indkomsten eller ejendomsværdien er ansat forkert.
- 4) Skatten er beregnet forkert, eller et til skatteberegningen knyttet tillæg, gebyr el. lign. er beregnet forkert eller pålagt med urette.
- 5) Ansættelsen er uvirksom, fordi det afledte skattekrav var forældet på tidspunktet for ansættelsens foretagelse.
- 6) Underskud og tab, der kun kan modregnes i skattepligtig indkomst fra kilder af samme art, som underskuddet eller tabet vedrører, er ansat forkert.”

Fristerne mv. vedrørende indkomst- og ejendomsværdiskat fremgår af skatteforvaltningslovens kapitel 9 hvor § 26 vedrører den ordinære ansættelse og § 27 den ekstraordinære ansættelse.

*b) De undersøgte sager**Sag nr. 18*

Landsskatteretten tog i *sag 18* stilling til en klage over skatteankenævnets afgørelse om at fastholde skatteadministrationens afslag på en anmodning modtaget den 2. januar 2003 om ekstraordinær genoptagelse af en skatteansættelse vedrørende indkomståret 1998. Skatteankenævnet havde vejledt om klageadgang til Landsskatteretten.

**Ombudsmandens udtalelse**

Uanset at det ikke direkte i klagebestemmelserne var anført at Landsskatteretten havde kompetence til at behandle underinstansers afslag på genoptagelsesansøgninger, er det min opfattelse at Landsskatteretten må anses for kompetent hertil. Denne opfattelse kan efter min mening støttes på forarbejderne til §§ 34 og 35 i den dagældende skattestyrelseslov, ligesom denne kompetence er i overensstemmelse med den fulgte praksis på området. Dertil kommer at den ovenfor beskrevne ændring i skatteforvaltningsloven taler i samme retning. Efter min mening må Landsskatteretten herefter anses for kompetent til at behandle klager over underinstansernes afgørelser om genoptagelse, og det giver mig ikke grundlag for bemærkninger at Landsskatteretten i *sag 18* tog stilling til klagen over et afslag på at give ekstraordinær genoptagelse.

**Landsskatterettens kompetence til at behandle forhold der ikke er omfattet af klagen***a) Retsgrundlaget*

Efter den dagældende bestemmelse i skattestyrelseslovens § 24, stk. 1, nr. 2 (nu skatteforvaltningslovens § 41, nr. 2), kunne en skatteansættelse påklages til Landsskatteretten hvis klageren mente at skatteansættelsen var ugyldig på grund af formelle fejl. Landsskatteretten skulle således tage stilling til virkningen for formelle fejl når den klageberettigede mente at ansættelsen af denne grund var ugyldig.

På tidspunktet for Landsskatterettens behandling af de undersøgte sager var retten i sin prøvelse begrænset til at foretage sådanne ændringer af ansættelsen, vurderingen (og senere et bindende ligningssvar) der var en følge af klagen, jf. skattestyrelseslovens § 28, stk. 1, 2. pkt., og forretningsordenens § 11, stk. 5. §§ 24 og 28 var placeret i skattestyrelseslovens kapitel 3 som efter den dagældende bestemmelse i lønsumsafgiftslovens § 17, stk. 2, også fandt anvendelse ved behandlingen af klager efter samme lovs § 17, stk. 1.

*b) De undersøgte sager**Sag nr. 37*

Klagen i *sag 37* vedrørte ToldSkat Københavns afgørelse om modregning af lønsumsafgift ved tilbagebetaling af uberettiget opkrævet moms for årene 1996-1999.

Efterfølgende bemærkede klageren at man ikke havde modtaget en sagsfremstilling i sagen hvilket formentlig skyldtes sagens usædvanlige forløb.

Klageren nedlagde påstand om at der ikke var grundlag for et krav om beregning af lønsumsafgift i sagen. Det var klagers opfattelse at der ikke i lønsumsafgiftsloven var hjemmel til at stille krav om modregning af lønsumsafgift.

I forbindelse med partshøring af klageren over told- og skatteregionens udtalelse bemærkede Landsskatterettens kontor at man havde forstået klagen således at det *ikke* blev gjort gældende at regionens afgørelse var ugyldig som følge af at regionen havde undladt at udarbejde sagsfremstilling. Hvis klageren ønskede at gøre denne ugyldighedsindsigelse gældende, bad Landsskatteretten om at dette blev meddelt inden for partshøringsfristen som var på fire uger. Efter at klageren telefonisk havde oplyst at han ikke gjorde ugyldighed gældende (som følge af den manglende sagsfremstilling), fortsatte Landsskatteretten sin behandling af sagen og afgjorde det materielle spørgsmål i sagen uden at tage stilling til betydningen af den manglende sagsfremstilling.

I min foreløbige redegørelse skrev jeg:

#### **”Ombudsmandens udtalelse**

Ikke alle formelle fejl kan føre til en afgørelses ugyldighed. Kun en tilsidesættelse af en garantiforskrift kan – efter en konkret væsentlighedsvurdering – føre til en afgørelses ugyldighed.

Formuleringen af den dagældende bestemmelse i skattestyrelseslovens § 24, stk. 1, nr. 2 (nu skatteforvaltningslovens § 41, stk. 1, nr. 2), gav mulighed for to forståelser: Enten at formelle fejl ved sagsbehandlingen alene kunne indbringes for Landsskatteretten hvis klageren gjorde gældende at afgørelsen var ugyldig som følge af fejlen, eller at Landsskatteretten var kompetent til at behandle spørgsmålet om betydningen af en påberåbt formel fejl der kunne føre til ugyldighed, uanset om klageren havde gjort ugyldighed gældende eller ej.

I tilknytning hertil er spørgsmålet om Landsskatterettens pligt til ex officio at påse formelle fejl. Spørgsmålet behandles af Susanne Dahl m.fl., Skattestyrelsesloven med kommentarer, 1. udgave (2000), side 313, hvoraf fremgår at Landsskatteretten som udgangspunkt ikke ex officio påser formalitetsfejl. Videre fremgår det at det må følge af officialmaksimen at retten ikke blot kan undlade at vurdere spørgsmålet (og eventuelt orientere klageren herom), hvis Landsskatteretten bliver opmærksom på sagsbehandlingsfejl der kan føre til den påklagede afgørelses ugyldighed.

I *sag 37* var der tilsyneladende sket en fejl ved told- og skatteregionens sagsbehandling der – hvis regionen ikke i øvrigt havde partshørt i fornødent omfang over de i sagsfremstillingen indeholdte oplysninger – kunne føre til afgørelsens ugyldighed.

På Landsskatterettens foranledning tilkendegav klageren imidlertid at han ikke gjorde ugyldighed gældende.

Landsskatteretten er en forvaltningsmyndighed. Derfor gælder forhandlingsmaksimen ikke ved Landsskatterettens behandling af sager. Bestemmelsen i skattestyrelseslovens § 24, stk. 1, 2. pkt., kunne derfor ikke føre til at Landsskatteretten kunne undlade selv at vurdere om tilsidesættelse af en garantiforskrift var af konkret væsentlighed. En klagers tilkendegivelse af ikke at ville påberåbe sig ugyldighed som følge af en formel fejl der havde karakter af tilsidesættelse af en garantiforskrift, kunne således alene indgå som et parameter i den vurdering af fejlens væsentlighed som Landsskatteretten selv måtte foretage.

Det er derfor min umiddelbare opfattelse at Landsskatteretten ikke vil kunne ignorere spørgsmålet hvis retten under sin behandling af en klage bliver opmærksom på formelle fejl der kan betyde at den påklagede afgørelse er ugyldig (tilsidesættelse af garantiforskrifter).

*På den baggrund beder jeg om Landsskatterettens generelle bemærkninger til spørgsmålet om rettens prøvelse ex officio af garantiforskrifter."*

Landsskatteretten har hertil udtalt følgende:

"Landsskatteretten anser spørgsmålet for at indeholde to problemstillinger. Dels om Landsskatteretten ex officio skal påse, om der er sket tilsidesættelse af garantiforskrifter, dels om Landsskatteretten skal prøve ugyldighedsspørgsmålet, selv om klageren ikke ønsker det.

Landsskatteretten bemærkninger er følgende:

I skattestyrelseslovens § 23 (nu skatteforvaltningslovens § 11) var angivet, hvilke afgørelser Landsskatteretten påkender klager over.

I skattestyrelseslovens § 24, stk. 1, (nu skatteforvaltningslovens § 41) var angivet klagegrundene ved påklage af en skatteansættelse.

Det fremgår af skattestyrelseslovens § 24, stk. 1:

*'En skatteansættelse af indkomst kan påklages, når den klageberettigede mener, (...)*

*2) at skatteansættelsen er ugyldig på grund af formelle fejl (...)'*

Den afgørelse, der kan påklages til Landsskatteretten, er afgørelsen om skatteansættelsen (m.fl.). I skattestyrelseslovens § 24, stk. 1, er angivet, af hvilke klagegrunde en klager kan påklage en afgørelse om ansættelse til Landsskatteretten. Landsskatteretten fortolker bestemmelsen i § 24, stk. 1, således, at det er klageren,

der afgør, hvilken begrundelse klageren har for at påklage en afgørelse til Landskatteretten. Dette er også i overensstemmelse med skattestyrelseslovens § 25, stk. 2, 3. pkt., hvoraf følger, at klagen skal angive, på hvilke punkter afgørelsen anses for urigtig og begrundelsen herfor. Det følger af § 25, stk. 3, at Landskatteretten kan afvise en klage, såfremt den ikke er tilstrækkeligt begrundet. Endvidere kan klageren til enhver tid tilbagekalde klagen.

I dom af 22. marts 1968 udtrykte Højesteret sig således om Landskatteretten:

*'Det tiltrædes, at Landskatteretten må anses som en administrativ klageinstans. Uanset, at den har en betydelig uafhængighed og et vist judicielt præg (...).'*

Det er endvidere fremhævet i bemærkningerne til lovforslag L6 af 4. oktober 1989 (skattestyrelsesloven) (FT 1989/90, tillæg A sp. 253), at Landskatteretten, uanset navnet, ikke er en domstol, men derimod den øverste administrative klageinstans på en række områder.

Dette indebærer, at Landskatteretten i lighed med andre forvaltningsmyndigheder er undergivet officialmaximen. I Vejledning til Forvaltningsloven, Justitsministeriet, 1986 er officialmaximen beskrevet således:

*'Det er et helt grundlæggende princip i dansk forvaltningsret, at det påhviler den pågældende forvaltningsmyndighed selv, eventuelt i samarbejde med andre myndigheder, at fremskaffe fornødne oplysninger om de foreliggende sager eller dog at foranledige, at private, navnlig parterne, yder medvirken til sagens oplysning. (...)*

*Det er endvidere forvaltningsmyndighedens pligt at sørge for, at de fornødne oplysninger skaffes til veje på den hurtigste og mest hensigtsmæssige måde. En sag skal undersøges af myndigheden så langt, som det er nødvendigt i det enkelte tilfælde for at træffe en forsvarlig afgørelse. Ved vurderingen af, hvor omfattende undersøgelser der bør foretages, indgår en række hensyn. Foruden hensynet til at nå frem til den materielt rigtige afgørelse spiller hensynet til, at afgørelsen træffes uden unødigt forsinkelse, en væsentlig rolle.'*

I klagesager, der rejses på partens eget initiativ, må det faktiske afgørelsesgrundlag i betydeligt omfang tilvejebringes af parten selv, og myndighedens indsats indskrænker sig således til at vejlede parten om, hvilke oplysninger der må fremskaffes. Partens oplysningspligt må i klagesager anses for at være af processuel karakter, og manglende eller mangelfuld opfyldelse heraf vil eventuelt kunne tillægges processuel skadevirkning, jf. herved bl.a. artiklen i Juristen 1986.227 af tidligere Ombudsmand Niels Eilschou Holm. For Landskatterettens vedkommende var det således også i skattestyrelseslovens § 25, stk. 2 (nu skatteforvaltningslovens § 42, stk. 2) angivet, at dokumenter, som ønskes anvendt som beviser, skal følge med klageskrivelsen i original eller kopi. Endvidere skal klageren indsende den afgørelse, der klages over og den i forbindelse med afgørelsen udarbejdede sagsfremstilling.



Det er således Landsskatterettens opfattelse, at der som følge af en række bestemmelser i skattestyrelsesloven (nu skatteforvaltningsloven), er tale om, at der gælder et 'modificeret' officialprincip for Landsskatteretten.

Det er Landsskatterettens opfattelse, at lovbestemmelserne i skattestyrelseslovens § 24, stk. 1, nr. 2, og til dels § 25, stk. 2, 3. pkt., bliver uden mening, hvis ikke det er klagerens beslutning, om vedkommende ønsker at gøre ugyldighed gældende.

Som følge af bestemmelserne i skattestyrelseslovens § 24, stk. 1, nr. 2, påser Landsskatteretten som udgangspunkt ikke ex officio, om der er begået sagsbehandlingsfejl i forbindelse med foretagelse eller klagebehandling af den påklagede ansættelse. Bliver Landsskatteretten imidlertid rent faktisk opmærksom på, at der tilsyneladende er begået sagsbehandlingsfejl, der kan føre til den påklagede afgørelses ugyldighed, må det følge af officialmaximen, at retten vurderer spørgsmålet og eventuelt beder om klagerens bemærkninger hertil.

Såfremt retten bliver opmærksom på en sagsbehandlingsfejl, der sandsynligvis vil kunne føre til den påklagede afgørelses ugyldighed, vil rettens kontor således rette henvendelse til klageren eller dennes repræsentant for at undersøge, om klageren ønsker at gøre ugyldighed gældende. Baggrunden herfor er bl.a. formuleringen af skattestyrelseslovens § 24, stk. 1, nr. 2, og det forhold, at klageren har rådigheden over klagens omfang og opretholdelse. I mange tilfælde har klageren et ønske om at få prøvet sagens realitet. Dette kan f.eks. være som følge af, at problemstillingen går igen i de efterfølgende år. Endvidere vil en afgørelse fra Landsskatteretten om ugyldighed ofte betyde, at klageren skal igennem klagesystemet på ny. Konsekvensen af, at en afgørelse fra skatteankenævnet erklæres ugyldig, er således at den ugyldige afgørelse annulleres, og at klageren har krav på en fornyet behandling af sin klage i skatteankenævnet. Er der tale om en afgørelse fra et skatteceter (tidligere told- og skatteregion), der er påklaget direkte til Landsskatteretten som 1. klageinstans, vil konsekvensen være, at skatteceterets forhøjelse annulleres, men skatteceteret vil blot kunne træffe en ny afgørelse, såfremt dette kan nås under hensyn til den ordinære ansættelsesfrist. Ofte har klageren således intet ønske om, at Landsskatteretten tager stilling til spørgsmål om ugyldighed eller statuerer ugyldighed.

Endvidere bemærkes, at Landsskatterettens kontor ikke nødvendigvis altid på forhånd – det vil sige inden kontoret forelægger en sag til afgørelse for de retsmedlemmer, der skal votere i sagen – kan konstatere, om der overhovedet er tale om tilsidesættelse af en garantiforskrift. Det vil ofte være et voteringsspørgsmål, om der er tale om tilsidesættelse af en garantiforskrift. Det forekommer vanskeligt og under hensyn til skattestyrelseslovens bestemmelser også uholdbart, hvis Landsskatterettens kontor ville være nødsaget at meddele klageren, at man er opmærksom på, at der eventuelt er sket tilsidesættelse af en garantiforskrift, og at dette eventuelt kan føre til afgørelsens ugyldighed, og at Landsskatteretten er nødt til at tage stilling til spørgsmålet, selv om klageren ikke ønsker at angive dette som klagegrund. Samtidig skulle kontoret forklare, at det forhold, at klageren ikke ønsker spørgsmålet prøvet (og ikke anser fejlen for væsentlig) vil indgå som et parameter i vurdering af fejlens væsentlighed.

Ser man på baggrunden for f.eks. høringsregler og begrundelseskrav, må udgangspunktet være, at såfremt klageren anser sig hørt i tilstrækkelig grad og/eller anser afgørelsen for tilstrækkeligt begrundet, kan en eventuel fejl ikke anses for at være konkret væsentlig, og følgelig vil afgørelsen ikke være ugyldig. Det synes endvidere at stride mod formuleringen af skattestyrelseslovens § 24, stk. 1, nr. 2, at Landsskatteretten skal tage stilling til spørgsmål om ugyldighed, selv om klageren ikke mener og ikke ønsker at gøre gældende/nedlægge påstand om, at afgørelsen er ugyldig.

Det er således Landsskatterettens synspunkt, at det som det helt klare udgangspunkt er klageren, der beslutter, om ugyldighed skal gøres gældende.

Det kan tilføjes, at domstolene også i enkelte tilfælde ved påstand om ugyldighed som følge af formelle fejl, har tillagt det vægt, at ugyldighedssynspunktet først er fremsat på et sent tidspunkt. Se herved Tfs 2000.873 ØLD *'Landsretten fandt endvidere ikke, at der forelå formelle fejl ved kommunens afgørelse, idet den omstændighed, at afgørelsen ikke indeholdt en henvisning til de relevante retsregler, ikke på nuværende tidspunkt kunne føre til afgørelsens ugyldighed.'*

Det forekommer ikke i overensstemmelse med indholdet af landsrettens præmisser, at Landsskatteretten skulle have en pligt til i alle tilfælde at påse ex officio om der er sket tilsidesættelse af garantiforskrifter, og at tage stilling til om tilsidesættelsen fører til afgørelsens ugyldighed, selv om klageren ikke ønsker det."

Skatteministeriet udtalte hertil følgende:

"Skatteministeriet kan tilslutte sig bemærkningerne i Landsskatterettens kommentarer.

Ministeriet er enig i, at formuleringen af skattestyrelseslovens § 24, stk. 1, og § 25, stk. 2 og 3, (nu skatteforvaltningslovens § 41, stk. 1, og § 42, stk. 2 og 3) og den tilknyttede langvarige praksis støtter, at Landsskatteretten ikke skal statuere ugyldighed i tilfælde, hvor klageren har erklæret, at han ikke ønsker at gøre ugyldighedsindsigelsen gældende under sagen. At klageren herved har retskrav på at kunne undgå, at afgørelsen erklæres ugyldig, og derved har retskrav på en materiel afgørelse i sagen er efter ministeriets opfattelse en hensigtsmæssig og retssikker stilling for klageren."

### **Ombudsmandens endelige udtalelse**

Skattestyrelseslovens § 23 angav hvilke afgørelser som kunne påklages til Landsskatteretten, og § 24 hvilke klagegrunde som kunne påberåbes ved en klage til Landsskatteretten over en skatteansættelse. Efter skattestyrelseslovens § 24, stk. 1, nr. 2, kunne en skatteansættelse påklages til Landsskatteretten hvis klageren mente at ansættelsen var ugyldig på grund af formelle fejl, men også andre grunde kunne påberåbes ved en klage til Landsskatteretten.

Bestemmelser om hvilke typer af afgørelser der kunne påklages til Landsskatteretten, og om klagegrunde, fandtes også i skattestyrelsesloven fra 1989 (lov nr. 824 af 19. december 1989). Alligevel var Landsskatteretten (efter § 28 i samme lov) berettiget til at påkende en påklaget ansættelse eller vurdering i sin helhed. Ved lov nr. 381 af 2. juni 1999 blev der bl.a. tilføjet yderligere en klagegrund til § 24, stk. 1, i skattestyrelsesloven (om forældelse). Samtidig blev Landsskatterettens adgang til at foretage ændringer i en ansættelse – herunder ændringer til ugunst for klageren – indskrænket til de forhold der var klaget over, og andre forhold i skatteansættelsen som var en følge af klagen. Hvis skattemyndighederne eller borgeren ønskede andre forhold i skatteansættelsen ændret, måtte spørgsmålet tages op af den skattemyndighed som havde ansættelseskompetencen i 1. instans, jf. bemærkningerne til bestemmelsen i lovforslaget (L 192 af 4. marts 1999, Folketingstidende 1998-1999, tillæg A, side 4562) og Skatteministeriets cirkulære nr. 116 af 1. juli 1999 om ansættelsesfrister mv., punkt 3. Formuleringen af bestemmelsen blev ændret med skatteforvaltningslovens § 45. Herefter kan Landsskatteretten uanset klagens formulering foretage afledte ændringer. Ændringerne kan (og kunne) ske til gavn, men også til skade for klageren. Landsskatterettens kompetence er (var) ikke bundet af ansættelsesfristerne, jf. Skatteministeriets cirkulære nr. 116 af 1. juli 1999 om ansættelsesfrister mv., punkt 4.

Efter min opfattelse fremstod skattestyrelseslovens § 24 som en bestemmelse om klageadgang og ikke som en bestemmelse om Landsskatterettens prøvelsesadgang – som derimod var beskrevet i § 28.

Jeg mener ikke at man i disse bestemmelser kan indfortolke en begrænsning i Landsskatterettens pligt til som forvaltningsmyndighed *ex officio* at påse at der ved den påklagede afgørelse ikke er sket tilsidesættelse af garantiforskrifter. Jeg mener heller ikke at man kan udlede en sådan begrænsning ved en modsætningslutning til bestemmelserne.

I forvaltningsretten er det almindeligt antaget at fastlæggelsen af konsekvenserne af en myndigheds tilsidesættelse af en garantiforskrift har tæt sammenhæng med en vurdering af fejls betydning for sagens realitet. Kan det udelukkes at tilsidesættelsen har haft betydning for sagens udfald, kan afgørelsen ikke af den grund underkendes, men må – hvis der ikke foreligger andre retlige mangler – stadfæstes. Den rets-sag som Landsskatteretten har omtalt, er et eksempel herpå.

Kan prøvelsesmyndigheden derimod ikke afvise at tilsidesættelsen har påvirket sagens udfald, anses en afgørelse normalt for ugyldig, og prøvelsesmyndigheden må da tage stilling til hvad følgerne heraf skal være. Ugyldighed kan således normalt ikke stå alene, og det omtales da også af og til i den forvaltningsretlige litteratur som et ”koblingbegreb”, jf. f.eks. Jørgen Mathiasen m.fl., Forvaltningsret, Almindelige em-

ner, 4. udgave, 2004, side 386 ff og 458 f. Følgen af at vurdere en afgørelse som ugyldig kan f.eks. være annullation, hjemvisning, erstatning eller rettelse (ændring).

Disse almindelige forvaltningsretlige regler ses ikke fraveget i den lovgivning som gælder for Landsskatteretten: Efter § 28 i skattestyrelsesloven var Landsskatteretten berettiget til at foretage de ændringer af ansættelsen som var en følge af klagen. Hvis Landsskatteretten kommer frem til at tilsidesættelsen af en garantiforskrift er konkret væsentlig, dvs. har påvirket sagens materielle udfald, kan Landsskatteretten således efter omstændighederne foretage rettelse ved at foretage den korrekte ansættelse. I andre tilfælde vil Landsskatteretten kunne annullere afgørelsen og hjemvise den til fornyet behandling i underinstansen. Og i atter andre tilfælde vil Landsskatteretten kunne slutte sagen uanset en sagsbehandlingsfejl som derfor er konkret uvæsentlig.

På den baggrund er jeg ikke enig i myndighedernes udtalelser ifølge hvilke konsekvensen af ugyldighed som følge af tilsidesættelse af garantiforskrifter alene synes at være annullation.

Landsskatteretten har bemærket at det ofte vil være et voteringsspørgsmål om der er sket tilsidesættelse af en garantiforskrift. Efter min opfattelse er der tale om en problemstilling hvis afklaring beror på en rent juridisk vurdering. Derimod beror det på en konkret vurdering i det enkelte tilfælde om tilsidesættelsen er konkret væsentlig. Jeg bemærker i den forbindelse at klagerens holdning til ugyldighedsspørgsmålet vil kunne indgå i rettens vurdering af fejls væsentlighed.

Sammenfattende må jeg fastholde at Landsskatteretten under sin prøvelse er forpligtet til at forholde sig til om der er sket tilsidesættelse af garantiforskrifter som fremgår af klagen eller i øvrigt af sagen, og i givet fald hvilken følge det skal have for sagens udfald. Landsskatterettens pligt til at foretage en sådan prøvelse følger efter min mening af skattestyrelseslovens § 28 (nu skatteforvaltningslovens § 45, stk. 1). Jeg mener ikke at dette resultat fører til at bestemmelser som dem i skattestyrelseslovens § 24, stk. 1, og til dels § 25, stk. 2, 3. pkt. (nu skatteforvaltningslovens §§ 41 og 42) dermed bliver uden mening.

Jeg må således fastholde at Landsskatteretten ikke vil kunne ignorere spørgsmålet hvis retten under sin behandling af en klage bliver opmærksom på formelle fejl der efter deres art kan betyde at den påklagede afgørelse er ugyldig (tilsidesættelse af garantiforskrifter).

### **Landsskatterettens kompetence til at træffe afgørelse uden medvirken af læge retsmedlemmer**

#### *a) Retsgrundlaget*

På tidspunktet for Landsskatterettens afgørelse af de undersøgte sager afgjorde Landsskatteretten de indkomne klager ved kendelse, jf. skattestyrelseslovens § 28, stk. 1, 1. pkt. Af § 20, stk. 5, i samme lov fremgik det at mindst tre medlemmer skul-

le deltage i afgørelsen for at retten kunne afsige kendelse. Landsskatterettens præsident kunne bestemme at kontorchefer eller fuldmægtige kunne deltage i afgørelsen af klager. Når dette skete, havde den pågældende samme beføjelser som en retsformand (skattestyrelseslovens § 20, stk. 6).

Visse afgørelser kunne imidlertid træffes uden medvirken af læge retsmedlemmer. Således fremgik det af skattestyrelseslovens § 20, stk. 7 og stk. 8, jf. lovbekendtgørelse nr. 805 af 24. september 2003:

”Stk. 7. Afgørelser, der vedrører afvisning af en indkommen klage eller genoptagelse af en påkendt klage efter § 29, kan træffes af retspræsidenten, en retsformand eller en kontorchef.

Stk. 8. Landsskatterettens forretningsorden fastsættes af skatteministeren.”

Denne ordlyd af lovteksten var uændret siden 1989.

Bestemmelsen i skattestyrelseslovens § 20, stk. 7, kunne forstås på to måder: enten som en bemyndigelsesbestemmelse (hvis udnyttelse er nærmere fastlagt af skatteministeren i forretningsordenen for Landsskatteretten) eller som en kompetenceregulering.

I 1998 blev den relevante bestemmelse i forretningsordenen ændret i forhold til forretningsordenen fra 1990. Bestemmelsen blev senere gentaget i forretningsordenen fra 1999 (dog med en ændring af henvisningen i nr. 3). Af bekendtgørelse nr. 563 af 2. juli 1999 af forretningsordenen for Landsskatteretten, § 10, stk. 6, fremgik således:

”Stk. 6. Uden medvirken af læge retsmedlemmer træffer retspræsidenten, eller en retsformand eller en kontorchef efter retspræsidentens bestemmelse, afgørelse om:

- 1) Afvisning af klager på grund af formmangler, jf. § 2 og § 3.
- 2) Imødekommelse af en anmodning om genoptagelse af en Landsskatteretskendelse.
- 3) Tilbagebetaling af afgift i genoptagelsessager efter § 3, stk. 3, nr. 2.”

Bekendtgørelserne fra 1998 og 1999 var fastsat i henhold til § 20, stk. 8, i skattestyrelsesloven (henholdsvis lovbekendtgørelse nr. 174 af 19. marts 1998 og nr. 531 af 25. juni 1999).

Som det fremgår af ovenstående, var reglen i skattestyrelseslovens § 20, stk. 7, og reglen i forretningsordenens § 10, stk. 6, ikke enslydende på tidspunktet for Landsskatterettens behandling af de undersøgte sager.

#### *b) De undersøgte sager*

##### *Sag nr. 39 og sag nr. 40*

Klagerne i to af de undersøgte sager (*sagerne 39 og 40*) blev afvist af formelle grunde (henholdsvis fordi klagen ikke blev begrundet inden for den af Landsskatteretten fastsatte frist, og fordi klagen var modtaget efter klagefristens udløb (og der ikke var

særlige omstændigheder der kunne begrunde at der blev set bort fra fristen). Disse to afgørelser blev truffet af en kontorchef.

### **Ombudsmandens udtalelse**

Efter såvel skattestyrelseslovens § 20, stk. 7, som forretningsordenens § 10, stk. 6, nr. 1, kunne afgørelser om afvisning af en klage af de formelle grunde sagerne omhandler, træffes uden medvirken af læge retsmedlemmer. Afgørelserne er meddelt ved kendelser i overensstemmelse med skattestyrelseslovens § 28, stk. 1, 1. pkt. Fremgangsmåden giver mig ikke grundlag for bemærkninger.

\* \* \*

#### *Sag nr. 11*

I *sag 11* imødekom Landsskatteretten en anmodning om genoptagelse af en sag der var påkendt af Landsskatteretten. Beslutningen blev truffet af en retsformand (efter aftale med kontorchef) og meddelt den pågældende med et brev fra sagsbehandleren.

### **Ombudsmandens udtalelse**

Det giver mig ikke grundlag for bemærkninger at afgørelsen om genoptagelse blev truffet af en retsformand uden medvirken af læge retsmedlemmer (jf. skattestyrelseslovens § 20, stk. 7, og forretningsordenens § 10, stk. 6, nr. 2).

\* \* \*

#### *Sag nr. 38*

En anmodning om genoptagelse af en anden sag der havde været påkendt af Landsskatteretten, blev i *sag 38* afvist. Ved beslutningen blev der lagt vægt på at klageren ikke havde dokumenteret at skifteretten var indstillet på at genoptage bobehandlingen af det tvangsopløste selskab, og at klageren ikke havde en så væsentlig interesse i afgørelsen af selskabets sag at han havde partsstatus og dermed adgang til at få selskabets sag genoptaget. Også denne afgørelse blev truffet af en retsformand.

### **Ombudsmandens udtalelse**

Som det fremgår af beskrivelsen ovenfor, var situationen ikke beskrevet i forretningsordenens § 10, stk. 6, nr. 2, der alene omhandlede afgørelser om *imødekomme* af en anmodning om genoptagelse af en landsskatteretskendelse. De ændringer af skattestyrelsesloven der blev foretaget umiddelbart forud for bekendtgørelse nr. 185 af 23. marts 1998 af forretningsorden for Landsskatteretten, synes ikke at kunne forklare hvorfor forretningsordenen blev ændret på dette punkt i forhold til bestemmelsen i § 10, stk. 5, i forretningsordenen fra 1990 (bekendtgørelse nr. 200 af 23. marts 1990). Jeg bemærker i den forbindelse at bestemmelsen tilsyneladende er indsat

(ændret) uden direkte tilknytning til en tilsvarende ændring af den relevante bestemmelse i loven, at bekendtgørelsens ordlyd således var senere end lovtekstens, og endelig at bestemmelsen blev gentaget i forretningsordenen for Landsskatteretten fra 1999.

Derimod må situationen anses for omfattet af reguleringen i skattestyrelseslovens § 20, stk. 7.

Problemstillingen behandles i Susanne Dahl m.fl., Skattestyrelsesloven med kommentarer, 2000, side 225-226. Det fremgår heraf at Landsskatteretten har fortolket og administreret bestemmelsen i skattestyrelseslovens § 20, stk. 7 – og den tidligere gældende § 22, stk. 7 – således at også beslutninger om at afvise en anmodning om genoptagelse kunne træffes uden medvirken af læge retsmedlemmer.

En bestemmelse svarende til skattestyrelseslovens § 20, stk. 7, er medtaget i skatteforvaltningslovens § 13, stk. 4, og § 10, stk. 6, nr. 2, i forretningsordenen har fået ny ordlyd med bekendtgørelse nr. 974 af 17. oktober 2005 af forretningsordenen for Landsskatteretten. Herefter træffer retspræsidenten, en retsformand eller en kontorchef efter retspræsidentens bestemmelse afgørelse om ”Anmodning om genoptagelse af en Landsskatteretsafgørelse”. Jeg foretager mig derfor ikke mere vedrørende den rejste problemstilling.

### **Landsskatterettens kompetence til uden medvirken af læge medlemmer at bestemme fuld omkostningsdækning ved syn og skøn**

#### *a) Retsgrundlaget*

På tidspunktet for Landsskatterettens behandling af de undersøgte sager lød skattestyrelseslovens § 30 og § 33 A, stk. 3, således, jf. lovbekendtgørelse nr. 805 af 24. september 2003:

**”§ 30.** Reglen i retsplejelovens § 343 om adgang til at kræve syn og skøn udmeldt ved de almindelige domstoles foranstaltning finder tilsvarende anvendelse, når sagen er indbragt for Landsskatteretten. Dette gælder dog ikke i sager vedrørende efterprøvelse af passivposter efter boafgiftslovens § 13 a og i sager vedrørende vurdering af fast ejendom.

*Stk. 2.* Landsskatteretten kan fastsætte en frist, inden for hvilken klageren og den myndighed, hvis afgørelse klagen vedrører, skal tage stilling til, om der begæres syn og skøn i sagen.

*Stk. 3.* Hvis en part begærer syn og skøn, udsætter Landsskatteretten behandlingen af sagen, indtil klageren efter modtagelsen af skønserklæringen meddeler Landsskatteretten, hvorvidt klagen opretholdes. I samme periode er 6-månedersfristen i § 31, stk. 2, suspenderet.

*Stk. 4.* Begæres syn og skøn udmeldt, indtræder told- og skatteforvaltningen som part i sagen.

...

**§ 33 A. ...**

...  
*Stk. 3.* Landsskatteretten kan bestemme, at udgifter, der er eller vil blive afholdt til syn og skøn i en landsskatteretssag, jf. § 30, skal godtgøres fuldt ud. Tilsvarende kan Ligningsrådet bestemme, at udgifter, der er eller vil blive afholdt til syn og skøn i en sag om bindende forhåndsbesked ved Ligningsrådet, jf. § 20 B, stk. 5, skal godtgøres fuldt ud.”

En bestemmelse svarende til § 33 A, stk. 3, i skattestyrelsesloven findes nu i skatteforvaltningslovens § 52, stk. 3. Bestemmelsen om syn og skøn i skattestyrelseslovens § 30 (nu skatteforvaltningslovens § 47) var suppleret med en bestemmelse i forretningsordenens § 21 (nu § 19 i bekendtgørelse nr. 974 af 17. oktober 2005):

”§ 21. Hvis adgangen efter skattestyrelseslovens § 30 til at begære syn og skøn udmeldt ved byretten ønskes benyttet, skal rekvirenten skriftligt underrette Landsskatteretten derom. Sammen med underretningen skal følge en kopi af rekvirentens skrivelse til byretten med byrettens påtegning om, at anmodningen er imødekommet, og en kopi af skønstemaet. Landsskatteretten stiller herefter behandlingen af klagen i bero, afventende udfaldet af syns- og skønforretningen.

*Stk. 2.* Landsskatteretten kan fastsætte en frist for begæring af syn og skøn. Efter udløbet af en sådan frist behøver Landsskatteretten ikke respektere en begæring om syn og skøn.

*Stk. 3.* Når syns- og skønssagen er afsluttet i byretten, skal rekvirenten inden 14 dage sende en kopi af retsbogsudskriften over byretssagen til Landsskatteretten. Med udskriften skal følge syns- og skønsmændenes udtalelse.

*Stk. 4.* Hvis klageren er rekvirenten, skal vedkommende samtidig med indsendelsen af de i stk. 3 nævnte dokumenter skriftligt meddele Landsskatteretten, hvorvidt klagen opretholdes eller trækkes tilbage. Fremkommer der ingen meddelelse fra klageren herom, anses klagen for opretholdt.

*Stk. 5.* Hvis en myndighed er rekvirenten, kan Landsskatteretten efter modtagelsen af de i stk. 3 nævnte dokumenter skriftligt anmode klageren om inden for en frist på 14 dage at meddele, hvorvidt klagen opretholdes eller trækkes tilbage. Fremkommer der ingen meddelelse fra klageren inden for fristen, anses klagen for opretholdt.

*Stk. 6.* Landsskatteretten kan bestemme, at udgifter afholdt til syn og skøn skal dækkes fuldt ud af det offentlige, når afholdelsen af syn og skøn har tilført sagen eller skønnes at kunne tilføre sagen væsentlige nye oplysninger, der ikke mere hensigtsmæssigt har kunnet eller kan indhentes på anden måde.”

**b) De undersøgte sager**

I to af de undersøgte sager (*sagerne 01 og 04*) anmodede klagerne Landsskatteretten om fuld omkostningsdækning ved afholdelse af syn og skøn. Begge sager vedrørte værdi af fri bolig. Landsskatteretten var i begge sager enig i at afholdelse af syn og skøn ville kunne tilføre sagen væsentlige, nye oplysninger, og i begge sager bestemte retten derfor at udgifterne til syn og skøn ville blive dækket fuldt ud ved tilskud fra det offentlige. Af rettens brev til klagerne fremgik bl.a. at klagerne inden to måneder



skulle sende en kopi af skønstemaet og byrettens bekræftelse på at rekvisitionen var modtaget, og at sagen ville blive afgjort på det foreliggende grundlag hvis retten ikke havde hørt fra klageren inden fristens udløb. Brevene til klagerne var underskrevet af sagsbehandleren og vedlagt en vejledning.

Jeg skrev følgende i min foreløbige redegørelse:

### **”Ombudsmandens udtalelse**

En beslutning om at yde fuld omkostningsgodtgørelse ved syn og skøn er en afgørelse. De to sager har derfor givet mig anledning til overvejelser om hvor i Landsskatteretten kompetencen til at træffe disse afgørelser ligger. Hverken skattestyrelsesloven – nu skatteforvaltningsloven – eller forretningsordenen synes at besvare spørgsmålet.

På tidspunktet for Landsskatterettens behandling af de undersøgte sager blev godtgørelsesordningen administreret af de statslige told- og skattemyndigheder. Ansøgning om godtgørelse blev således indgivet til told- og skatteregionen hvis afgørelse kunne påklages til Told- og Skattestyrelsen.

Efter ikrafttræden af skatteforvaltningsloven administreres ordningen af told- og skatteforvaltningen (jf. lovens § 1) med klageadgang til Landsskatteretten (jf. § 11). Landsskatterettens afgørelse kan indbringes for domstolene.

En klage over afgørelser efter skatteforvaltningslovens kapitel 19 vedrørende omkostningsgodtgørelse behandles uden medvirken af ordinære retsmedlemmer, jf. § 1, stk. 1, nr. 116, i bekendtgørelse nr. 1025 af 24. oktober 2005 om afgørelse af visse klager i Landsskatteretten uden medvirken af ordinære retsmedlemmer. Som det fremgår af bekendtgørelsens titel, regulerer bekendtgørelse nr. 1025 af 24. oktober 2005 Landsskatterettens behandling af visse *klager* og således ikke rettens behandling af *anmodninger* f.eks. om fuld omkostningsgodtgørelse til udgifter der er eller vil blive afholdt til syn og skøn i en landsskatteretssag, jf. skatteforvaltningslovens § 52, stk. 3, tidligere skattestyrelseslovens § 33 A, stk. 3.

*På den baggrund beder jeg Landsskatteretten udtale sig nærmere om hvor i Landsskatteretten kompetencen til at bestemme at udgifter der er eller vil blive afholdt til syn og skøn i en landsskatteretssag, skal godtgøres fuldt ud, lå på tidspunktet for Landsskatterettens afgørelse af de undersøgte sager, og hvor den ligger nu. Jeg beder også Landsskatteretten udtale sig om på hvilket retsgrundlag denne kompetence hviler.”*

Landsskatteretten har hertil udtalt følgende:

”Ordningen er beskrevet i Betænkning nr. 1382 fra februar 2000 om omkostningsdækningsordningen, side 270 ff.

Både på tidspunktet for afgørelse af de undersøgte sager og nu træffes beslutningen om at yde omkostningsgodtgørelse til afholdelse af syn og skøn i en landsskatteretssag efter reglen i nugældende skatteforvaltningslovs § 13, dvs. ved nævnsbehandling.

Behovet for at få afklaret, om der kan gives sådan godtgørelse, viser sig imidlertid under selve behandlingen af sagen. Ordningen administreres derfor således, at det kontor, der har den pågældende sag under behandling, kan give tilsagn om, at omkostningerne vil blive dækket fuldt ud. Der er i sådanne tilfælde for så vidt tale om, at kontoret forudskikker retsmedlemmernes stillingtagen til spørgsmålet om omkostningsgodtgørelse. Man kunne da også teoretisk forestille sig, at retsmedlemmerne efterfølgende nåede til, at klageren ikke skulle have fuld omkostningsgodtgørelse til et syn og skøn, der på dette tidspunkt ville være afholdt. Det er imidlertid et teoretisk problem, som aldrig er opstået i praksis. Retsmedlemmerne har således altid i forbindelse med voteringen i sagen i øvrigt tilsluttet sig kontorets vurdering af behovet for et syn og skøn, og ordningen fungerer derfor både til klagerens og rettens fulde tilfredshed.

I ovennævnte betænkning, hvori Landsskatterettens praksis med forhåndstilsagn til dækning af omkostninger ved syn og skøn er beskrevet, er der da heller ikke bemærkninger til denne fremgangsmåde.

Hvis kontoret ikke finder grundlag for at give et sådant tilsagn, meddeles det klageren/dennes repræsentant, at der ikke kan gives tilsagn om at omkostningerne vil blive dækket fuldt ud, men at der vil blive truffet afgørelse herom i forbindelse med sagens afslutning – dvs. når der afsiges kendelse i sagen. I dette tilfælde fremgår rettens afgørelse vedrørende omkostningsgodtgørelse således direkte af kendelsen.”

Hertil har Skatteministeriet udtalt:

”Skatteministeriet kan tilslutte sig bemærkningerne i Landsskatterettens kommentarer.

Skatteministeriet kan tilføje, at spørgsmålet om ydelse af omkostningsgodtgørelse med 100 pct. eller 50 pct. som hovedregel afhænger af, om det vurderes, at den godtgørelsesberettigede har fået overvejende medhold i det eller de godtgørelsesberettigede spørgsmål eller ej. Udtalelser om denne såkaldte medholdsvurdering kan, når de afgives af Landsskatteretten, afgives af en kontorchef, dvs. uden medvirken af læge retsmedlemmer, jf. skatteforvaltningslovens § 56, stk. 2 (tidligere skattestyrelseslovens § 33 E, stk. 2).

Spørgsmålet om ydelse af omkostningsgodtgørelse med 100 pct. eller 50 pct. for udgifterne til afholdelse af syn og skøn er ikke omfattet af hovedreglen i skatteforvaltningslovens § 56, stk. 2, om, at afgørelsen skal træffes på grundlag af en medholdsvurdering. Af bemærkningerne til bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 52, stk. 3 (dengang skattestyrelseslovens § 33 C, stk. 2), i lovforslag L 121, Folketingsåret 1996/97, fremgår således:

'Landsskatteretten kan i den enkelte sag bestemme, at udgifter afholdt til syn og skøn skal dækkes fuldt ud og ikke kun delvist. Bestemmelsen er tænkt anvendt i tilfælde, hvor afholdelse af syn og skøn har tilført sagen væsentlige nye oplysninger, der ikke mere hensigtsmæssigt har kunnet indhentes på anden måde.'

Under hensyn til, at de for borgerne mest vidtgående afgørelser om omkostningsgodtgørelse i Landsskatteretten baseres på en medholdsvurdering, som kan foretages uden medvirken af læge retsmedlemmer, finder Skatteministeriet den af Landsskatteretten beskrevne fremgangsmåde i forbindelse med forhåndstilsagn om fuld dækning af omkostninger ved afholdelse af syn og skøn ubetænkelig."

### Ombudsmandens endelige udtalelse

I *sagerne 01 og 04* gav kontoret tilsagn om omkostningsdækning. Af brevet herom til klageren fremgår det imidlertid ikke at der er tale om et forhåndstilsagn, og at spørgsmålet afgøres af retsmedlemmerne under voteringen af sagen. Af referatet i *sag 04* fremgår det at Landsskatteretten har givet tilsagn om syn og skøn med fuld omkostningsdækning, men spørgsmålet er kun indirekte berørt i kontorets referat i *sag 01* og i begge udkast til kendelser hvor syns- og skønsforretningerne omtales, men ikke omkostningsspørgsmålet. I *sag 04* er der på det blå sagsomslag skrevet "Syn og skøn" i hånden og på arket "Meddelelser vedr. kendelse" krydset "Ja" ved "Fuld omkostningsdækning: ved syn og skøn". Der er ikke gjort tilsvarende bemærkninger om spørgsmålet i *sag 01*.

Skatteministeriet har henvist til at de mest vidtgående afgørelser om omkostningsgodtgørelse baseres på en medholdsvurdering som kan foretages uden medvirken af læge retsmedlemmer. Derfor finder ministeriet den af Landsskatteretten beskrevne fremgangsmåde ubetænkelig. Jeg bemærker i den forbindelse at medholdsvurderingen ikke er en afgørelse, men netop (alene) en vurdering af resultatet af rettens afgørelse, og at det fremgik direkte af skattestyrelseslovens § 33 E, stk. 2, nu skatteforvaltningslovens § 56, stk. 2, at udtalelsen kan gives af en kontorchef i Landsskatteretten. Noget tilsvarende fremgår ikke for så vidt angår afgørelser om omkostningsdækning til syn og skøn.

Selve den fremgangsmåde som Landsskatteretten har beskrevet i sin udtalelse om dette, har jeg ingen bemærkninger til. Jeg forstår udtalelsen således at der *ikke* er sket delegation af kompetencen til at afgøre spørgsmål om omkostningsdækning ved syn og skøn til sekretariatet. Imidlertid fremgår det *ikke* af kontorets korrespondance med klagerne i de to sager (*sag 01* og *sag 04*) at der er tale om forhåndstilsagn, ligesom nævnets afgørelse af omkostningsspørgsmålet *ikke* fremgår af kendelserne i de to sager eller på anden måde ses meddelt den pågældende. Sådan som kontorets tilsagn om omkostningsdækning er formuleret, fremtræder det som en afgørelse truffet af sekretariatet. Hvis den gældende kompetencefordeling hvorefter kontorets stillingtagen ikke er en afgørelse, opretholdes, ville det efter min opfattelse være mere korrekt

hvis dette kom til udtryk i sagsbehandlingen, herunder i Landsskatterettens korrespondance med klagerne.

Efter Landsskatterettens beskrivelse og efter min gennemgang af *sag 01* og *sag 04* forekommer nævnets behandling af spørgsmålet at være en formalitet. Det kunne derfor også overvejes om kompetencen mere hensigtsmæssigt lå hos sekretariatet. I givet fald kunne flere muligheder for kompetenceoverførsel overvejes: sekretariatsdelegation, ændring af forretningsordenen eller ændring af skatteforvaltningsloven.

## **2. Partsrepræsentation**

### *a) Retsgrundlaget*

Som udgangspunkt har en part i en afgørelsessag til enhver tid ret til at lade sig bistå eller repræsentere af andre (jf. forvaltningslovens § 8, lov nr. 571 af 19. december 1985). En partsrepræsentant kan bl.a. få oplysninger – også tavshedsbelagte oplysninger – i sagen på samme måde som parten (herunder ved aktindsigt efter reglerne i forvaltningsloven om partsaktindsigt eller i forbindelse med partshøring). Hvis der er tale om et egentligt fuldmagtsforhold og ikke blot en bisidder, kan partsrepræsentanten på partens vegne afgive udtalelse, søge om partsaktindsigt, begære udsættelse, modtage underretning og afgørelsen i sagen mv. Det er derfor af stor betydning at der er tilstrækkelig sikkerhed for et partsrepræsentationsforholds eksistens og dets nærmere indhold.

Det er den myndighed der behandler en sag, som afgør om og i givet fald hvordan den der tilkendegiver at optræde som partsrepræsentant, skal godtgøre at den pågældende er legitimeret til at optræde på partens vegne. Normalt vil der ikke være grund til at forlange nærmere dokumentation for fuldmagtsforholdet hvis den der tilkendegiver at optræde på partens vegne, typisk må antages at have stillingsfuldmagt som almindeligvis også vil dække en klage til Landsskatteretten. Hvis den pågældende nok må antages typisk at optræde som partsrepræsentant, men ikke inden for det pågældende forvaltningsområde, kan dette tale for at forlange dokumentation for fuldmagtsforholdet.

Ifølge § 20 og § 3, stk. 4, i den dagældende forretningsorden (nu § 28) var den bemyndigede (som skulle være myndig) legitimeret til at optræde på klagerens vegne indtil klageren måtte meddele retten at bemyndigelsen var tilbagekaldt. Bestemmelsen i forretningsordenens § 20 foreskrev i stk. 2 en pligt for Landsskatteretten til at underrette såvel klageren som dennes repræsentant om rettens afgørelse af sagen og rettens henlæggelse af sagen hvis klagen blev tilbagekaldt. Hvis klageafgiften skulle tilbagebetales, skulle dette, uanset at klageren måtte have bemyndiget en anden til at varetage sine interesser, altid ske til klageren.

*b) De undersøgte sager*

I langt den overvejende del af de undersøgte sager var klageren repræsenteret ved en anden. I ingen af sagerne ses Landsskatteretten at have bedt om dokumentation for repræsentationsforholdet.

Det er den sagsbehandlende myndigheds ansvar (og risiko) at den tilstrækkelige dokumentation for et repræsentationsforhold er til stede. Jeg har ingen holdepunkter for at antage at Landsskatteretten har anerkendt personer som repræsentanter som ikke har haft fornøden fuldmagt hertil fra parten.

**Professionelle partsrepræsentanter**

I 29 af de undersøgte sager (*sagerne 01-06, 09, 13, 14, 16, 17, 19-24, 26, 28, 30-37, 39 og 40*) var klageren repræsenteret ved en professionel partsrepræsentant (en advokat eller en revisor). Under behandlingen af disse sager har Landsskatteretten i øvrigt iagttaget de særlige forpligtelser efter den dagældende forretningsordens § 20 og § 3, stk. 4.

*Sag nr. 25*

I *sag 25* deltog en revisor som bisidder ved klagerens forhandling af sagen med Landsskatterettens kontor og ved retsmødet. Landsskatteretten har – uagtet omtalen af revisor som klagerens repræsentant i referatet fra kontorforhandlingen og i kendelsen – været opmærksom på at der blot var tale om bisidderfunktion, og undladt at behandle revisoren som klagerens partsrepræsentant/befuldmægtigede.

*Sag nr. 08 og sag nr. 29*

I *sagerne 08 og 29* korresponderede Landsskatteretten med to forskellige landbrugsforeninger om sagerne. Det var foreningerne der havde udformet klageskrivelserne som ikke var (med)underskrevet af parten.

Temaet i *sag 08* vedrørte spørgsmålet om hvorvidt parten skulle beskattes af værdien af to biler som parten havde fået stillet til rådighed af den møbelvirksomhed som han var hovedaktionær i.

I *sag 29* var temaet fradrag for moms af omkostninger afholdt ved virksomhedsoverdragelse (landbrugsejendom). Parten og en repræsentant for foreningen var sammen til forhandling af sagen med Landsskatterettens kontor.

I begge sager blev foreningen særskilt underrettet om klagens afgørelse i overensstemmelse med forretningsordenens § 20, stk. 2.

**Ombudsmandens udtalelse**

Efter min opfattelse er spørgsmålet om beskatningen af værdien af to biler som parten havde fået stillet til rådighed af den møbelvirksomhed som parten var hovedakti-

onær i, ikke et tema der umiddelbart vedrørte landbrugsvirksomhed eller dertil knyttede spørgsmål. Jeg har ikke konkret grundlag for at mene at der ikke forelå et repræsentationsforhold i de to sager. Jeg vil dog henlede opmærksomheden på at det i situationer hvor den pågældende repræsentant optræder uden for sit almindelige rådgivningsområde, kan være hensigtsmæssigt at have skriftlig fuldmagt som dokumentation for repræsentationsforholdet eller på anden måde sikre sig fuldmagtsforholdets eksistens.

### **Andre partsrepræsentanter**

#### *Sag nr. 27*

I *sag 27* var klagen skrevet af en anden på vegne af parten. Landsskatteretten sendte kvitteringsbrev til parten med anmodning om at få tilsendt den påklagede afgørelse. Brevet fra Landsskatteretten blev besvaret af repræsentanten med anmodning om at al fremtidig korrespondance blev tilsendt repræsentanten. Herefter korresponderede Landsskatteretten med repræsentanten ligesom denne modtog særskilt underretning om klagens afgørelse (forretningsordenens § 20, stk. 2).

### **Ombudsmandens udtalelse**

Jeg har ikke grund til at tro at der ikke forelå et repræsentationsforhold. Jeg finder dog at burde pege på at det hvor den påståede partsrepræsentant er en privat person, kan være hensigtsmæssigt at kræve en skriftlig fuldmagt eller på anden måde sikre sig fuldmagtsforholdets eksistens.

### **Ægtefæller**

Ægtefæller kan også optræde som repræsentanter for hinanden.

På skatteområdet var der en særlig regel i skattestyrelseslovens § 37 A, stk. 2, hvorefter ægtefæller var selvstændigt klageberettigede i den anden ægtefælles skatteansættelsessag for indkomstår hvori de var ægtefæller og samlevende. Baggrunden for reglen var de for ægtefæller gældende sambeskatningsregler.

Bestemmelsen gav en ægtefælle mulighed for at klage, men gjorde ikke ægtefællen til repræsentant for den anden ægtefælle.

Bestemmelsen i skattestyrelseslovens § 37 A, stk. 2, er erstattet af bestemmelserne i skatteforvaltningslovens § 36, stk. 1, og § 40, stk. 1. Efter skatteforvaltningslovens § 40, stk. 1, kan en klage til Landsskatteretten indgives af enhver der har en væsentlig, direkte og individuel retlig interesse i den afgørelse der klages over.

#### *Sag nr. 07*

Efter at have været med klageren til forhandling af sagen ringede ægtefællen i *sag 07* til Landsskatterettens sagsbehandler og bad om udsættelse af en svarfrist. Landsskatteretten underrettede ikke ægtefællen særskilt om klagens afgørelse.

*Sag nr. 10*

Klagen i *sag 10* var alene underskrevet af klageren. Der er ikke overensstemmelse mellem det navn sagsbehandleren i Landsskatteretten har noteret som værende klagerens ægtefælles navn, og det navn der står sammen med klagerens navn på de kontoudtog der ligger i sagen. Kontoudtogene stammer fra 1999; sagen blev forhandlet i 2004. Landsskatteretten forhandlede sagen telefonisk med den person Landsskatteretten havde noteret som klagerens ægtefælle. Under forhandlingen frafaldt ægtefællen begæring om retsmøde. Forhandlingsreferatet blev sendt elektronisk til den i klagen opgivne e-postadresse, men e-posten var i øvrigt ikke stilet til nogen person. Det fremgik af e-posten at der var tale om et forhandlingsreferat fra et telefonisk møde med Landsskatterettens sagsbehandler, og datoen herfor. Hvis modtageren havde bemærkninger til det vedhæftede referat, bad man den pågældende rette henvendelse til retten inden 14 dage. Ægtefællen ringede herefter til Landsskatteretten med sine bemærkninger til referatet. Landsskatteretten underrettede ikke ægtefællen særskilt om klagens afgørelse (forretningsordenens § 20, stk. 2).

**Ombudsmandens udtalelse**

Der forelå i sagen den mulighed at ægtefællen optrådte på egen hånd eller havde særlig bemyndigelse fra klageren til at varetage dennes interesser. Det fremgår ikke af sagen i hvilken egenskab ægtefællen blev inddraget i sagens behandling.

Efter min mening er det – også i sager hvor en ægtefælle optræder på den anden ægtefælles vegne – ønskeligt at det bliver afklaret i hvilken egenskab den pågældende optræder i sagen.

**3. Vejledning***a) Retsgrundlaget*

Forvaltningslovens § 7, stk. 1 (lov nr. 571 af 19. december 1985), foreskriver en almindelig vejledningspligt for forvaltningsmyndigheder. Efter bestemmelsen skal en forvaltningsmyndighed ”i fornødent omfang yde vejledning og bistand til personer, der retter henvendelse om spørgsmål inden for myndighedens sagsområde”. Om vejledningens indhold henviser jeg til John Vogter, Forvaltningsloven med kommentarer, 3. udgave (2001), side 223 ff.

Hvis en forvaltningsmyndighed modtager en skriftlig henvendelse som ikke vedrører dens sagsområde, har myndigheden pligt til så vidt muligt at videresende henvendelsen til rette myndighed (forvaltningslovens § 7, stk. 2).

Bestemmelsen i forvaltningslovens § 7, stk. 1, blev suppleret af forretningsordenens § 2, stk. 4, og § 12, stk. 2. Efter § 2, stk. 4, skulle Landsskatteretten vejlede klageren hvis en klage ikke var vedlagt de bilag der var nævnt i samme bestemmelses stk. 3, nr. 1 og nr. 2, eller hvis klagen ikke var formuleret så den kunne tjene som grundlag

for Landsskatterettens videre behandling af klagen. Efter § 12, stk. 2, skulle et afslag på en anmodning fra klageren om et retsmøde meddeles skriftligt, og klageren skulle – hvis klageren ikke allerede havde været til møde med Landsskatterettens kontor – vejledes om retten til et møde med retten efter § 8. Efter praksis blev selve afslaget på retsmøde meddelt i kendelsen, jf. Susanne Dahl m.fl., Skattestyrelsesloven med kommentarer, 1. udgave (2000), side 344 f.

Ved siden af forvaltningslovens § 7 gælder der en ulovbestemt vejledningspligt hvorefter myndighederne har pligt til at vejlede borgerne efter behov – herunder til eventuelt at give den fornødne vejledning af egen drift. Det påhviler også en myndighed i et vist omfang at sørge for fornøden oplysning om dens ressortområde, f.eks. i form af foldere eller pjecer.

*b) De undersøgte sager*

Hvis en klage i en af de undersøgte sager har været mangelfuld, så har Landsskatteretten gjort klageren opmærksom herpå og givet en frist på ikke under 14 dage til at udbedre manglen.

*Sag nr. 07*

Efter at klageren havde været til møde med Landsskatterettens kontor om sagen, indstillede kontoret i *sag 07* at klagerens anmodning om retsmøde blev afslået. Klageren fik forelagt kontorets indstilling til sagens afgørelse (herunder om at retten undlod at imødekomme begæring om at udtale sig under et retsmøde, sammen med Told- og Skattestyrelsens og regionens udtalelser hertil). Retten afslog herefter klagerens anmodning om at få adgang til at udtale sig over for rettens medlemmer på et retsmøde.

### **Ombudsmandens udtalelse**

På tidspunktet for kontorets indstilling om sagens afgørelse havde klageren allerede været til møde med Landsskatterettens kontor, og Landsskatteretten skulle derfor ikke vejlede klageren om denne mulighed i forbindelse med rettens afslag på klagers anmodning om at få adgang til at udtale sig under et retsmøde (forretningsordenens § 12, stk. 2). Sagen giver mig derfor ikke grundlag for bemærkninger for så vidt angår Landsskatterettens vejledning af klageren.

\* \* \*

*Sag nr. 21*

I *sag 21* havde klageren efter told- og skatteregionens vurdering ikke drevet momspligtig virksomhed, og klageren skulle derfor afmeldes fra momsregistreringen med tilbagevirkende kraft fra første registrering. Det negative momstilsvaret som klageren havde fået udbetalt, blev krævet tilbagebetalt. Af afgørelsen fremgik at denne kunne påklages til Landsskatteretten. Samtidig med klagen til Landsskatteretten (over den manglende anerkendelse af momsfradraget) bad klageren told- og skatteregionen om



at revurdere afgørelsen således at klageren kunne opretholde momsregistreringen. Klageren bad Landsskatteretten om at stille sagen i bero til regionen havde taget stilling til genoptagelsesansøgningen. Hvis regionen ikke ønskede at genoptage sagen eller fastholdt afgørelsen, ville klageren vende tilbage over for Landsskatteretten med en egentlig sagsfremstilling til klagen. I klagerens genoptagelsesansøgning til regionen – som var vedlagt klagen til Landsskatteretten – kommenterede klageren det forhold at regionen med sin afgørelse nægtede klageren momsregistrering med tilbagevirkende kraft, og regionens nægtelse af fradragsret. Regionen gennemgik sagen på ny og fastholdt sin afgørelse. Klageren skrev herefter til regionen og bad denne bekræfte at de advokat- og revisorydelser som klageren havde købt, var momsfritagne. I bekræftende fald ville klagen over den manglende anerkendelse af momsfradrag for disse ydelser blive trukket tilbage fra Landsskatteretten, mens klagen over om parten skulle være momsregistreret, ville blive opretholdt. Regionen svarede at der ikke på daværende tidspunkt kunne træffes endelig beslutning om det rejste spørgsmål, oplyste om baggrunden herfor og anførte at det måske var muligt ved subsidiær påstand at få Landsskatteretten til at tage stilling til spørgsmålet. Kopi af denne korrespondance tilgik Landsskatteretten. Klageren ses ikke at være vendt tilbage til Landsskatteretten med en uddybende klage. Derimod ringede rettens sagsbehandler til klageren. Under en af disse samtaler fik sagsbehandleren oplyst at klagen indeholdt to punkter: Dels en klage over den økonomiske virksomhed, og dels en klage over fradraget. I sin kendelse bemærkede Landsskatteretten at det – allerede fordi klageren ikke ansås berettiget til fradrag for moms af de omhandlede udgifter – ikke var relevant at tage stilling til om klageren i øvrigt havde været en afgiftspligtig person. I den forbindelse bemærkede Landsskatteretten at retten ikke var kompetent til at tage stilling til spørgsmål om ophævelse af momsregistrering med tilbagevirkende kraft, jf. momslovens § 79, jf. § 47.

Jeg skrev herom i min foreløbige redegørelse:

### **”Ombudsmandens udtalelse**

På tidspunktet for Landsskatterettens behandling af de undersøgte sager var kompetencen til at afgøre klager over told- og skatteregionernes afgørelser inden for momsområdet delt mellem Landsskatteretten og Told- og Skattestyrelsen. Kompetencedelingen betød bl.a. at spørgsmål der vedrørte momsgrundlaget (herunder om der forelå afgiftspligtige transaktioner efter momslovens kapitel 3 og spørgsmål om fradrag efter lovens kapitel 9), kunne påkendes af Landsskatteretten, mens spørgsmål om registrering, hæftelse og betaling af moms kunne påklages til Told- og Skattestyrelsen.

Klage over forhold der kunne behandles af Told- og Skattestyrelsen, blev indgivet til den told- og skatteregion der havde truffet den påklagede afgørelse, mens klager over forhold der kunne behandles af Landsskatteretten, skulle sendes direkte til retten (skattestyrelseslovens § 25, nu skatteforvaltningslovens § 42).

Landsskatterettens bemærkning om rettens inkompetence er relevant – også selv om klagen til Landsskatteretten ikke omfattede spørgsmålet om ophævelse af momsregistrering med tilbagevirkende kraft. Efter min opfattelse havde det imidlertid været bedre i overensstemmelse med rettens vejledningsforpligtelse hvis retten i den forbindelse også havde oplyst at rette myndighed vedrørende dette spørgsmål var Told- og Skattestyrelsen.”

Om sag nr. 21 har Landsskatteretten udtalt følgende:

”I sag nr. 21 kan det for så vidt tiltrædes, at der burde have været givet vejledning om, at Told- og Skattestyrelsen var rette klagemyndighed for afgørelsen om, at den pågældende virksomhed skulle afmeldes fra momsregistrering med tilbagevirkende kraft. Landsskatteretten fastslog imidlertid med sin kendelse, at virksomheden, uanset om den var momsregistreret eller ej, ikke var berettiget til momsfradrag som angivet. Efter en konkret vurdering ansås virksomheden derfor ikke for at have en selvstændig interesse i at påklage afgørelsen om, at momsregistreringen ophævedes med tilbagevirkende kraft.”

### **Ombudsmandens endelige udtalelse**

Jeg forstår Landsskatterettens udtalelse således at retten fortsat mener at bemærkningen i Landsskatterettens kendelse i sagen om rettens inkompetence var relevant.

Når en myndighed oplyser om sin manglende kompetence til at behandle en given problemstilling, opstår det for adressaten naturlige spørgsmål om der er en anden myndighed der har den fornødne kompetence til at behandle den, og i givet fald hvilken myndighed. Det er i den forbindelse ikke myndighedens – i dette tilfælde Landsskatterettens – opgave at vurdere klagerens interesse i at klage. Derfor ville det efter min opfattelse have været naturligt – og bedre i overensstemmelse med rettens vejledningsforpligtelse – hvis Landsskatteretten også havde oplyst at rette myndighed var Told- og Skattestyrelsen.

\* \* \*

#### *Sag nr. 28*

Told- og skatteregionen havde i *sag 28* anset klageren for momspligtig af serviceleverancer da disse ikke var omfattet af momsfritagelsesbestemmelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 8. Klageren var ikke momsregistreret for sine ydelser. Det fremgik af afgørelsen at en eventuel klage skulle sendes til Landsskatteretten. I indledningen til klagen til Landsskatteretten gjorde klageren gældende at der ikke skulle foretages momsregistrering. Af Landsskatterettens kendelse fremgik at klageren måtte anses at drive selvstændig økonomisk virksomhed i momslovens § 3, stk. 1's forstand, og at de af klageren udførte aktiviteter måtte betegnes som ydelser der blev leveret mod vederlag omfattet af momslovens § 4, stk. 1. Det vederlag klageren oppebar for sine ydelser, kunne ikke anses for at være betaling for ydelser der var omfattet af moms-

fritagelsesbestemmelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 8. Landsskatteretten fandt derfor at klageren med rette var anset for momspligtig af det modtagne vederlag, og da den beløbsmæssige opgørelse ikke var bestridt, stadfæstede Landsskatteretten regionens afgørelse.

I den forbindelse udtalte jeg i min foreløbige redegørelse:

### **”Ombudsmandens udtalelse**

På tidspunktet for Landsskatterettens afgørelse af sagen omfattede Landsskatterettens kompetence i momsager bl.a. klager over told- og skatteregionens afgørelser i 1. instans af spørgsmål om afgrænsning af afgiftspligtige personer efter momslovens kapitel 2 (§ 3) og spørgsmål om hvorvidt der forelå afgiftspligtige transaktioner efter momslovens kapitel 3 (§§ 4-13 om leverancer, erhvervelser mv., indførsel og fritagelse).

Sagen vedrørte indirekte også spørgsmålet om registrering (jf. de indledende bemærkninger herom i klagen til Landsskatteretten). Landsskatteretten burde efter min opfattelse have vejledt klageren om muligheden for at gå til Told- og Skattestyrelsen med dette spørgsmål.”

Om sag nr. 28 har Landsskatteretten udtalt følgende:

”For så vidt angår sag nr. 28 fremgår det af sagens akter, at ToldSkat havde anset den pågældende virksomhed for momsregistreringspligtig, fordi virksomheden ansås for at levere momspligtige ydelser. Landsskatteretten stadfæstede afgørelsen om, at virksomheden leverede momspligtige ydelser. Efter momslovens § 47 skal afgiftspligtige personer, der driver virksomhed med levering af varer og ydelser, som ikke er fritaget efter § 13, anmelde deres virksomhed til registrering hos de statslige told- og skattemyndigheder. Registreringspligten var således en automatisk følge af Landsskatterettens kendelse. I den situation blev det vurderet som mere vild- end vejledende at angive Told- og Skattestyrelsen som klageinstans for afgørelsen om momsregistrering.”

### **Ombudsmandens endelige udtalelse**

Jeg er enig i at Landsskatterettens afgørelse i sagen var af betydning for bedømmelsen af spørgsmålet om registreringspligt. Klager over spørgsmål om registreringspligt skulle behandles af Told- og Skattestyrelsen. I sin klage til Landsskatteretten gjorde klageren gældende at der ikke skulle foretages momsregistrering. Det er derfor fortsat min opfattelse at Landsskatteretten, som følge af kompetencedelingen for klagesager på momsområdet, burde have vejledt klageren om at selve registreringsspørgsmålet hørte under Told- og Skattestyrelsen.

\* \* \*

*Sag nr. 40*

*Sag 40* vedrørte en klage over en told- og skatteregions afgørelse om opkrævning af A-skat, arbejdsmarkedsbidrag, SP-bidrag og moms hos et interessentselskab med oprindeligt to interessenter. Kravet vedrørte perioden 1999-2002. Klageren gjorde gældende at være trådt ud af selskabet i år 2000. Da det opkrævede beløb ikke blev betalt, foretog told- og skattefogeden udlæg hos klageren herfor. Klageren protesterede både for så vidt angik hæftelsesspørgsmålet som beløbsstørrelsen og ønskede sagen til fogedretten. Ifølge klagen fik klageren først ved fogedretten indblik i told- og skatteregionens afgørelse. I klagen til Landsskatteretten bad klageren om at udlægget blev frafaldet, og om en bekræftelse på at regionens afgørelse ikke vedrørte klageren.

Told- og skatteregionen havde givet klagevejledning hvoraf det (korrekt) fremgik at en del af regionens afgørelse (opgørelsen af A-skat, arbejdsmarkedsbidrag og moms) kunne påklages til Landsskatteretten mens en anden del (spørgsmål om hæftelsen, jf. kildeskatteloven og arbejdsmarkedsfondsloven) kunne indbringes for Told- og Skattestyrelsen. Af praktiske grunde bad regionen om at en eventuel klage blev indsendt gennem regionen hvilket klagerens repræsentant gjorde. Klagen blev af told- og skatteregionen sendt til Landsskatteretten, ligesom partsrepræsentanten telefaxede klagen til Landsskatteretten under henvisning til telefonsamtale med en af Landsskatterettens sagsbehandlere. Det fremgår af told- og skatteregionens fremsendelsesskrivelse at fogedretten mente at klagen skulle sendes til Landsskatteretten. Under Landsskatterettens behandling af sagen havde både en sagsbehandler og kontorchefen en telefonsamtale med partsrepræsentanten. Der ligger ingen notater i sagen om disse telefonsamtaler med partsrepræsentanten. En del af klagen vedrørte registreringsforholdet for det pågældende interessentselskab. Af et brev fra Landsskatteretten til partsrepræsentanten af 23. april 2004 fremgår at det under telefonsamtalen den 20. april 2004 blev drøftet at sagen for så vidt angik registreringsforholdene måtte oversendes til Told- og Skattestyrelsen som rette klagemyndighed. Imidlertid havde regionen ikke taget stilling til registreringsspørgsmålet i sin afgørelse, hvorfor Landsskatteretten oversendte denne del af klagen til told- og skatteregionen således at regionen kunne tage stilling til den i 1. instans.

**Ombudsmandens udtalelse**

I klagen omtales også hæftelsesforholdet, hvilket spørgsmål i givet fald skulle påklages til Told- og Skattestyrelsen, jf. også regionens klagevejledning.

Det fremgår ikke af sagen at Landsskatteretten har forsøgt at få afklaret om klagen omfattede hæftelsesforholdet (og i bekræftende fald betydningen heraf, jf. regionens klagevejledning).

Spørgsmålet om hæftelse må imidlertid anses at have en ikke uvæsentlig sammenhæng med spørgsmålet om registreringsforholdene som Landsskatteretten sendte til regionen til behandling i 1. instans.

Da partsrepræsentanten tilsyneladende ikke reagerede på Landsskatterettens brev af 23. april 2004 (og den heri manglende direkte omtale af hæftesspørgsmålet), og da regionen havde givet klagevejledning også til Told- og Skattestyrelsen, har jeg imidlertid ikke grundlag for at karakterisere Landsskatterettens vejledning i sagen som utilstrækkelig.

\* \* \*

#### *Folderen ”Syv spørgsmål og svar om Landsskatteretten”*

Landsskatteretten har oplyst at retten ved kvittering for modtagelsen af en klage vedlægger en folder: ”Syv spørgsmål og svar om Landsskatteretten”. I folderen gør Landsskatteretten opmærksom på en række formelle krav til en klage, ligesom mulighederne for at få en mundtlig forhandling af sagen med sagsbehandleren og for at anmode om retsmøde omtales. Endvidere redegøres der kortfattet for Landsskatterettens sammensætning og organisation, kompetence og sagsbehandling, herunder for sagsbehandlingstiden. Herudover indeholder folderen information om hvordan man kommer i kontakt med Landsskatteretten, og oplysning om relevant lovgivning. Den information der er i folderen, findes sammen med yderligere information om Landsskatteretten og dens virksomhed på Landsskatterettens hjemmeside. December 2002-udgaven af folderen er medtaget som bilag til denne redegørelse.

### **Ombudsmandens udtalelse**

Det er min opfattelse at folderen – og hjemmesiden – på en overskuelig og forståelig måde formidler en god generel information. Det er en balance hvor megen information man kan og skal have med i en folder. Det beror også på et skøn hvor mange emner der skal tages med i en folder som den foreliggende.

Bliver folderen for detaljeret, risikerer man at den bliver uoverskuelig. Omfatter den for mange spørgsmål, er der en risiko for at folderen bliver for lang, og at den af denne grund ikke bliver læst. Efter min opfattelse kunne det imidlertid overvejes at indarbejde yderligere information i folderen for at opfylde persondatalovens bestemmelser om underretning. Jeg skal i den forbindelse pege på at der er tale om en lovforpligtelse efter persondatalovens § 28 (jf. nedenfor, afsnittet om persondataloven), og at der derfor skal ske underretning i en eller anden form.

#### **4. Notatpligt**

##### *a) Retsgrundlaget*

§ 6, stk. 1, i offentlighedsloven (lov nr. 572 af 19. december 1985 om offentlighed i forvaltningen) lyder således:

”§ 6. I sager, hvor der vil blive truffet afgørelse af en forvaltningsmyndighed, skal en myndighed, der mundtligt modtager oplysninger vedrørende en sags faktiske omstændigheder, der er af betydning for sagens afgørelse, eller som på anden måde er bekendt med sådanne oplysninger, gøre notat om indholdet af oplysningerne. Det gælder dog ikke, såfremt oplysningerne i øvrigt fremgår af sagens dokumenter.”

Som det fremgår, finder bestemmelsen alene anvendelse i afgørelsessager og omfatter kun oplysninger som den pågældende myndighed modtager på anden måde end skriftligt. Bestemmelsen har et dobbelt formål: På den ene side at give myndighederne mulighed for at indhente oplysninger til brug for sagens behandling på en hurtig og smidig måde og på den anden side at sikre retten til aktindsigt. Pligten til at gøre notater gælder også oplysninger som myndigheden modtager fra sagens parter eller med deres vidende.

Af Justitsministeriets vejledning (som er indlagt i Retsinformation med nr. 11687) af 3. november 1986 om lov om offentlighed i forvaltningen, pkt. 21, fremgår at notaterne skal foretages på en måde så der kan gives aktindsigt i oplysningerne i overensstemmelse med lovens almindelige regler. Videre fremgår det at det er vigtigt at oplysningerne noteres snarest muligt for at sikre at gengivelsen bliver så nøjagtig som muligt.

Det følger desuden af en almindelig retsgrundsætning at offentlige myndigheder i alle sagstyper har pligt til at gøre notat om alle væsentlige ekspeditioner, herunder om telefonsamtaler og andre væsentlige elementer i en sagsbehandling, hvis de ikke fremgår af sagens akter i øvrigt. Se bl.a. Jon Andersen m.fl., Forvaltningsret, 2. udgave (2002), s. 412, og John Vogter, Offentlighedsloven med kommentarer, 3. udgave (1998), s. 154. Ud over ordensmæssige hensyn sikres herved muligheden for aktindsigt, ligesom det sikres at myndighederne er i stand til at dokumentere deres sagsbehandlingsskridt.

Myndighederne er herefter forpligtet til at notere oplysninger om at der er udleveret dokumenter og/eller oplysninger fra en sag (herunder hvilke, hvornår og til hvem) – også i tilfælde hvor videregivelsen sker til en anden myndighed. Herved sikrer myndighederne sig dokumentation for videregivelsen hvilket f.eks. kan være af betydning hvis der efterfølgende rejses tvivl om videregivelsens berettigelse. En sådan notatpligt gør det også muligt at konstatere (og efterprøve) i hvilket omfang en anmodning om (akt)indsigt er blevet imødekommet, og om besvarelsen af en sådan anmodning har fundet sted inden for den i lovgivningen fastsatte frist.

Specielt om myndighedernes behandling af aktindsigtssager henviser jeg til John Vogter, Offentlighedsloven med kommentarer, 3. udgave (1998), side 42. Det fremgår heraf bl.a. at der i de tilfælde hvor der i anledning af en anmodning om aktindsigt

bliver oprettet en særskilt sag, bør gøres notat om denne sag på den sag hvori aktindsigt meddeles, eller om i hvilket omfang og til hvem aktindsigt er meddelt.

*b) De undersøgte sager*

I flere af de undersøgte sager – bl.a. i *sagerne 03, 05 og 06* – fremgår det af korrespondancen at der har været personlig kontakt mellem klageren og Landsskatterettens kontor uden at der foreligger særskilte notater herom. Derimod foreligger der breve i sagerne hvori der henvises til det aftalte/samtalerne. Som sagerne foreligger for mig, har jeg ikke grundlag for at antage at der i alle sagerne har været pligt til at tage notater om de pågældende samtaler ud over hvad der allerede fremgår af korrespondancen i sagerne.

*Sag nr. 07*

Med henblik på at aftale dato og tidspunkt for et møde sendte Landsskatteretten i *sag 07* klageren et brev med anmodning om at ringe til rettens sagsbehandler.

### Ombudsmandens udtalelse

På tidspunktet for Landsskatterettens behandling af de undersøgte sager fremgik det af forretningsordenens § 8 at indkaldelse af en klager til et møde med en af Landsskatterettens sagsbehandlere skulle foretages med mindst 14 dages varsel, medmindre en kortere frist blev aftalt med klageren.

I sagen er der ikke nogen dokumentation for det aftalte mødetidspunkt. Der foreligger således ingen notater eller bekræftende brev til klageren om selve aftalen om mødetidspunktet.

I sagen foreligger der et referat fra selve mødet. Det fremgår heraf hvornår mødet fandt sted.

Efter min opfattelse havde det været ønskeligt at Landsskatteretten enten havde taget notat fra samtalen med klageren om det aftalte mødetidspunkt eller umiddelbart efter samtalen havde sendt et bekræftende brev til klageren herom. Hermed ville det være muligt efterfølgende at påse at fristen i forretningsordenens § 8 var overholdt.

Det forhold at mødedatoen fremgår af referatet fra selve mødet, ændrer ikke herved da referatet netop er udfærdiget efterfølgende.

\* \* \*

*Sag nr. 10*

I *sag 10* sendte Landsskatteretten efter anmodning kopi af klagerens lønsedler fra uge 38-41 inklusiv til told- og skatteregionen. Senere sendte Landsskatteretten de med klagen indsendte originale dokumenter tilbage til klageren. Af brevet til klage-

ren fremgår det at retten havde taget kopi af alle dokumenterne der herefter ville indgå i sagens videre behandling. Herudover vedlagde retten en kopi af en udskrift fra arbejdsgiverens finanskonto.

### Ombudsmandens udtalelse

Det fremgår ikke af notater eller andre dokumenter i sagen *hvornår* regionen havde fremsat anmodning om at modtage de pågældende kopier. Det fremgår heller ikke af sagen *at* eller *hvornår* klageren havde bedt om det. Det er min opfattelse at der burde have været taget notat herom.

\* \* \*

#### *Sag nr. 21*

Efter først at have sendt Told- og Skattestyrelsens udtalelse om kontorets indstilling vedrørende sagens afgørelse til partsrepræsentanten sendte Landskatteretten i *sag 21* udtalelsen om kontorets indstilling vedrørende afgørelse af klagen direkte til parten med anmodning om at denne sendte eventuelle bemærkninger til retten inden 14 dage, og at parten oplyste om der stadig ønskedes afholdt retsmøde i sagen. Da parten ikke svarede, sendte Landsskatteretten et nyt brev til parten hvori retten rykkede for svar. Af brevet fremgik at retten ville anse anmodningen om retsmøde for bortfaldet, og at sagen ville blive afgjort på det foreliggende grundlag, hvis ikke parten svarede inden udløbet af en ny 14-dages-frist. Kopi af Landsskatterettens korrespondance med parten blev sendt til partsrepræsentanten. Hverken klageren eller partsrepræsentanten kommenterede det tilsendte, og sagen blev herefter afgjort uden retsmøde. Af sagsreferatet fremgår det at kontorets indstilling blev sendt til klageren med forespørgsel om retsmøde efter aftale med repræsentanten (et revisionsfirma).

### Ombudsmandens udtalelse

Ud over omtalen i sagsreferatet foreligger der ikke nogen dokumentation, herunder ikke noget (egentligt) notat om aftalen med partsrepræsentanten, f.eks. om hvornår aftalen blev indgået. Aftalen med partsrepræsentanten berører udstrækningen af dennes fuldmagtsforhold. Tidspunktet for og indholdet af aftalen med partsrepræsentanten er således af betydning for at Landsskatteretten efterfølgende kan dokumentere hvad og hvorfor Landsskatteretten sendte direkte til parten frem for til partsrepræsentanten, herunder for efterfølgende at kunne påse at den af Landsskatteretten fastsatte frist er overholdt/udløbet. Det er derfor min opfattelse at der burde have været taget et notat om tidspunktet for og indholdet af aftalen med partsrepræsentanten.

\* \* \*



*Sag nr. 21 og sag nr. 28*

Landsskatteretten modtog i *sagerne 21 og 28* breve fra klagernes repræsentanter hvormed de efter aftale sendte materiale til retten.

*Sag nr. 34*

Med henvisning til en aftale herom sendte told- og skatteregionen i *sag 34* Landskatteretten et brev med materiale.

**Ombudsmandens udtalelse**

Der er i de tre sager (*sagerne 21, 28 og 34*) ikke nogen kopi af breve eller noget notat hvori Landskatteretten har anmodet klagernes repræsentanter henholdsvis regionen om at sende materiale. Indhentelse af yderligere oplysninger i en sag er en ekspedition som skal kunne dokumenteres. For det tilfælde at retten *ikke* inden en rimelig frist havde modtaget det ønskede materiale (hvad enten det skyldtes at partsrepræsentanten henholdsvis regionen ikke havde sendt materialet til retten, eller at det var blevet sendt, men ikke kommet frem), er det min opfattelse at det også havde været nyttigt hvis der havde været taget notater om Landsskatterettens anmodninger om materiale i disse sager.

\* \* \*

*Sag nr. 40*

Den oprindelige klage i *sag 40* modtog Landsskatteretten den 19. marts 2004 fra den told- og skatteregion som klagen angik. Regionen havde i sin klagevejledning angivet denne fremgangsmåde da afgørelsen omhandlede flere spørgsmål hvoraf nogle kunne påklages til Landsskatteretten og andre til Told- og Skattestyrelsen. Det fremgår af korrespondancen i sagen at der under Landsskatterettens behandling var flere telefonsamtaler mellem klagerens repræsentant og medarbejdere ved Landsskatterettens kontor, herunder om den nærmere forståelse af klagen. Af en telefax af 22. marts 2004 fra partsrepræsentanten fremgår det at det under en af samtalerne blev aftalt at partsrepræsentanten skulle indsende materiale til Landsskatteretten. I sagen er der et brev fra retten af 23. april 2004 til partsrepræsentanten hvori der henvises til en telefonsamtale tre dage forinden. Det fremgår heraf at det i den forbindelse blev drøftet at sagen for så vidt angik registreringsforholdene skulle oversendes til Told- og Skattestyrelsen som rette klagemyndighed. Da retten ikke kunne se at regionen havde taget stilling til spørgsmålet, havde retten set klagen som en anmodning om at regionen tog stilling hertil – en anmodning som retten anmodede regionen om at behandle. Retten anså herudover klagen for at vedrøre regionens afgørelse.

**Ombudsmandens udtalelse**

På sagen er der ingen dokumentation for den anmodning om materiale som partsrepræsentanten besvarede med telefax af 22. marts 2004. Indhentelse af yderligere op-

lysninger i en sag er en ekspedition som skal kunne dokumenteres. For det tilfælde at retten *ikke* havde modtaget det ønskede materiale fra partsrepræsentanten inden en rimelig frist, er det min opfattelse at det havde været nyttigt hvis der havde været taget notat om rettens anmodning om materiale.

Der er ingen notater på sagen om Landsskatterettens samtaler med partsrepræsentanten. Den 20. april 2004 fremgik oplysningerne om forståelsen af klagen ikke af sagens dokumenter i øvrigt. På det tidspunkt bestod der en notatpligt for så vidt angik sådanne oplysninger. Klagen til Landsskatteretten omtaler hæftelsesspørgsmålet. I Landsskatterettens brev af 23. april 2004 til klageren og i rettens samtidige brev til regionen omtales klagen over registreringsforholdene og at henvendelsen fra klageren i øvrigt måtte ses som en klage over regionens afgørelse (som også omhandlede hæftelsesforholdene). Da partsrepræsentanten ikke reagerede på Landsskatterettens brev af 23. april 2004, kan det antages at klagen trods sin omtale heraf alligevel ikke omfattede hæftelsesforholdene. I så fald var dette en vigtig oplysning fra rettens samtale med partsrepræsentanten den 20. april 2004 som burde have været noteret.

### **Mødereferater**

Bestemmelsen om notatpligt (offentlighedslovens § 6, stk. 1) og den ulovbestemte pligt til at tage notater blev på tidspunktet for Landsskatterettens behandling af de undersøgte sager suppleret af § 8, stk. 3, i forretningsordenen for Landsskatteretten (forudsætningsvis), hvorefter klageren på begæring kunne få tilsendt en kopi af det af Landsskatteretten optagne mødereferat fra klagerens forhandling af sagen med Landsskatterettens kontor. I alle de af de undersøgte sager hvor klageren har forhandlet sagen med Landsskatterettens kontor, foreligger der referater heraf i sagen.

### **Oplysninger om hvilke dokumenter der er blevet udleveret**

#### *Sag nr. 01*

I *sag 01* sendte Landsskatteretten en telefax til partsrepræsentanten som ifølge forsiden var på i alt fire sider. Forsiden af telefaxen er uden tekst.

### **Ombudsmandens udtalelse**

Det fremgår ikke hvorfor retten sendte materiale til partsrepræsentanten, eller hvilket materiale der er tale om. Det ville efter min opfattelse have været i bedre overensstemmelse med god forvaltningsskik hvis Landsskatteretten havde gjort notater herom. Såfremt Landsskatterettens telefax er en besvarelse af en anmodning fra partsrepræsentanten om aktindsigt i materiale, er det min opfattelse at Landsskatteretten var forpligtet til at tage notat om tidspunktet for og indholdet af anmodningen.

\* \* \*

*Sag nr. 21*

Af et notat i *sag 21* fremgår det at der fra Landsskatteretten var blevet sendt en (anonymiseret) kopi af en kendelse til partsrepræsentanten. Jeg må forstå at kendelsen blev sendt med telefax samme dag som notatet. Der er i sagen en forside af en telefax til klagerens repræsentant; denne forside indeholder ingen tekst. Det fremgår af forsiden at telefaxen er på 10 sider (forsiden inklusive).

**Ombudsmandens udtalelse**

Der er i sagen ingen oplysninger om hvilken kendelse der blev sendt til partsrepræsentanten, eller om baggrunden for at den blev sendt. Det er min opfattelse at Landsskatteretten burde have gjort notater både om kendelsens identitet og om baggrunden for at den blev sendt til partsrepræsentanten.

I sagen ligger der en kopi af en kendelse af 1. august 2001 vedrørende klagen, indkomståret 1998. Denne kendelse er på seks sider. Herudover er der på sagen en anonymiseret kopi af en tidligere samme år afsagt kendelse på ni sider. Hvis det er denne sidst omtalte kendelse der i denne form er sendt til partsrepræsentanten, burde der efter min opfattelse have været taget notat herom.

\* \* \*

*Sag nr. 22*

I *sag 22* ligger en kopi af et brev fra Landsskatteretten til klagerens repræsentant hvormed retten – som lovet telefonisk – sendte en kopi af rettens kendelser af henholdsvis 31. marts 1999 og 9. marts 2001. Kendelserne vedrørte ikke klageren. Brevet blev afsluttet med en bemærkning om at modtageren vil få lejlighed til at fremkomme med eventuelle bemærkninger hertil under den aftalte forhandling. Under min gennemgang af sagen lå der et eksemplar af den ene af de ældre kendelser (af 31. marts 1999) i ikke anonymiseret form; den anden af de to kendelser (af 9. marts 2001) lå ikke (længere) på sagen.

**Ombudsmandens udtalelse**

I sagen foreligger der ingen oplysninger om baggrunden for at det blev lovet repræsentanten at vedkommende ville få de to ældre kendelser tilsendt, eller hvornår det blev lovet.

Det er ikke længere muligt at se af sagen hvilke dokumenter der er blevet sendt til den pågældende (herunder om det er en anonymiseret udgave af kendelsen af 31. marts 1999). Det er min opfattelse at Landsskatteretten burde have gjort notater om baggrunden for at det blev lovet at sende de pågældende kendelser (herunder hvis der var tale om en anmodning om aktindsigt), og mere udførlige notater om hvilke kendelser der blev udleveret til klageren, og i hvilken form de blev udleveret. Samtidig

kunne Landsskatteretten herved dokumentere at retten havde overholdt sin tavshedspligt (se nærmere herom afsnittet nedenfor).

\* \* \*

*Sag nr. 25*

Af referatet fra forhandlingen i Landsskatteretten af *sag 25* fremgår det at der blev givet aktindsigt i sagens bilag.

### **Ombudsmandens udtalelse**

Ud over at der blev givet aktindsigt i ”sagens bilag”, fremgår der intet i sagen om denne aktindsigt. Det er min opfattelse at Landsskatteretten burde have foretaget notater om selve anmodningen om aktindsigt og om hvilke dokumenter der blev udleveret i forbindelse med den meddelte aktindsigt.

\* \* \*

*Generelt om de notater der foreligger i de undersøgte sager*

Der er ingen formkrav til den måde myndighederne skal tage de pligtige notater på, men notatpligten medfører et ansvar for myndigheden for at der efterfølgende – f.eks. ved en anmodning om aktindsigt – kan meddeles en udtømmende gengivelse af de notatpligtige oplysninger.

De notater der ligger i de undersøgte sager, er ikke foretaget på en ensartet måde. Som eksempler kan det nævnes at der i *sag 21* er nogle notater der er gjort med håndskrift på et sagsomslag, mens andre er noteret elektronisk på et særligt dokument. I *sag 22* er der flere håndskrevne notater om samtaler skrevet på forskelligartede løse ark kladdepapir med håndskrift eller med blyant direkte på et brev (besvarelse af rykker).

I min foreløbige rapport gav jeg herefter udtryk for følgende:

#### **”Ombudsmandens generelle konklusion om notatpligtens overholdelse**

Der er konstateret en del tilfælde hvor der ikke er taget (tilstrækkelige) notater om mundtlige anmodninger om aktindsigt samt om udlevering af dokumenter. Dette forhold sammenholdt med at der ikke følges en ensartet praksis med hensyn til den form i hvilken notaterne tages, kunne efter min mening give anledning hos Landsskatteretten til at overveje om der er behov for at fastlægge generelle retningslinjer for hvornår og hvorledes notater bør foretages. *Jeg beder om en udtalelse vedrørende Landsskatterettens overvejelser om behovet for generelle retningslinjer for notattagning.*”

Landsskatteretten har udtalt følgende:

”Det anførte om notatpligten/nyttens i de nævnte sager kan tiltrædes.

Ombudsmanden har bedt om en udtalelse vedrørende Landsskatterettens overvejelser om behovet for generelle retningslinier for notattagning.

Landsskatteretten benytter 2 former for notater:

Indersiden af det gule korrespondanceomslag, der foreligger i alle sager, benyttes til notater af ekspeditions-mæssig karakter, som f.eks. at repræsentanten telefonisk har anmodet om udsættelse med indsendelse af indlæg, og at sådan anmodning er imødekommet, eller at der telefonisk er aftalt tidspunkt for forhandling af sagen. Sådanne notater påføres med håndskrift. Det er Landsskatterettens opfattelse, at dette ikke hindrer, at der kan gives aktindsigt i sådanne notater. Der er tale om en simpel og tidsbesparende form for opfyldelse af notatpligten vedrørende mundtlige – typisk telefoniske – aftaler mv., der ikke er omfattet af offentlighedslovens § 6, stk. 1.

Til opfyldelse af notatpligten vedrørende mundtlige oplysninger omfattet af offentlighedslovens § 6, stk. 1, benyttes egentlige notatark, der er indlagt som koncepter/standarder i Landsskatterettens sagsbehandlingssystem. Her kan vælges mellem ’notat’ eller ’telefonnotat’. Der vedlægges eksempler på disse 2 former for notater.

Endelig foretages referater af forhandlinger (møder) med klageren på et særskilt dokument, benævnt ’forhandlingsreferat’, der ligeledes foreligger som koncept/standard i sagsbehandlingssystemet.

For så vidt angår anmodninger om aktindsigt, imødekommes disse enten ved brev eller ved, at klageren/repræsentanten får lejlighed til at gennemgå sagens akter på et møde med sagsbehandleren (forhandling). Når anmodningen om aktindsigt imødekommes fuldt ud under et møde, derved at klageren/repræsentanten får lejlighed til at gennemgå samtlige sagens akter, og eventuelt modtager kopi af dele af sagens akter, gøres der efter praksis ikke særskilt notat om, hvilke akter klageren/repræsentanten har modtaget kopi af. Det svarer efter Landsskatterettens opfattelse til, at aktindsigten meddeles ved brev, hvori det fremgår, at anmodningen er fuldt ud imødekommet for så vidt angår samtlige sagens akter, og disse vedlægges i kopi uden at være særskilt oplyst. Uanset på hvilken måde aktindsigten imødekommes (ved brev eller på et møde), vil det af henholdsvis brevet, mødereferatet fremgå, hvis der har foreligget akter, der er undtaget fra aktindsigt.

Som det fremgår indledningsvis, vil Landsskatteretten foretage en samlet gennemgang af ombudsmandens endelige redegørelse. I forbindelse hermed vil notatpligten blive indskærpet, herunder at notater ikke bør foreligge i form af løse håndskrevne sedler og lignende.”

### Ombudsmandens endelige udtalelse

Efter forvaltningslovens § 10, stk. 1, omfatter en parts ret til aktindsigt med de undtagelser der er nævnt i §§ 12-15, alle sagens dokumenter og indførelser i journaler, registre og andre fortegnelser om den pågældende sags dokumenter. Hvis Landsskatteretten ved at imødekomme en anmodning om aktindsigt fuldt ud forstår at der ikke er foretaget undtagelser fra aktindsigten efter bestemmelserne i forvaltningslovens §§ 12-15, og at denne omfatter de i § 10, stk. 1, nr. 2, nævnte tilførsler til journaler, registre mv., giver den fremgangsmåde ved anmodninger om aktindsigt som er beskrevet i Landsskatterettens udtalelse, mig ikke grundlag for bemærkninger.

Jeg har noteret mig at Landsskatteretten kan tiltræde det jeg har anført i min foreløbige udtalelse om notatpligt, og har ikke herudover kommentarer til Landsskatterettens udtalelse om dette punkt. Jeg henviser i øvrigt til min foreløbige udtalelse.

#### **5. Brevkopier mv.**

##### *a) Retsgrundlaget*

Det fremgår af § 8, stk. 1, i arkivloven (lov nr. 1050 af 17. december 2002) at myndigheden skal drage omsorg for betryggende opbevarelse af arkivalier, dvs. dokumenter. Efter samme bestemmelses stk. 2 skal myndigheden også drage omsorg for at arkivalier der er lagret på elektronisk medium, bevares således at de kan afleveres til offentlige arkiver. De nærmere regler for kassation og opbevaring af arkivalier fremgår af bekendtgørelse nr. 591 af 26. juni 2003 om offentlige arkivalier mv. hvori det i § 4, stk. 2, fastslås at kassation af offentlige myndigheders arkiver først må finde sted når der ikke længere er administrativt eller retligt behov for dem.

Videre fremgår det af § 41, stk. 3, i lov nr. 429 af 31. maj 2000 om behandling af personoplysninger at der skal sikres mod at oplysninger hændeligt eller ulovligt tilintetgøres, fortabes eller forringes. Ifølge Datatilsynets sikkerhedsvejledning (vejledning nr. 37 af 2. april 2001) kan foranstaltningerne f.eks. bestå i at der efter nærmere fastsatte sikkerhedsrutiner foretages sikkerhedskopiering.

Efter min opfattelse er det endvidere et ubetinget krav at en myndighed har sikret sig at der findes autentiske (papirbaserede eller elektroniske) kopier af udgående breve mv. (herunder med en korrekt datering), jf. bl.a. Folketingets Ombudsmands beretning for 2003, side 686 og side 735 (side 773 ff).

Myndigheden skal derfor enten have en kopi i sagen af de dokumenter myndigheden har udfærdiget, eller med sikkerhed med meget kort varsel fra et edb-anlæg kunne lave en fuldstændig nøjagtig udskrift (svarende til en kopi) af dokumentet. I denne forbindelse kræves der en fuldstændig sikring af et elektronisk dokumentets integritet (dokumentets originale indhold) og autenticitet (at dokumentet virkelig stammer fra den angivne udsteder).

Kravet om en kopi af myndighedens udgående breve er begrundet i myndighedens behov for at have et sikkert bevis for det nøjagtige indhold af de udgående dokumenter. Desuden sikres det på denne måde at der kan meddeles eventuel indsigt i overensstemmelse med forvaltningsloven, offentlighedsloven og persondataloven. Formålet med kravet om en kopi (eller en nøjagtig rekonstruktion svarende til en kopi) af udgående breve er således at overholde forvaltningsloven, offentlighedsloven og persondataloven og et grundlæggende krav om dokumentation i forvaltningssager.

Selv om en sag er afsluttet, kan der således opstå et behov for at kunne bruge sagsakterne på ny, f.eks. ved en genoptagelse af sagen eller ved meddelelse af (akt)indsigt. Jeg henviser i øvrigt til de sager som er gengivet i beretningerne fra Folketingets Ombudsmand for 1990, side 339 ff (særligt side 366), og for 1997, side 198 ff.

En forvaltningsafgørelse skal være forsynet med udstedermyndighedens betegnelse og adresse og være underskrevet. Underskriften behøver ikke at være læselig, men skal gentages med maskinskrift eller stempel, jf. beretningen fra Folketingets Ombudsmand for 1959, side 201 ff (og Statsministeriets cirkulæreskrivelse af 25. juni 1960). Jeg henviser i denne forbindelse også til Karsten Loiborg m.fl., Forvaltningsret (2. udgave, 2002), s. 592 f, med yderligere henvisninger bl.a. til UfR 2001.252 Ø og jf. UfR 2001.1980 H.

Både af hensyn til adressaten for brevene og til at myndigheden selv senere vil kunne konstatere hvem der har underskrevet et brev, er det efter min opfattelse uheldigt hvis underskriftsforholdene ikke (klart) fremgår af alle breve fra den pågældende myndighed. Hensynet til parten er bl.a. begrundet i at parten skal have mulighed for at pege på et eventuelt inhabilitetsspørgsmål.

Det bør således klart fremgå af en myndigheds brevkopier hvem der har underskrevet brevet.

#### *b) De undersøgte sager*

##### **Modtagne breve**

*Sag nr. 05, sag nr. 11, sag nr. 12, sag nr. 14, sag nr. 15 og sag nr. 18*

I langt de fleste af de undersøgte sager ligger svaret fra den myndighed som klagen angår, på Landsskatterettens underretning om klagen og anmodning om materiale mv. i sagen. I nogle af sagerne har svaret form af et selvstændigt brev, i andre af en påtegning, og i andre igen ligger Landsskatterettens originale brev til myndigheden med myndighedens stempel for brevet modtagelse. I seks sager (*sagerne 05, 11, 12, 14, 15 og 18*) er der ikke (længere) et dokument/notat der kan opfattes som et svar fra den pågældende myndighed.

I min foreløbige rapport udtalte jeg følgende:

### ”Ombudsmandens udtalelse

Efter min opfattelse bør indgående dokumenter bevares i samme udstrækning som (kopi af) myndighedens egne dokumenter. Jeg henviser i den forbindelse til det jeg har anført ovenfor om opbevaring af myndighedens egne dokumenter, og til den undersøgelse som er omtalt i Folketingets Ombudsmands beretning for 1990, s. 366:

’b. Myndigheden har pligt til på betryggende vis at bevare indgående dokumenter på sagen. Sendes sagen med ét eller flere indgående dokument(er) til høring, må myndigheden enten sende kopi af de(t) indgående dokument(er) til den hørte eller sikre sig, at de(n) originale indgående dokument(er) bliver returneret i forbindelse med høringssvaret. Ofte vil det tillige kunne være en hensigtsmæssig sikkerhedsforanstaltning at tage kopi af centrale dokumenter, der i original forlader myndigheden. – Det vil – på baggrund af officialprincippet – ofte være uforsvarligt at træffe afgørelse i sagen i tilfælde, hvor samtlige sagens akter (i original eller kopi) ikke fortsat befinder sig i sagen.’

*I sagerne 05, 11, 12, 14, 15 og 18 foreligger der ingen oplysninger om indholdet af svaret fra den myndighed Landsskatteretten bad om at sende sagsakter og bemærkninger til klagen (hvis der i klagen til Landsskatteretten var fremsat nye faktiske oplysninger der ikke fremgik af den udarbejdede sagsfremstilling, jf. forretningsordenens § 4, stk. 3). Det er derfor ikke (længere) muligt at efterprøve om Landsskatteretten burde have partshørt over de indhentede udtalelser fra myndighederne i disse sager, eller om svarene burde have givet anledning til yderligere undersøgelser. På den baggrund beder jeg Landsskatteretten udtale sig om hvordan det sikres at der på sagerne ligger et dokument der viser hvornår og med hvilket indhold den myndighed som klagen angår, har besvaret Landsskatterettens henvendelse i anledning af den modtagne klage (forretningsordenens § 4).”*

Landsskatteretten har herom udtalt:

”I Landsskatterettens journalsystem registreres det, hvornår sagens akter modtages fra den myndighed, der har truffet afgørelse. Myndighedens eventuelle udtalelse vedrørende nye faktiske oplysninger i klagen til Landsskatteretten indgår samtidig hermed. Tidspunktet for modtagelsen af en sådan udtalelse vil derfor i alle tilfælde kunne dokumenteres. Der vedlægges kopi af journaludskrift vedrørende de 6 undersøgte sager, hvor udtalelsen hverken forelå i original eller i kopi (sag nr. 05, 11, 12, 14, 15 og sag nr. 18).

Hvis der er fremkommet en egentlig udtalelse fra den myndighed, der har truffet afgørelse, vil denne udtalelse ifølge rettens interne instruks om bilagering, være vedlagt sagen som bilag 2. Bilag 2 returneres ikke til den myndighed, der har truffet afgørelse i sagen, når Landsskatteretten afslutter sagen. Det må derfor antages, at der i de 6 sager, hvor der ikke nu foreligger kopi af fremsendelsesbrevet fra den-



ne myndighed, ikke har foreligget en egentlig udtalelse. Det er imidlertid stadig beklageligt, at dette ikke nu kan konstateres.

Landsskatteretten vil derfor indskærpe, at myndighedens fremsendelsesbrev til Landsskatteretten altid skal bevares i original eller efter omstændighederne i kopi.”

### **Ombudsmandens endelige udtalelse**

Jeg har gennemgået de vedlagte journaludskrifter for de seks sager, og jeg har i den forbindelse bemærket at tilførslerne ikke umiddelbart forekommer at være sket ensartet. For eksempel er der i *sag 11* et – som jeg forstår det – den 12. december 2003 indgået dokument som ikke figurerer i ”sagsplaceringsoversigten”, men alene i oversigten over akter. Omvendt er der i *sag 15* tilførsler om korrespondance i sagsplaceringsoversigten som ikke figurerer i aktoversigten.

Jeg har bemærket at Landsskatteretten vil indskærpe at myndighedernes fremsendelsesbrev altid skal bevares i original eller i kopi. Landsskatterettens udtalelse giver mig ikke grundlag for yderligere bemærkninger om dette spørgsmål.

\* \* \*

#### *Sag nr. 23*

Landsskatteretten besvarede den 2. april 2003 et brev af 1. april 2003 fra klageren i *sag 23* om fristforlængelse. Brevet fra klageren er ikke længere på sagen.

Jeg udtalte hertil i min foreløbige rapport:

#### **”Ombudsmandens udtalelse**

Det er min opfattelse at en myndighed bør bevare indgående dokumenter i samme udstrækning som (kopi af) myndighedens egne dokumenter. Jeg henviser til det jeg har anført ovenfor.”

Af Landsskatterettens udtalelse fremgår følgende herom:

#### *”Sag nr. 23*

Sag nr. 23 blev behandlet sammen med en anden sag om opkrævning af punktafgifter hos samme virksomhed. Brevet af 1. april 2003, hvori virksomhedens repræsentant anmodede om fristudsættelse i begge sager, beror på Landsskatterettens arkiv i den sag, der vedrører opkrævning af punktafgifter. Der vedlægges kopi af brevet. Det er beklageligt, at der ikke forelå en kopi af brevet i den undersøgte sag.”

### Ombudsmandens endelige udtalelse

Jeg er enig med Landsskatteretten i at det var beklageligt at der ikke lå en kopi af brevet af 1. april 2003 på sagen. Jeg gør i den forbindelse opmærksom på at jeg ved en fornyet gennemgang af sagen har konstateret at der fortsat *ikke* er en kopi af brevet på sagen.

\* \* \*

#### Oplysninger på sagsomslag

*Sagerne 01-08, sag 11, sag 12, sag 15, sag 18, sag 21, sag 22, sagerne 25-29, sag 31, sag 33 og sagerne 37-39*

Af årsrapporten for 2004 fremgår at Landsskatteretten har et fuldt integreret journal- og dokumenthåndteringssystem. På sagernes omslag er der imidlertid gjort plads til notater om sagens bevægelser (dato og art). Det fremgår ikke hvilken funktion angivelserne på de blå sagsomslag tjener. Imidlertid har jeg under min gennemgang af sagerne konstateret flere uregelmæssigheder i brugen af sagsomslag; således er ikke alle de ind- og udgåede dokumenter noteret på sagsomslaget i 24 af de undersøgte sager (*sagerne 01-08, 11, 12, 15, 18, 21, 22, 25-29, 31, 33 og 37-39*).

I min foreløbige rapport udtalte jeg følgende herom:

#### ”Ombudsmandens udtalelse

Såfremt notaterne på de blå sagsomslag tjener en egentlig sagsstyringsfunktion, må jeg karakterisere disse uregelmæssigheder som beklagelige. Hvis notaterne ikke (længere) har nogen egentlig selvstændig funktion, må det efter min opfattelse omvendt tilstræbes at sagsbehandlerne ikke bruger tid på at udfylde disse rubrikker i et ikke ubetydeligt omfang. Jeg henviser i den forbindelse til Justitsministeriets vejledning (som er indlagt i Retsinformation med nr. 11740) af 4. december 1986 om forvaltningsloven, pkt. 200, hvoraf fremgår at alle sager der behandles i den offentlige forvaltning, skal behandles så enkelt, hurtigt og økonomisk som muligt, og Justitsministeriets cirkulæreskrivelse nr. 73 af 4. juni 1997 om mål for hurtig sagsbehandling mv., punkt 1, hvorefter afgørelser skal træffes så hurtigt som det er muligt og forsvarligt.”

Hertil har Landsskatteretten udtalt:

”Alle bevægelser i sagerne registreres i Landsskatterettens journalsystem, og det blå sagsomslag tjener derfor ikke som dokumentation for disse bevægelser.

De blå sagsomslag har imidlertid rubrikker, der giver plads til notater om sagens bevægelser. Rubrikkerne anvendes primært som led i kommunikationen mellem sagsbehandler, kontorchef og journal. På omslaget angiver sagsbehandleren f.eks., at sagen skal til kontorchef, hvorefter kontormedarbejderen registrerer denne bevægelse i journalsystemet. Endvidere fremgår det af omslaget, hvornår sagen er indgået, sendt i høring og kommet retur fra høring. Derved kan sagsbehandler og

kontorchef hurtigt danne sig et overblik over de vigtigste indledende sagsbehandlingskridt, og sagens alder kan umiddelbart aflæses. Selv om notaterne på de blå sagsomslag således ikke tjener en egentlig sagsstyringsfunktion, har de altså en stor værdi. Da tidsforbruget, der anvendes til udfyldelse af rubrikkerne, må karakteriseres som minimalt set i forhold til udbyttet, har Landsskatteretten ikke nogen planer om at afskaffe disse.”

### **Ombudsmandens endelige udtalelse**

Det fremgår af Landsskatterettens udtalelse at notaterne på de blå sagsomslag ikke tjener sagsstyringsformål, at de bidrager til at lette den interne kommunikation, og at tidsforbruget ved at foretage notaterne er minimalt. På den baggrund kan disse notater ikke give mig grundlag for bemærkninger, herunder at de ikke foretages ensartet, idet værdien af notaterne må karakteriseres som et internt anliggende for Landsskatterettens personale.

\* \* \*

#### *Andre myndigheders originale dokumenter*

I nogle af de undersøgte sager er der dokumenter som må betegnes som værende andre myndigheders originale dokumenter, f.eks. ligger det originale brev fra Landsskatteretten til det skatteankenævn som klagen angår, i *sag 01*. Skatteankenævnets svar til Landsskatteretten er også i sagen. Det originale brev fra Landsskatteretten kan således ikke opfattes som et svar fra skatteankenævnet (hvorefter man ingen bemærkninger havde til klagen). I andre sager (*sagerne 07, 06, 05 og 02*) ligger det originale brev fra Landsskatteretten til Told- og Skattestyrelsen med kontorets indstilling til klagens afgørelse.

### **Ombudsmandens udtalelse**

Hvor myndighederne besvarer henvendelser fra Landsskatteretten ved selvstændige breve, udgør disse breve myndighedens svar, og det originale brev fra Landsskatteretten til den myndighed som klagen angår, er et dokument der hører til i adressatmyndighedens sag. Anderledes forholder det sig hvis en myndighed vælger at svare ved påtegning på Landsskatterettens brev til myndigheden. Her vil det efter min opfattelse være hensynsfuldt hvis det fra Landsskatterettens side sikres at den myndighed som klagen angår, har en kopi af Landsskatterettens henvendelse. Hvor myndigheden derimod ikke besvarer Landsskatterettens henvendelse ved påtegning eller selvstændigt brev, men blot sender sagens materiale uden følgebrev, er det min opfattelse at Landsskatteretten kan forstå tilbagesendelsen af rettens originale brev til myndigheden (med myndighedens stempel for at brevet er indgået der) som udtryk for at myndigheden ingen bemærkninger har. Det originale brev fra Landsskatteretten bliver derved myndighedens svar på samme henvendelse. Vælger Landsskatteretten i disse situationer at beholde det originale brev på rettens sag, vil det efter min opfattelse være hensynsfuldt hvis det fra Landsskatterettens side sikres at der blandt

de sagsakter der returneres til den myndighed som klagen angår, er en kopi af Landskatterettens henvendelse.

\* \* \*

#### *Originale dokumenter fra andre af Landsskatterettens sager*

##### *Sag nr. 38*

I *sag 38* ligger der originale dokumenter fra en anden af Landsskatterettens sager. Det drejer sig om breve til klageren som Landsskatteretten havde modtaget retur i den sag klageren i *sag 38* ønskede genoptaget.

### **Ombudsmandens udtalelse**

Af hensyn til eventuelle anmodninger om aktindsigt og af ordensmæssige hensyn er det min opfattelse at en sags dokumenter skal bevares på den pågældende sag medmindre det er noteret på den oprindelige sag at de er tilgået den nye sag, og at det samtidig er noteret på den nye sag. Jeg kan ikke se at det på denne måde er noteret at dokumenterne er tilgået den nye sag.

\* \* \*

#### *Datostempling af indkomne dokumenter mv.*

##### *Sagerne 01-03, 06-10, 13, 16, 17, 19, 20-24, 26-29 og 40*

Ikke alle de breve Landsskatteretten har modtaget i de undersøgte sager, er forsynet med stempel der angiver datoen for modtagelsen. Datostempling mangler således på et eller flere breve (herunder telefax, *sag 22*) i 22 af de undersøgte 40 sager (*sagerne 01-03, 06-10, 13, 16, 17, 19, 20-24, 26-29 og 40*). Det bemærkes i den forbindelse at jeg har betragtet Landsskatterettens originale brev til den myndighed som klagen angår, med underretning om klagen, som et indkommet dokument når der i sagen ikke i øvrigt ligger andre breve/følgeskrivelser eller påtegninger fra myndigheden eller notater der besvarer Landsskatterettens underretning.

Ved min gennemgang af sagerne har det endvidere vist sig at ikke alle sager er oprettet samme dag som klagen er stemplet indgået i Landsskatteretten, ligesom der også kan være en anden dato for klagens registrering. Således blev klagen i *sag 03* sendt med telefax den 20. marts 2003 kl. 15.05. Den originale klage er stemplet ”Modtaget i LSR” den 21. marts 2003, men samtidig stemplet af sekretariatet med rubrikken ”Indgået” påtegnet med datoen 20. marts 2003; ifølge sagsomslaget er sagsdatoen den 21. marts 2003. Klagen i *sag 39* blev også sendt med telefax hvis transmission startede den 12. februar 2004 kl. 20.18. Klagen blev stemplet og med håndskrift ved rubrikken ”Indgået” noteret den 12. februar 2004 og yderligere stemplet ”REG. 16 FEB. 2004”. Ifølge sagsomslaget var sagsdatoen 16. februar 2004 hvilket også er den dag klageafgiften blev registreret som betalt.

Jeg udtalte i den forbindelse følgende i min foreløbige rapport:

### **”Ombudsmandens udtalelse**

Som jeg forstår Landsskatterettens stempning af indkomne klager, er stemplingen om modtagelsen eller registreringen udtryk for den dato hvor klagedokumentet faktisk er konstateret indgået i retten, mens den dato sekretariatet påskriver som datoen hvor klagedokumentet er indgået, er udtryk for det (arbejds)døgn inden for hvilket dokumentet er tilgået retten.

Der kan i Landsskatterettens journalsystem være indlagt rutiner der tjener samme formål som dem jeg berører i det følgende. Imidlertid er det efter min opfattelse uheldigt at ikke alle de indgåede dokumenter i de undersøgte sager er blevet behandlet ens.

Det er endvidere min umiddelbare opfattelse at en angivelse på selve det indkomne dokument af datoen for myndighedens modtagelse heraf kan være af ikke uvæsentlig bevismæssig betydning – også uanset at der hos den pågældende forvaltningsmyndighed sker journalisering af alle indkomne dokumenter. Det er i den forbindelse min opfattelse at en given stempning af datoen for modtagelsen af et dokument bør være entydig hvilket også vil gøre den umiddelbart forståelig f.eks. i forbindelse med aktindsigt.

Specielt hvad angår telefax, er jeg opmærksom på at datoen og tidspunktet for selve transmissionen vil fremgå af telefaxen, men en stempning angiver hvilken arbejdsdag dokumentet (herunder en telefax) er modtaget hos myndigheden.

*Jeg beder på den baggrund Landsskatteretten udtale sig om hvorledes det sikres at alle indkomne dokumenter forsynes med samme entydige angivelse af datoen for modtagelsen i Landsskatteretten.”*

Landsskatteretten har i den forbindelse udtalt følgende:

”I det omfang, der i de undersøgte sager er indgået post, der ikke er datostempet, er det en fejl, hvilket er beklageligt. Det vil blive indskærpet, at al indgået post datostemples, og at datoen for, hvornår en klage må anses for indgået i Landsskatteretten, er det tidspunkt, hvor retten første gang modtager en henvendelse i sagen. Kommer henvendelsen udenfor normal arbejdstid, vil sagen først blive anset for indgået dagen efter.”

### **Ombudsmandens endelige udtalelse**

Jeg er enig i at det er beklageligt at ikke alle indkomne breve i de undersøgte sager er forsynet med datostempel for Landsskatterettens modtagelse. Jeg forstår i øvrigt Landsskatterettens udtalelse således at problemstillingen om datostempning vil blive indskærpet, således at stemplingen fremover vil fremstå mere entydig. Jeg henviser i den forbindelse til hvad jeg har anført i min foreløbige udtalelse.

\* \* \*

**Udgående breve**

I de undersøgte sager ligger der dokumenter der angiver at være ”kopi” af breve Landsskatteretten har sendt. Imidlertid er ikke alle disse breve egentlige kopier; nogle er print af det pågældende brev med dato og navnet på underskriveren påstemplet eller indtastet. Underskriverens navn fremgår dog ikke af et eller flere print af de udgående breve i 35 af de undersøgte sager (*sagerne 01-21, 23-30, 32-34 og 38-40*). I to af sagerne (*sagerne 03 og 05*) er der print af udgående breve der ikke er dateret.

I min foreløbige rapport skrev jeg følgende:

**”Ombudsmandens udtalelse**

Det er min opfattelse at det bør fremgå klart af en myndigheds brevkopi hvem der har underskrevet brevet; jeg henviser til de betragtninger jeg har gjort om spørgsmålet ovenfor. *Jeg beder på den baggrund Landsskatteretten udtale sig om hvorledes det sikres at der i alle tilfælde bevares autentiske kopier af Landsskatterettens udgående breve (herunder med angivelse af underskriver og dato).*”

Af Landsskatterettens udtalelse fremgår følgende herom:

”I det omfang der i de undersøgte sager er udgående breve, der ikke er datostemplet og ikke har oplysninger om, hvilken medarbejder, der har sendt brevet, er det en beklagelig fejl. Det vil blive indskærpet, at kopien i sagen af udgående post skal datostemples og stemples med underskriverens navn.”

**Ombudsmandens endelige udtalelse**

Jeg er enig i at det er beklageligt at ikke alle kopier af udgående breve har datoangivelse eller oplysning om hvilken medarbejder der har underskrevet brevet. Jeg har bemærket at Landsskatteretten vil indskærpe at udgående post skal datostemples og stemples med underskriverens navn.

\* \* \*

Ifølge Landsskatterettens årsrapport for 2004 lagres alle egenproducerede sagsakter i fællesdokumentsystemet *indtil sagen er afsluttet*.

På den baggrund bad jeg i min foreløbige rapport Landsskatteretten om følgende:

**”Ombudsmandens udtalelse**

*Jeg beder Landsskatteretten uddybe denne oplysning. Jeg beder i den forbindelse Landsskatteretten oplyse med hvilket indhold dokumenterne opbevares, samt hvorledes det sikres at dokumenterne opbevares efter at sagen er afsluttet.*”

Landskatteretten har hertil udtalt:

”Landsskatteretten har ikke elektronisk arkivering og har heller ikke tilladelse til at opbevare dokumenter elektronisk. Det er papirversionen af alle dokumenter, der arkiveres. De egenproducerede dokumenter lægges i en papirversion på sagen, når de sendes og/eller er endelige. Dokumenterne opbevares tillige elektronisk, indtil sagen afsluttes, hvorefter de slettes automatisk.”

### **Ombudsmandens endelige udtalelse**

Jeg forstår Landsskatterettens udtalelse således at der frem til en sag er afsluttet, er såvel en papirudgave som en elektronisk udgave af de egenproducerede dokumenter. Efter sagens afslutning vil der alene være en papirudgave af dokumenterne. Forudsat at det sikres at der er en autentisk papirudgave af alle udgående breve mv. i sagerne, giver den skitserede fremgangsmåde mig ikke grundlag for bemærkninger.

#### **6. Aktindsigt**

##### *a) Retsgrundlaget*

Forvaltningslovens kapitel 4 (jf. lov nr. 571 af 19. december 1985 som ændret ved lov nr. 347 af 6. juni 1991, lov nr. 382 af 6. juni 2002 og lov nr. 215 af 31. marts 2004) regulerer spørgsmål om partens aktindsigt. Bestemmelserne suppleres af offentlighedslovens regler om egenaces og persondatalovens indsichtsregler. Endelig fremgik det af § 8, stk. 3, i forretningsordenen for Landsskatteretten at klageren på begæring kunne få tilsendt en kopi af det af Landsskatteretten optagne mødereferat fra klagerens forhandling af sagen med Landsskatterettens kontor.

##### *b) De undersøgte sager*

I ingen af de undersøgte sager ligger der afgørelser fra Landsskatteretten hvor en anmodning om aktindsigt er blevet afslået helt eller delvist. Der er i sagerne heller ikke henvist til andre (særskilte) sager hvor spørgsmålet om aktindsigt skulle være blevet behandlet.

##### *Sag nr. 27*

Regionen bemærkede i sin udtalelse over klagen i *sag 27* at klageren havde anmodet om aktindsigt i forbindelse med sagens afslutning, og at dette var imødekommet med undtagelse af interne arbejdsnotater. I besvarelsen af Landsskatterettens partshøring over regionens udtalelse skrev klagerens repræsentant: ”Med hensyn til aktindsigt ønskes interne arbejdsnotater tilsendt.” Det fremgår ikke af sagens akter at Landskatteretten har besvaret denne anmodning.

I min foreløbige rapport skrev jeg herom:

### ”Ombudsmandens udtalelse

Det er efter min opfattelse uklart hvilke interne arbejdsnotater klagerens repræsentant ønskede tilsendt (notater fra regionen, fra Landsskatteretten eller begge myndigheder). Hvis der var tale om en klage over regionens afslag på aktindsigt i interne arbejdsnotater, ville rette klagemyndighed have været Told- og Skattestyrelsen, jf. sagsudlægningsbekendtgørelsens § 22 (bekendtgørelse nr. 520 af 25. juni 2002 om myndighedsinddeling og sagsudlægning). Uanset hvilke notater bemærkningen omfattede, må det efter min opfattelse karakteriseres som en fejl at partsrepræsentantens bemærkning om aktindsigt i interne arbejdsnotater ikke er blevet besvaret.”

I sin udtalelse hertil skrev Landsskatteretten:

”Landsskatteretten beklager, at man tilsyneladende ikke har været opmærksom på det af klageren anførte om aktindsigt i interne arbejdsdokumenter, og at anmodningen/klagen herom derfor ikke er besvaret.”

### Ombudsmandens endelige udtalelse

Jeg er enig med Landsskatteretten i at det er beklageligt at retten tilsyneladende har overset klagerens bemærkninger om aktindsigt.

#### 7. Persondataloven

Landsskatteretten anvender elektronisk databehandling i forbindelse med tekstbehandling af breve og andre dokumenter. Af årsrapporten for 2004 fremgår i den forbindelse at Landsskatteretten har et fuldt integreret journal- og dokumenthåndteringssystem.

##### a) *Retsgrundlaget*

Lov nr. 429 af 31. maj 2000 om behandling af personoplysninger (herefter kaldet persondataloven) indeholder bl.a. følgende bestemmelser:

#### ”Afsnit III

#### **Registreredes rettigheder**

##### Kapitel 8

##### *Oplysningspligt over for den registrerede*

§ 28. Ved indsamling af oplysninger hos den registrerede skal den dataansvarlige eller dennes repræsentant give den registrerede meddelelse om følgende:

- 1) Den dataansvarliges og dennes repræsentants identitet.
- 2) Formålene med den behandling, hvortil oplysningerne er bestemt.
- 3) Alle yderligere oplysninger, der under hensyn til de særlige omstændigheder, hvorunder oplysningerne er indsamlet, er nødvendige for, at den registrerede kan varetage sine interesser, som f.eks.:
  - a) Kategorierne af modtagere.
  - b) Om det er obligatorisk eller frivilligt at besvare stillede spørgsmål samt mulige følger af ikke at svare.



c) Om reglerne om indsigt i og om berigtigelse af de oplysninger, der vedrører den registrerede.

*Stk. 2.* Bestemmelsen i stk. 1 gælder ikke, hvis den registrerede allerede er bekendt med de i nr. 1-3 nævnte oplysninger.

**§ 29.** Hvor oplysninger ikke er indsamlet hos den registrerede, påhviler det den dataansvarlige eller dennes repræsentant ved registreringen, eller hvor de indsamlede oplysninger er bestemt til videregivelse til tredjemand, senest når videregivelsen af oplysningerne finder sted, at give den registrerede meddelelse om følgende:

- 1) Den dataansvarliges og dennes repræsentants identitet.
- 2) Formålene med den behandling, hvortil oplysningerne er bestemt.
- 3) Alle yderligere oplysninger, der under hensyn til de særlige omstændigheder, hvorunder oplysningerne er indsamlet, er nødvendige for, at den registrerede kan varetage sine interesser, som f.eks.:
  - a) Hvilken type oplysninger det drejer sig om.
  - b) Kategorierne af modtagere.
- c) Om reglerne om indsigt i og om berigtigelse af de oplysninger, der vedrører den registrerede.

*Stk. 2.* Bestemmelsen i stk. 1 gælder ikke, hvis den registrerede allerede er bekendt med de i nr. 1-3 nævnte oplysninger, eller hvis registreringen eller videregivelsen udtrykkeligt er fastsat ved lov eller bestemmelser fastsat i henhold til lov.

*Stk. 3.* Bestemmelsen i stk. 1 gælder heller ikke, hvis underretning af den registrerede viser sig umulig eller er uforholdsmæssigt vanskelig.

**§ 30.** Bestemmelserne i § 28, stk. 1, og § 29, stk. 1, gælder ikke, hvis den registreredes interesse i at få kendskab til oplysningerne findes at burde vige for afgørende hensyn til private interesser, herunder hensynet til den pågældende selv.

*Stk. 2.* Undtagelse fra bestemmelserne i § 28, stk. 1, og § 29, stk. 1, kan tillige gøres, hvis den registreredes interesse i at få kendskab til oplysningerne findes at burde vige for afgørende hensyn til offentlige interesser, herunder navnlig til

- 1) statens sikkerhed,
- 2) forsvaret,
- 3) den offentlige sikkerhed,
- 4) forebyggelse, efterforskning, afsløring og retsforfølgning i straffesager eller i forbindelse med brud på etiske regler for lovregulerede erhverv,
- 5) væsentlige økonomiske eller finansielle interesser hos en medlemsstat eller Den Europæiske Union, herunder valuta-, budget- og skatteanliggender, og
- 6) kontrol-, tilsyns- eller reguleringsopgaver, herunder opgaver af midlertidig karakter, der er et led i den offentlige myndighedsudøvelse på de i nr. 3-5 nævnte områder.”

Den dataansvarlige har ifølge persondatalovens kapitel 8 pligt til på eget initiativ at underrette den registrerede om visse nærmere angivne forhold. Oplysningspligten indtræder samtidig med den dataansvarliges indsamling af oplysninger, herunder når den registrerede uopfordret retter henvendelse til den dataansvarlige – f.eks. ved at indgive en klage. Som udgangspunkt skal den registrerede have meddelelse om de i § 28 nævnte forhold samtidig med indsamlingen af oplysningerne hos den registrerede.

de. I de tilfælde hvor den registrerede selv henvender sig til den dataansvarlige i et brev eller lignende, og den dataansvarlige undergiver de modtagne oplysninger en eller anden form for behandling, f.eks. registrering eller opbevaring, vil den dataansvarlige skulle opfylde sin oplysningspligt snarest muligt hvilket i almindelighed vil sige inden for 10 dage. Hvis oplysningerne indhentes hos andre end den registrerede, indtræder den dataansvarliges oplysningspligt som udgangspunkt ved registreringen af de indsamlede oplysninger. Også i disse situationer skal den dataansvarlige give den registrerede meddelelse så tidligt som muligt. Den dataansvarlige er alene forpligtet til at give meddelelse til den registrerede en gang. Hvis der indsamles oplysninger ad flere omgange er det dog en betingelse at de efterfølgende indsamlinger ikke går ud over rammerne for den meddelelse som er givet den registrerede i forbindelse med den første indsamling. Meddelelsen skal være klar og tydelig. Underretningen bør gives skriftligt eller eventuelt elektronisk.

Efter persondatalovens § 28, stk. 2, § 29, stk. 2-3, og § 30 kan der gøres undtagelse fra oplysningspligten i følgende tilfælde:

*Hvis* der indsamles oplysninger hos den registrerede, og denne allerede er bekendt med de oplysninger som er omfattet af oplysningspligten i § 28, stk. 1; *hvis* der er indsamlet oplysninger hos andre end den registrerede, og den registrerede allerede er bekendt med de oplysninger som er omfattet af oplysningspligten efter § 29, stk. 1; *hvis* registreringen eller videregivelsen er udtrykkeligt fastsat ved lov eller bestemmelser fastsat i henhold til lov; *hvis* underretning af den registrerede viser sig umulig eller uforholdsmæssigt vanskelig; og endelig *hvis* der foreligger en af de i § 30 nævnte situationer.

Jeg henviser i øvrigt til Datatilsynets vejledning nr. 126 af 10. juli 2000 om registreredes rettigheder efter reglerne i kapitel 8-10 i lov om behandling af personoplysninger, afsnit 2.

*b) De undersøgte sager*

Ifølge Landsskatterettens brev til mig af 17. januar 2005 følger Landsskatteretten den praksis at sende en folder, ”Syv spørgsmål og svar om Landsskatteretten”, når retten kvitterer for modtagelsen af en klage. Af folderen fremgår det at klageren vil blive orienteret hvis det bliver nødvendigt at indhente supplerende oplysninger fra andre personer eller myndigheder, og at klageren vil få lejlighed til at udtale sig om de nye oplysninger. Herudover omtaler folderen den registreredes ret efter persondataloven til at få rettet eventuelle urigtige eller vildledende personlige oplysninger som Landsskatteretten har registreret edb-mæssigt i forbindelse med behandling af sagen. Der er herudover ingen henvisning eller oplysning om persondatalovens bestemmelser i folderen.

**Underretning af klageren***Sag nr. 38*

Under behandlingen af *sag 38* tog Landsskatterettens kontor telefonisk kontakt til told- og skatteregionen for at høre hvad regionen havde foretaget sig i forbindelse med Landsskatterettens kendelse i den oprindelige sag. Medarbejderen ved Landskatteretten tog notater af regionens oplysninger. Notaterne er ikke skrevet i hånden. Det fremgår heraf at regionen havde oplyst at der var blevet udarbejdet en forhøjelse rettet mod selskabet, og at der var rejst straffesag mod klageren. Endelig blev det oplyst at regionen var blevet kontaktet af klageren og dennes advokat. Mere end fem uger efter denne samtale anmodede Landsskatteretten skriftligt regionen om en udtalelse til klagerens anmodning om genoptagelse, herunder om besvarelse af nogle af Landsskatteretten rejste spørgsmål om klagerens tilknytning til det nu opløste anpartsselskab, og om regionen ville rejse eller havde rejst krav mod klageren om forhold der var omfattet af rettens oprindelige kendelse vedrørende selskabet. Herefter tog Landsskatteretten telefonisk kontakt til en advokat. Det fremgår af rettens notat om samtalen at advokaten blev spurgt om han havde været involveret i tvangsopløsningen af det anpartsselskab som den oprindelige sag omhandlede. Advokaten gav samtidig oplysning om det personlige krav mod klageren og bødekrevet. Klageren havde ingen partsrepræsentant i forbindelse med sagens indbringelse for og behandling i Landsskatteretten, og der foreligger ingen tilkendegivelser fra klageren om at han ønskede eller accepterede at advokaten blev inddraget i den sag der verserede i Landsskatteretten, ej heller om at klageren ikke selv ønskede at medvirke til sagens oplysning.

**Ombudsmandens udtalelse**

Efter det for mig oplyste sendte Landsskatteretten folderen ”Syv spørgsmål og svar om Landsskatteretten” til klageren, men retten gav ikke klageren særskilt meddelelse om ”indsamlingen” (de telefoniske henvendelser til regionen og advokaten) eller ”behandlingen” af de oplysninger som Landsskatteretten modtog telefonisk fra regionen eller fra advokaten. Klageren fik derimod tilsendt en kopi af regionens svar på rettens skriftlige henvendelse. Jeg må derfor anse det for tvivlsomt om parten fik den fornødne underretning.

Jeg bemærker i øvrigt at Landsskatteretten så vidt ses ikke som lovet i folderen gav underretning om alle de øvrige oplysningsskridt der blev foretaget i sagen.

**Underretning af andre end klageren**

I flere af de undersøgte sager har Landsskatteretten edb-behandlet personoplysninger om andre end klagerne. Som eksempler kan jeg nævne omtalen af klagerens mor med angivelse af navn, adresse og arbejdsplads i kendelsen i *sag 09* og i kendelsen i *sag 30* omtalen af klagerens (voksne) børn som var aktionærer i det pågældende selskab (og hvoraf den ene var direktør, og den anden som hovedaktionær havde modtaget nogle af de varer der var omtalt i sagen). *Sag 40* nævner i kendelsen begge inte-

ressenterne i et interessentselskab; klagen til Landsskatteretten var kun indgivet af den ene interessent, og korrespondancen i sagen omfattede kun denne interessent. Som sagerne foreligger for mig, kan jeg ikke se at det har været overvejet at anvende persondatalovens regler over for andre end klageren. Jeg har derfor ikke foretaget en nærmere gennemgang af Landsskatterettens anvendelse af loven over for andre end klagerne.

### **Samlet om underretning i de undersøgte sager**

Min gennemgang af sagerne viser generelt set at enten den registrerede klager eller dennes repræsentant fik underretning om det materiale og de oplysninger som Landsskatteretten indhentede til brug for rettens behandling af klagen, og (ved den vedlagte folder) om muligheden for at kunne kræve urigtige eller vildledende personlige oplysninger som Landsskatteretten havde registreret edb-mæssigt, berigtiget. Endelig fremgik det af Landsskatterettens kendelse hvilke andre myndigheder og personer (eventuelle partsrepræsentanter) der har fået kopi af kendelsen. Herudover sker der ingen underretning af en karakter som efter min opfattelse kan siges at opfylde pligten til underretning efter persondataloven.

I min foreløbige rapport skrev jeg herefter følgende:

#### **”Ombudsmandens udtalelse**

Det nærmere indhold af oplysningspligten i §§ 28 og 29 må efter min mening anses for uafklaret. Dette beror for det første på at bestemmelserne på nogle centrale punkter er mindre klart formuleret. Hertil kommer at der fortsat kun foreligger en sparsom praksis fra Datatilsynet samt andre kontrolmyndigheder. Det må derfor anses for uafklaret hvor omfattende en forpligtelse der er tale om. Jeg har ovenfor peget på nogle eksempler hvor Landsskatteretten har edb-behandlet personoplysninger om andre end klagerne, og hvor jeg anser det for utvivlsomt at oplysningspligten ikke var blevet opfyldt. Gennemgangen giver mig imidlertid ikke holdpunkter for at drage videregående konklusioner vedrørende rettens efterlevelse af persondatalovens oplysningsforpligtelser. Jeg finder dog at burde pege på at Landsskatterettens ovenfor beskrevne generelle fremgangsmåde med hensyn til at oplyse om forholdene i §§ 28 og 29 kan give anledning til betænkeligheder. Det ses således ikke at være sikret at der gives andre end klagerne lovpåbudte oplysninger efter § 29, og klagerne ses ikke at få oplysning om retten til at søge indsigt. *Der kan derfor være anledning for Landsskatteretten til at foretage en revurdering af sin praksis med hensyn til underretning efter §§ 28 og 29. Jeg bemærker at jeg vil sende et eksemplar af min endelige redegørelse til Datatilsynet hvorved tilsynet vil blive underrettet om min undersøgelse.”*

Landsskatteretten har hertil udtalt følgende:

”Landsskatteretten har noteret sig bemærkningerne om rettens anvendelse af persondataloven. Det bemærkes dog, at retten har udarbejdet en intern instruks om un-

derretning af bipersoner, og at sagsbehandlingssystemet indeholder et standardbrev, der benyttes ved sådan underretning.

Landsskatteretten vil i overensstemmelse med ombudsmandens anbefaling revurdere sin praksis vedrørende underretning efter persondataloven, herunder om der kan være behov for en tydeliggørelse af bestemmelserne i den folder, der udsendes i forbindelse med kvitteringsbrevet.

Hvis Datatilsynets gennemgang af ombudsmandens endelige redegørelse giver anledning til bemærkninger, vil Landsskatteretten naturligvis også tage disse til efterretning.”

Skatteministeriet har udtalt følgende:

”Skatteministeriet har noteret sig, at Folketingets Ombudsmand vil sende et eksemplar af sin redegørelse til Datatilsynet, og at Landsskatteretten har tilkendegivet, at man vil tage Datatilsynets eventuelle bemærkninger til efterretning.

Skatteministeriet er opmærksom på, at Datatilsynets gennemgang af redegørelsen kan give anledning til, at Skatteministeriet går i dialog med Datatilsynet og SKAT med henblik på at sikre en ensartet praksis med hensyn til underretning efter persondatalovens §§ 28 og 29 på hele ministerområdet.”

### Ombudsmandens endelige udtalelse

Jeg har noteret mig myndighedernes udtalelser og henviser i øvrigt til min foreløbige udtalelse.

#### 8. Partshøring

##### a) Retsgrundlaget

Med det formål at give parten mulighed for at kommentere, korrigere og supplere en sags faktuelle grundlag er der i forvaltningslovens §§ 19 og 21 følgende bestemmelser om partshøring henholdsvis på myndighedens initiativ og efter partens begæring (jf. lov nr. 571 af 19. december 1985):

”§ 19. Kan en part i en sag ikke antages at være bekendt med, at myndigheden er i besiddelse af bestemte oplysninger vedrørende sagens faktiske omstændigheder, må der ikke træffes afgørelse, før myndigheden har gjort parten bekendt med oplysningerne og givet denne lejlighed til at fremkomme med en udtalelse. Det gælder dog kun, hvis oplysningerne er til ugunst for den pågældende part og er af væsentlig betydning for sagens afgørelse. Myndigheden kan fastsætte en frist for afgivelsen af den nævnte udtalelse.

*Stk. 2.* Bestemmelsen i stk. 1 gælder ikke, hvis

- 1) det efter oplysningernes karakter og sagens beskaffenhed må anses for ubetænkeligt at træffe afgørelse i sagen på det foreliggende grundlag,
- 2) udsættelse vil medføre overskridelse af en lovbestemt frist for sagens afgørelse,

- 3) partens interesse i, at sagens afgørelse udsættes, findes at burde vige for væsentlige hensyn til offentlige eller private interesser, der taler imod en sådan udsættelse,
- 4) parten ikke har ret til aktindsigt efter reglerne i kapitel 4 med hensyn til de pågældende oplysninger,
- 5) den påtænkte afgørelse vil berøre en videre, ubestemt kreds af personer, virksomheder m.v., eller hvis forelæggelsen af oplysningerne for parten i øvrigt vil være forbundet med væsentlige vanskeligheder, eller
- 6) der ved lov er fastsat særlige bestemmelser, der sikrer parten adgang til at gøre sig bekendt med grundlaget for den påtænkte afgørelse og til at afgive en udtalelse til sagen, inden afgørelsen træffes.

*Stk. 3.* Vedkommende minister kan efter forhandling med justitsministeren fastsætte regler om, at nærmere angivne sagsområder, hvor bestemmelserne i stk. 2, nr. 1 eller 5, i almindelighed vil finde anvendelse, ikke skal være omfattet af bestemmelsen i stk. 1.

...

**§ 21.** Den, der er part i en sag, kan på ethvert tidspunkt af sagens behandling forlange, at sagens afgørelse udsættes, indtil parten har afgivet en udtalelse til sagen. Myndigheden kan fastsætte en frist for afgivelsen af den nævnte udtalelse.

*Stk. 2.* Bestemmelsen i stk. 1 gælder ikke, hvis

- 1) udsættelse vil medføre overskridelse af en lovbestemt frist for sagens afgørelse,
- 2) partens interesse i, at sagens afgørelse udsættes, findes at burde vige for væsentlige hensyn til offentlige eller private interesser, der taler imod en sådan udsættelse, eller
- 3) der ved lov er fastsat særlige bestemmelser, der sikrer parten adgang til at afgive en udtalelse til sagen, inden afgørelsen træffes.”

Ifølge § 6 i bekendtgørelse nr. 180 af 1. april 1986 af forretningsordenen for Landsskatteretten kunne retten undlade at imødekomme en begæring om personlig forhandling når en sådan forhandling efter forholdene måtte anses for åbenbart overflødig. Denne bestemmelse blev ophævet med § 1, nr. 6, i bekendtgørelse nr. 351 af 2. juni 1987 om ændring af bekendtgørelse af forretningsordenen for Landsskatteretten. Af pkt. 12 i Skatteministeriets cirkulæreskrivelse nr. 90 af 2. juni 1987 fremgik at det som en konsekvens af forvaltningslovens § 21, stk. 1, var fundet hensigtsmæssigt at ophæve § 6 i den dagældende forretningsorden for Landsskatteretten. Videre fremgik det af cirkulæret at Landsskatteretten efter ophævelsen ikke kunne afslå en anmodning om personlig forhandling med rettens sekretariat.

På tidspunktet for fremsættelsen af lovforslag nr. 6 af 4. oktober 1989 (om skattemyndighedernes organisation og opgaver mv.) havde en klager adgang til at fremsætte anmodning om personlig forhandling af sin klage til Landsskatteretten. De dagældende regler blev forstået således at klageren havde ret til at udtale sig mundtligt under sagen, enten ved en forhandling med Landsskatterettens personale og/eller ved at forelægge sagen under et retsmøde. Efter den daværende praksis opfattede man som

udgangspunkt en begæring om personlig forhandling som et ønske om et møde med en af rettens sagsbehandlere. En sådan anmodning om mundtlig forhandling med en sagsbehandler skulle altid imødekommes (mens retten selv kunne træffe beslutning om at afslå en anmodning om forhandling ved selve retten som åbenbart overflødig). Reglerne om forhandling med Landsskatterettens personale fandtes dengang i forretningsordenen for Landsskatteretten. Med lovforslagets § 31 (den vedtagne § 26) foreslog man at disse regler om forhandling med rettens personale blev lovfæstet. Forarbejderne til bestemmelsen (jf. de specielle bemærkninger til § 31 i lovforslag nr. 6 af 4. oktober 1989, Folketingstidende 1989-90, 1. samling, tillæg A, sp. 251, senere vedtaget som § 26 i lov nr. 824 af 19. december 1989) omtaler ikke begrænsninger af en klagers mulighed for forhandling af sagen.

Under Landsskatterettens behandling af de undersøgte sager var forvaltningslovens regler om partshøring suppleret af bestemmelserne i skattestyrelseslovens § 26, stk. 1, jf. lovbekendtgørelse nr. 805 af 24. september 2003, og forretningsordenen for Landsskatteretten §§ 6-8. Bestemmelserne lød således:

”§ 26. Klageren har adgang til at udtale sig ved en mundtlig forhandling.

*Stk. 2. ...*”

”§ 6. Hvis der under Landsskatterettens behandling af en klagesag fremkommer oplysninger om sagens faktiske omstændigheder, som ikke fremgår af den indsendte sagsfremstilling, skal Landsskatteretten gøre klageren bekendt med disse oplysninger, medmindre oplysningerne er uden betydning for klagenes afgørelse. Klageren skal samtidig underrettes om retten til at udtale sig skriftligt eller mundtligt over for Landsskatterettens kontor. Klagerens skriftlige udtalelse eller anmodning om at få adgang til at udtale sig mundtligt skal foreligge inden for en frist på 14 dage, medmindre Landsskatteretten efter omstændighederne har fastsat en længere frist i sagen. Fremkommer der ingen henvendelse fra klageren inden for fristen, viderebehandles sagen på det foreliggende grundlag.

*Stk. 2.* Hvis en vurdering af en fast ejendom er påklaget af en anden end ejendommens ejer, skal Landsskatteretten give ejeren lejlighed til at udtale sig skriftligt eller mundtligt over klagen, før Landsskatteretten afgør klagen. Stk. 1, 3. og 4. pkt., finder tilsvarende anvendelse.

§ 7. ...

*Stk. 2.* Hvis Landsskatterettens afgørelse af et klagepunkt angår bedømmelsen af de skatte- eller afgiftsmæssige virkninger af et retsforhold mellem klageren og en tredjemand, og er der grund til at antage, at denne tredjemand ønsker en anden bedømmelse af retsforholdet lagt til grund end den bedømmelse, klageren ønsker lagt til grund, kan Landsskatteretten bestemme, at tredjemand skal anmodes om at udtale sig skriftligt eller mundtligt herom over for rettens kontor. Landsskatteretten kan endvidere bestemme, at tredjemand skal anmodes om at udtale sig under et retsmøde.

*Stk. 3.* Hvis der træffes beslutning om at inddrage tredjemand i sagen efter stk. 2, skal klageren underrettes herom, inden der rettes henvendelse til tredjemand. § 7, stk. 1, 2.-4. pkt., finder tilsvarende anvendelse.

...

**§ 8.** Hvis klageren har anmodet om adgang til at udtale sig mundtligt over for Landsskatterettens kontor, eller hvis Landsskatteretten af hensyn til sagens oplysning anser et møde med klageren for hensigtsmæssigt, indkaldes klageren til et møde med en af Landsskatterettens sagsbehandlere. Indkaldelsen skal foretages med mindst 14 dages varsel, medmindre en kortere frist aftales med klageren. Landsskatteretten fastsætter tid og sted for mødet. I sager om vurdering mv. af en fast ejendom kan det bestemmes, at mødet finder sted i forbindelse med en besigtigelse af ejendommen.

...

*Stk. 3.* Klageren kan på begæring få tilsendt en kopi af det af Landsskatteretten optagne mødereferat. Båndoptagelse af mødet må ikke finde sted.

...”

Tilsvarende bestemmelser findes nu i skatteforvaltningslovens § 43, stk. 1, og i forretningsordenen for Landsskatteretten, jf. bekendtgørelse nr. 974 af 17. oktober 2005, idet der dog er foretaget en mindre ændring og tilføjelse i forretningsordenens § 7, stk. 3.

Som udgangspunkt stilles der ingen formkrav til borgernes kommunikation med forvaltningen. Det er endvidere almindeligt antaget at forvaltningen ikke uden særlig hjemmel kan kræve at en borger udfylder særlige ansøgningsskemaer eller blanketter i forbindelse med sagsoplysningen. Dette gælder også sager der rejses på borgerens initiativ. Når blot parten meddeler de ønskede oplysninger, er formen underordnet, jf. Kaj Larsen m.fl., Forvaltningsret, 2. udgave (2002), side 479.

I visse sager vil det imidlertid være nødvendigt at forelægge oplysningerne for parten skriftligt for at en partshøring kan opfylde sit formål. Medmindre andet følger af bestemmelserne i forvaltningslovens § 19, stk. 2, vil en part altid kunne kræve at afgive sin udtalelse skriftligt, men det må i øvrigt antages at parten kan vælge mellem at udnytte muligheden for at udtale sig skriftligt eller mundtligt. Vælger parten at udtale sig mundtligt, har myndigheden en pligt til at notere eventuelle nye oplysninger om sagens faktiske omstændigheder (offentlighedslovens § 6).

Det fremgik af skattestyrelseslovens § 25, stk. 2 (nu skatteforvaltningslovens § 42, stk. 2), og forretningsordenens § 2, stk. 3, at en klage til Landsskatteretten skulle være skriftlig. Skattestyrelseslovens § 26, stk. 1 (nu skatteforvaltningsloven § 43, stk. 1), og § 8 i forretningsordenen fastslog klagerens ret til at udtale sig ved en mundtlig



forhandling (med rettens kontor), ligesom klageren havde mulighed for at anmode om at få lejlighed til at udtale sig mundtligt til retten under et retsmøde (skattestyrelseslovens § 27, stk. 1, nu skatteforvaltningslovens § 44, stk. 1, og forretningsordenens § 12).

Efter § 6, stk. 1, 2. pkt., i den dagældende forretningsorden skulle Landsskatteretten i forbindelse med partshøring af klageren efter bestemmelsens 1. pkt. samtidig underrette klageren om retten til at udtale sig skriftligt eller mundtligt over for Landsskatterettens kontor. Dette punktum er ikke gentaget i § 6 i den nu gældende forretningsorden for Landsskatteretten (jf. bekendtgørelse nr. 974 af 17. oktober 2005) som lyder således:

”§ 6. Hvis der under Landsskatterettens behandling af en klagesag fremkommer oplysninger om sagens faktiske omstændigheder, som ikke fremgår af den indsendte sagsfremstilling, skal Landsskatteretten gøre klageren bekendt med disse oplysninger, medmindre oplysningerne er uden betydning for klagens afgørelse. Klagerens bemærkninger til oplysningerne skal foreligge inden for en frist på 14 dage, medmindre Landsskatteretten efter omstændighederne har fastsat en længere frist i sagen. Fremkommer der ingen henvendelse fra klageren inden for fristen, viderebehandles sagen på det foreliggende grundlag.

*Stk. 2.* Hvis en vurdering af en fast ejendom er påklaget af en anden end ejendommens ejer, skal Landsskatteretten give ejeren lejlighed til at udtale sig skriftligt eller mundtligt over klagen, før Landsskatteretten afgør klagen. Stk. 1, 2. og 3. pkt., finder tilsvarende anvendelse.”

*b) De undersøgte sager*

Ingen af de undersøgte sager har drejet sig om vurdering af fast ejendom (forretningsordenens § 6, stk. 2), og i ingen af sagerne har afgørelsen omfattet et klagepunkt som beskrevet i forretningsordenens § 7, stk. 2.

I alle de undersøgte sager, med undtagelse af *sag 39*, har Landsskatteretten underrettet den myndighed som klagen angår, om klagen. Hvis der i klagen til Landsskatteretten var fremsat nye faktiske oplysninger der ikke fremgik af sagsmaterialet, bad retten om kommentarer dertil fra den myndighed som klagen angår (jf. forretningsordenens § 4, stk. 2 og stk. 3). Gennemgangen viser at Landsskatteretten generelt har sendt de udtalelser retten har indhentet efter forretningsordenens § 4, stk. 3, fra de myndigheder som klagerne angår, til parthøring i alle de tilfælde hvor udtalelserne har indeholdt bemærkninger til klagen.

I de af de undersøgte sager hvor Landsskatteretten har indhentet Told- og Skattestyrelsens udtalelse til kontorets indstilling til klagens afgørelse (jf. forretningsordenens § 9), dvs. i *sagerne 01-03, 05-07, 11, 21, 22, 23, 25, 26, 28-32 og 36*, foretog Landsskatteretten partshøring over de afgivne udtalelser. Som jeg forstår det (standard)brev der blev sendt til klageren i den forbindelse, var udtalelserne fra myndig-

hederne (Told- og Skattestyrelsen og de(n) myndighed(er) styrelsen havde hørt) og kontorets indstilling til afgørelse vedlagt brevet.

### **Eksempler fra de undersøgte sager**

#### *Sag nr. 10*

I *sag 10* partshørte Landsskatteretten klageren over den udtalelse retten havde modtaget med sagsakterne fra den told- og skatteregion der havde afgjort den påklagede afgørelse. Landsskatteretten oplyste i den forbindelse at klagerens bemærkninger kunne fremsættes skriftligt eller mundtligt. Hvis klageren ønskede at fremsætte sine bemærkninger mundtligt, bad Landsskatteretten om at klageren rettede henvendelse til sagsbehandleren inden 14 dage. Der kom ingen bemærkninger fra klageren i den forbindelse.

#### *Sag nr. 22*

Landsskatteretten foretog i *sag 22* partshøring af klageren over udtalelsen fra told- og skatteregionen, referatet fra kontorforhandlingen og (efter aftale) over to anonymiserede kopier af Landsskatterettens kendelser fra lignende sager afsagt under rettens behandling af sagen. Med partshøringen over Told- og Skattestyrelsens udtalelse vedrørende kontorets indstilling til sagens afgørelse spurgte retten om klageren fortsat ønskede retsmøde i sagen. Denne fremgangsmåde er også benyttet i andre af de undersøgte sager; jeg henviser i den forbindelse til min behandling af dette spørgsmål nedenfor i afsnittet om sagens afgørelse.

### **Sager hvor der ikke er blevet partshørt korrekt**

#### *Sag nr. 24*

Landsskatteretten partshørte klageren i *sag 24* over told- og skatteregionens udtalelse om klagen. Klageren kommenterede herefter udtalelsen. Efter at sagen havde været forhandlet med Landsskatterettens kontor den 11. november 2002, sendte Landsskatteretten den 20. december 2002 en kopi af referatet fra forhandlingen til klageren med anmodning om at klageren rettede henvendelse til retten hvis referatet gav anledning til bemærkninger. Samtidig bad retten klageren om at sende noget materiale til retten. Landsskatteretten modtog materialet fra klageren den 6. januar 2003. Herefter bad Landsskatteretten den 17. december 2003 klageren om at indsende yderligere materiale til retten. Retten modtog materialet den 12. januar 2004 og sendte det til regionen med anmodning om en udtalelse over betydningen af materialet for opgørelsen af virksomhedens momstilsvar og lønsumsafgift. Regionen foretog på den baggrund en regulering af opkrævningerne over for virksomheden. Den 29. januar 2004 sendte Landsskatteretten klageren en kopi af told- og skatteregionens supplerende udtalelse med anmodning om at klageren rettede henvendelse til Landsskatteretten inden tre uger hvis klageren havde bemærkninger til regionens regulering eller udtalelse eller i øvrigt havde anledning til yderligere bemærkninger. Det fremgik ikke af brevet hvad der videre ville ske hvis der ingen bemærkninger var. Klageren kom ikke med bemærkninger til den supplerende udtalelse, og efter fristens udløb afgjorde Landsskatteretten sagen på det foreliggende grundlag.

Jeg skrev herom i min foreløbige rapport:

### **”Ombudsmandens udtalelse**

Det fremgik af forretningsordenens § 6, stk. 1, 4. pkt., at en sag blev viderebehandlet på det foreliggende grundlag hvis der ikke kom nogen henvendelse fra klageren inden for høringsfristen. Alligevel er det på baggrund af sagens forløb min opfattelse at det havde været mest hensynsfuldt og bedst stemmende med god forvaltnings-skik hvis det af Landsskatterettens seneste brev til klageren havde fremgået at der ville blive truffet afgørelse på det foreliggende grundlag såfremt Landsskatteretten ingen bemærkninger modtog fra repræsentanten inden fristens udløb.”

Landsskatteretten har om sag nr. 24 udtalt følgende:

#### *”Sag nr. 24*

I denne sag, hvor klageren var repræsenteret ved en professionel repræsentant (et statsautoriseret revisionsaktieselskab), var der alene begæret forhandling og altså ikke retsmøde. Det udsendte materiale var en udtalelse fra ToldSkat, hvori det tidligere opkrævede momstilsvær blev nedsat, men udtalelsen indeholdt ikke i øvrigt oplysninger af faktisk karakter. I hvert fald i denne situation fandt – og finder – Landsskatteretten ikke behov for at angive, at klagen vil blive afgjort på det foreliggende grundlag, hvis klageren/repræsentanten ikke fremkommer med bemærkninger til det udsendte materiale. Dette angives derimod i alle tilfælde, hvor der anmodes om f.eks. indsendelse af materiale eller lignende, og hvor det må påregnes, at manglende indsendelse vil have skadevirkning for klageren. Dette var ikke situationen her.

Ved udsendelse af f.eks. forhandlingsreferater gøres der tilsvarende heller ikke bemærkning om, at sagen vil blive afgjort på det foreliggende grundlag, hvis der ikke kommer bemærkninger til referatet.”

### **Ombudsmandens endelige udtalelse**

Jeg har taget Landsskatterettens opfattelse til efterretning. Herefter har jeg ikke grundlag for at kritisere at Landsskatteretten ikke i rettens seneste brev til klager tilkendegav at sagen ville blive afgjort på det foreliggende grundlag hvis retten ikke modtog bemærkninger fra repræsentanten inden fristen udløb.

\* \* \*

*Sag nr. 26*

Landsskatteretten foretog i *sag 26* partshøring af klageren i to omgange over kendelser i sager afsagt mens sagen var under behandling i Landsskatteretten. Den ene af kendelserne foreligger i sagen alene i en ikke anonymiseret udgave, men af brevet til klageren fremgår det at kendelsen er sendt i anonymiseret form.

**Ombudsmandens udtalelse**

Jeg har ved min gennemgang af sagerne lagt til grund at det er en anonymiseret udgave af de kendelser der ligger i sagen, der er sendt til klageren. Når der ikke er overensstemmelse mellem hvad der står i et brev, og de dokumenter der ligger i en sag, opstår der imidlertid bevismæssig tvivl – i dette tilfælde om i hvilken form den pågældende kendelse er sendt til klageren – hvilket efter min opfattelse er uheldigt.

\* \* \*

*Sag nr. 38*

I *sag 38* fik klageren tilsendt en kopi af told- og skatteregionens udtalelse uden samtidig at blive bedt om at komme med eventuelle bemærkninger hertil.

Herom skrev jeg i min foreløbige udtalelse:

**”Ombudsmandens udtalelse**

Efter min opfattelse burde Landsskatteretten have bedt om klagerens eventuelle bemærkninger til den fremsendte udtalelse. Da klageren havde lejlighed til at kommentere udtalelsen under den efterfølgende kontorforhandling af sagen, giver fremgangsmåden mig dog ikke grundlag for yderligere bemærkninger.”

Om *sag 38* har Landsskatteretten udtalt:

*”Sag nr. 38 (foreløbig redegørelse side 66)*

Udtalelsen blev udsendt sammen med indkaldelsen til forhandling, der var aftalt til afholdelse en uge senere. Udtalelsen indeholdt, udover oplysninger om klagerens tilknytning til et selskab, kun bemærkninger, der i sin essens gik ud på, at klageren i forbindelse med behandlingen af sagen i ToldSkat ikke havde været samarbejdsvillig.

Da Landsskatteretten tilstræber ikke at forlænge sagsbehandlingstiden med overflødige høringer, blev klageren ikke anmodet om at fremkomme med sine bemærkninger hertil forud for forhandlingen.”

### Ombudsmandens endelige udtalelse

Jeg har taget Landsskatterettens synspunkter til efterretning. Herefter har jeg ikke grundlag for at kritisere at Landsskatteretten ikke ved fremsendelsen bad om klagerens eventuelle bemærkninger til kopien af told- og skatteregionens udtalelse.

#### Sager hvor klageren har anmodet om forhandling

I 24 af de undersøgte sager (*sagerne 01-07, 09, 10, 21-33, 37 og 38*) har klagerne bedt om/forbeholdt sig ret til forhandling af sagen, og i *sag 11* havde sagen været forhandlet med klageren i forbindelse med Landsskatterettens behandling af den oprindelige sag.

Af 21 af de undersøgte sager hvor forhandling af sagen fandt sted (*sagerne 01-03, 05-07, 09, 10, 22-26, 28-33, 37 og 38*), blev de 13 gennemført ved personligt fremmøde og de otte pr. telefon (*sagerne 01-03, 06, 09, 10, 23 og 37*).

*Sag nr. 01, sag nr. 02, sag nr. 07, sag nr. 10 og sag nr. 25*

Det fremgår direkte af 11 af de 21 forhandlede sager at varslet for indkaldelse af klageren (forretningsordenens § 8, stk. 1) er overholdt. Af fem af sagerne (*sagerne 26, 28, 31, 37 og 38*) fremgår det (indirekte) at der er indgået en aftale med klageren om tidspunktet for forhandlingen af sagen. I andre fem af de undersøgte sager (*sagerne 01, 02, 07, 10 og 25*) foreligger derimod ingen dokumentation for at varslet i forretningsordenens § 8, stk. 1, er overholdt.

### Ombudsmandens udtalelse

Hvor en fastsat frist kan fraviges ved aftale, vil det efter min opfattelse være relevant for en myndighed at sikre sig dokumentation for en sådan aftale. I ingen af de undersøgte sager foreligger der klager over det fastsatte tidspunkt for sagens behandling. Jeg har derfor ikke grundlag for at antage at der ikke skulle være indgået aftale om et kortere varsel i de pågældende sager.

\* \* \*

*Sag nr. 04*

I klagen til Landsskatteretten var der i *sag 04* taget forbehold for forhandling af sagen. Under sagens behandling ringede klageren til Landsskatterettens kontor og anmodede om fuld omkostningsdækning til foretagelse af syn og skøn hvilken anmodning blev imødekommet. Herefter skrev den repræsentant klageren havde under syns- og skønsforretningen, til Told- og Skattestyrelsen med forslag til sagens forlig. Af repræsentantens brev til Told- og Skattestyrelsen (som Landsskatteretten modtog i kopi fra styrelsen) fremgik at forslaget blev fremsat uden præjudice for den verserende sag i Landsskatteretten som i negativt fald afventede resultatet af syns- og skønsforretningen. Told- og Skattestyrelsen indstillede til Landsskatteretten at sagen

blev afgjort i overensstemmelse med det resultat som klageren og styrelsen var enige om. Sagen blev ikke forhandlet med kontoret inden Landsskatteretten afsagde kendelse i overensstemmelse med Told- og Skattestyrelsens indstilling.

### **Ombudsmandens udtalelse**

Sådan som sagen forløb, og med det udfald sagen fik, giver det mig ikke grundlag for bemærkninger at sagen blev afgjort uden forhandling.

\* \* \*

*Sag nr. 21 og sag nr. 27*

I *sag 21* meddelte klagerens repræsentant mundtligt til rettens sagsbehandler at der kunne træffes afgørelse på det foreliggende grundlag. Dette opfattede retten som udtryk for at anmodningen om forhandling af sagen var frafaldet (men derimod ikke anmodningen om retsmøde). Landsskatteretten udarbejdede herefter en kontorindstilling til klagens afgørelse som blev sendt til Told- og Skattestyrelsen.

I *sag 27* bad partsrepræsentanten – efter en del korrespondance – om at der blev truffet afgørelse på det foreliggende grundlag. Herefter blev sagen ikke forhandlet.

### **Ombudsmandens udtalelse**

Landsskatteretten har uden videre opfattet partsrepræsentanternes tilkendegivelser på denne måde hvorefter deres anmodning om forhandling blev anset for frafaldet. Det havde efter min mening været bedst stemmende med god forvaltningsskik hvis denne opfattelse af repræsentanternes tilkendegivelser var blevet noteret og eventuelt bekræftet over for repræsentanten i et særskilt brev. Jeg henviser i den forbindelse til de sager der er gengivet i beretningen for Folketingets Ombudsmand fra 1989, side 58 ff og side 138 ff. I de to sager er der ingen klager over at sagerne ikke blev forhandlet. Jeg har derfor ikke grundlag for at forfølge spørgsmålet længere.

\* \* \*

### **Referat af forhandlingen**

I 20 af de sager hvor klageren har forhandlet sagen med Landsskatterettens kontor (*sagerne 01-03, 05-07, 09, 10, 22-26, 28-33 og 38*), har klageren fået tilsendt kontorets referat af mødet med anmodning om at rette henvendelse til retten inden 14 dage hvis referatet gav anledning til bemærkninger. Dette skete også i sager hvoraf det ikke fremgår at klageren skulle have anmodet herom.

I *sag 11* (genoptagelsessagen) ligger en kopi af et referat af klagerens forhandling med Landsskatterettens kontor i forbindelse med rettens behandling af den oprindelige klage. Jeg kan ikke se om klageren i den forbindelse har haft referatet af forhand-

lingerne til eventuelle bemærkninger (herunder om klageren har bedt om at få en kopi af referatet, jf. § 8, stk. 3, i forretningsordenen).

#### *Sag nr. 37*

I *sag 37* fik klageren ikke referatet fra forhandlingen tilsendt og havde ikke bedt herom. Ifølge referatet havde repræsentanten under forhandlingen henvist til klageskrivelsen, frafaldet retsmødebegæringen og oplyst at klageren ville gå til domstolene med sagen.

### **Ombudsmandens udtalelse**

Det giver mig ikke grundlag for bemærkninger at dette referat ikke blev sendt til høring hos klageren.

#### **Partshøringens gennemførelse**

I *sagerne 03, 05, 06, 09, 22, 23, 24, 26, 28, 29, 30, 31, 32, 33, 37 og 38* sendte Landsskatteretten klageren/klagerens partsrepræsentant en skriftlig indkaldelse/bekræftelse om dato, tid og sted for kontorforhandlingen af sagen.

Ifølge Landsskatterettens breve i *sagerne 05, 06, 23, 28, 29 og 32* skulle repræsentanten straks give besked hvis han var forhindret i at deltage i mødet, og repræsentanten skulle ikke forvente at blive/ville ikke blive indkaldt til et nyt møde hvis han udeblev uden at have givet besked om udeblivelsen. Der er i brevene i disse seks sager ikke direkte henvist til en forudgående aftale om dato og tid for mødet, men i *sag 28* omtales en forudgående telefonsamtale herom.

Jeg skrev om partshøringens gennemførelse i min foreløbige udtalelse:

#### **”Ombudsmandens udtalelse**

Det er ikke altid at Landsskatteretten over for klageren tilkendegiver en konsekvens af udeblivelse fra en fastsat forhandling uden forudgående underretning over for klageren. I de tilfælde hvor retten har tilkendegivet en konsekvens af en sådan udeblivelse, er konsekvensen, som antydnet ovenfor, ikke altid den samme. Baggrunden for den forskellige praksis fremgår ikke umiddelbart af sagerne.”

Om partshøringens gennemførelse har Landsskatteretten udtalt følgende:

”Det er korrekt, at der forekommer variationer i indholdet af indkaldelser/bekræftelser af forhandling.

Når der er tale om bekræftelse på en telefonisk aftale om forhandling, består der en forhåndsformodning om, at klageren/repræsentanten vil give møde på det aftalte tidspunkt. Landsskatteretten anser det derfor for mest hensynsfuldt/høfligst, at der ved bekræftelsen af sådanne aftaler ikke ’trues’ med konsekvenserne af ikke at give

møde. Hvis der undtagelsesvis i disse tilfælde ikke gives møde fra klagerens/repræsentantens side, bliver klageren/repræsentanten da også tilbudt en ny forhandling, men ved bekræftelsen/indkaldelsen til et sådant nyt møde, præciseres det, at udeblivelse fra dette møde uden forudgående meddelelse herom medfører, at vedkommende ikke vil blive indkaldt til et nyt møde.

Når indkaldelse til forhandling sker uden forudgående telefonisk aftale herom, består der større risiko for, at klageren/repræsentanten ikke møder op til forhandlingen, og der er derfor i standardindkaldelsen til forhandling i denne situation taget højde herfor.”

### Ombudsmandens endelige udtalelse

Jeg har noteret Landsskatterettens oplysninger om baggrunden for variationerne i brevenes indhold. Oplysningerne giver mig ikke grundlag for bemærkninger.

#### Formkrav

Formuleringerne i Landsskatterettens partshøringsbreve varierer. Som eksempler kan formuleringen i følgende sager og situationer nævnes:

Det fremgik af den partshøring Landsskatteretten foretog i *sag 10* (over den udtalelse retten havde modtaget fra den myndighed som klagen angik), at klagerens bemærkninger kunne fremsættes såvel mundtligt som skriftligt.

I *sag 24* bad Landsskatteretten klageren sende eventuelle bemærkninger til regionens udtalelse i sagen mens retten i høringen over referatet fra sagens forhandling bad klageren rette henvendelse hvis referatet gav anledning til bemærkninger. Samtidig bad retten klageren sende materiale til retten. I forbindelse med partshøringen over regionens supplerende udtalelse blev klageren bedt om at rette henvendelse til retten hvis klageren havde bemærkninger hertil.

Landsskatteretten bad i *sag 26* klageren rette henvendelse til retten med eventuelle bemærkninger til referatet af forhandlingen af sagen.

I *sag 30* bad Landsskatteretten klageren sende eventuelle bemærkninger til referatet fra forhandlingen sammen med yderligere oplysninger (materiale) som retten havde bedt om under forhandlingen.

Af partshøringsbrevet over Told- og Skattestyrelsens udtalelse vedrørende kontorets indstilling til sagens afgørelse i *sagerne 01-03, 05-07, 11, 21, 22, 23, 25, 26, 28-32 og 36* fremgår det at eventuelle bemærkninger til materialet skulle *sendes* (min kursivering) til Landsskatteretten inden 14 dage.

Jeg skrev herefter følgende om formkrav i min foreløbige udtalelse:



### **”Ombudsmandens udtalelse**

Partshøringsbrevene til klagerne er i visse tilfælde formuleret så det fremstår som et krav at eventuelle bemærkninger bliver sendt til Landsskatteretten. Dette er også sket i situationer hvor Landsskatteretten alene har bedt om klagerens eventuelle bemærkninger til det fremsendte. Partshøringen over Told- og Skattestyrelsens udtalelser i *sagerne 01-03, 05-07, 11, 21, 22, 23, 25, 26, 28-32 og 36* er eksempler på denne fremgangsmåde. Som disse sager foreligger for mig, fremgår det ikke at der i den enkelte konkrete sag har været anledning til at stille krav om skriftlighed i denne situation, og ordningen synes ikke at være i overensstemmelse med § 6, stk. 1, 2. pkt., i den dagældende forretningsorden. (Jeg bemærker i den forbindelse at klageren også efter den gældende forretningsordens § 6 som udgangspunkt vil kunne vælge at udtale sig mundtligt over for Landsskatterettens kontor).

Landsskatteretten har hertil udtalt følgende om formkrav:

”Landsskatteretten er enig i, at der næppe kan stilles krav om, at f.eks. klagerens/repræsentantens bemærkninger til en udtalelse fra myndighederne eller forhandlingsreferatet fremsættes skriftligt. Landsskatteretten vil derfor foranledige, at standardbrevet herom ændres, således at det alene fremgår, at klageren/repræsentanten skal rette henvendelse inden udløbet af den givne frist.”

### **Ombudsmandens endelige udtalelse**

Jeg har noteret mig at Landsskatteretten vil ændre standardbrevet. Problemstillingen giver mig herefter ikke grundlag for yderligere bemærkninger.

#### **Partshøringsfrist**

De frister Landsskatteretten har givet klageren til besvarelse af en partshøring i de undersøgte sager, har ikke været under 14 dage; i nogle situationer har fristen været op til fire uger. I de undersøgte sager hvor den myndighed som klagen angik, havde kommenteret klagen over for Landsskatteretten, partshørte retten klageren over myndighedens udtalelse. Generelt fik klageren i den forbindelse fire uger til at indsende eventuelle bemærkninger til Landsskatteretten.

#### *Sag nr. 40*

I *sag 40* var fristen for klageren til at kommentere regionens udtalelse over klagen sat til 14 dage. Udtalelsen vedrørte klagerens begrundelse for den sene klage. Sagen blev afvist fordi klagen var indgivet for sent.

### **Ombudsmandens udtalelse**

Den i forhold til de andre sager kortere frist giver mig i den konkrete sag ikke grundlag for bemærkninger.

*Sag nr. 02, 07, 21 og 26*

Klageren i *sag 02* sendte ingen bemærkninger til Landsskatteretten i forbindelse med partshøringen, men inden der blev truffet afgørelse i sagen, frafaldt klageren begæring om retsmøde. Klagen blev herefter afgjort på det foreliggende grundlag.

I *sag 07* imødekom Landsskatteretten flere anmodninger fra klageren om udsættelse af fristen.

Efter at fristen på 14 dage var udløbet, rykkede Landsskatteretten partsrepræsentanterne i *sag 21* og *sag 26* for svar med en ny 14-dages-frist og bemærkning om at sagerne ellers ville blive afgjort på det foreliggende grundlag.

### Ombudsmandens udtalelse

Efter min gennemgang af de undersøgte sager kan jeg konstatere at Landsskatteretten ikke administrerer anmodninger om forlængelse af fristen restriktivt, og de frister Landsskatteretten har sat i forbindelse med partshøring, giver mig i øvrigt ikke grundlag for bemærkninger.

## 9. Tavshedspligt – indhentelse og videregivelse af oplysninger

### a) Retsgrundlaget

Spørgsmålet om *videregivelse* af oplysninger *mellem forvaltningsmyndigheder* er nærmere reguleret i forvaltningslovens § 28 der sonderer mellem såkaldt særligt fortrolige oplysninger, jf. § 28, stk. 1, og andre fortrolige oplysninger, jf. § 28, stk. 3.

Videregivelse af oplysninger til *andre end en anden forvaltningsmyndighed* (det vil bl.a. sige videregivelse til private) er ikke reguleret i forvaltningsloven. I disse situationer må der i princippet tages stilling til en videregivelse direkte på grundlag af bestemmelsen om tavshedspligt i straffelovens § 152, stk. 1, sammenholdt med forvaltningslovens § 27, stk. 1, hvor de hensyn som kan begrunde tavshedspligt, er nærmere beskrevet. Ved vurderingen af hvorvidt en videregivelse må anses for "*uberettiget*", vil der dog i visse situationer kunne hentes nogen vejledning i de detaljerede videregivelsesregler i forvaltningslovens § 28. Hvis en videregivelse således må betragtes som værende berettiget efter forvaltningslovens § 28, vil videregivelse heller ikke stride mod bestemmelsen i straffelovens § 152, mens det omvendte ikke nødvendigvis vil være tilfældet. Efter § 28, stk. 2, nr. 1, kan videregivelse af oplysninger nævnt i stk. 1 dog ske når den oplysningerne angår, har givet samtykke.

Bestemmelserne om videregivelse af fortrolige oplysninger suppleres af forvaltningslovens § 29 som angår indhentelse af særligt fortrolige oplysninger i ansøgningssager.

På tidspunktet for Landsskatterettens behandling af de undersøgte sager var bestemmelserne i straffeloven og forvaltningsloven suppleret af følgende særlige bestem-

melse om tavshedspligt i skattestyrelseslovens § 37 (jf. lovbekendtgørelse nr. 617 af 22. juli 2002 og lovbekendtgørelse nr. 805 af 24. september 2003, kapitel 4 A):

”§ 37. De kommunale og statslige skattemyndigheder skal under ansvar efter §§ 152-152 a, og §§ 152 c-152 f, i straffeloven iagttage ubetinget tavshed over for uvedkommende med hensyn til oplysninger om en fysisk eller en juridisk persons økonomiske, erhvervmæssige eller privatlivet tilhørende forhold, som de under varetagelsen af deres arbejde bliver bekendt med. Det samme gælder de kommunale myndigheder, der forestår opkrævning og inddrivelse af skatter, for så vidt angår dette arbejde. Forpligtelsen gælder tillige for sagkyndige medhjælpere samt i øvrigt enhver, der som følge af et i henhold til aftale med det offentlige påtaget arbejde kommer til kundskab om sådanne forhold. Er aftalen indgået med en virksomhed, gælder forpligtelsen alle, der under deres arbejde i virksomheden får kundskab om forhold som de ovennævnte.”

Forholdet er nu reguleret i skatteforvaltningslovens § 17.

Som det fremgår af ordlyden af bestemmelsen, omfattede den særlige tavshedspligt den del af skattemyndighedernes arbejde der vedrørte indkomstbeskatningen, herunder kontrolarbejdet, men ikke den del af disse myndigheders arbejde der f.eks. vedrørte moms og told. Tavshedspligten omfatter oplysninger som kan henføres til en bestemt fysisk eller juridisk person, og som vedrører den pågældendes økonomiske, erhvervmæssige eller privatlivet tilhørende forhold.

Oplysningerne kan kun udleveres hvis der er særlig lovhjemmel, eller hvis den der udleveres til, ikke kan betragtes som uvedkommende. Oplysningerne kan endvidere udleveres hvis den eller de hvis interesse tavshedspligten beskytter, giver samtykke hertil.

Forretningsordenen for Landsskatteretten indeholdt forskellige bestemmelser om videregivelse: Efter § 4 skulle Landsskatteretten underrette den myndighed der havde truffet afgørelse om klagen. Landsskatteretten kunne ifølge § 5, stk. 1, og § 9, stk. 2 – og var i visse situationer forpligtet til at – inddrage Told- og Skattestyrelsen i sagen, og efter § 18, stk. 4, skulle Landsskatteretten sende kopi af kendelsen til klageren og alle øvrige vedkommende. Endelig kunne Landsskatteretten efter § 7 indhente sådanne oplysninger som retten anså for nødvendige for klagens afgørelse.

Skattestyrelseslovens § 37 A indeholdt i stk. 1 en særlig lovhjemmel til videregivelse af visse oplysninger (til ægtefæller). En tilsvarende bestemmelse findes nu i skatteforvaltningslovens § 18.

I persondataloven er der i kapitel 4 regler for behandlingen af personoplysninger: De grundlæggende krav til behandlingen fremgår af § 5. Det fremgår heraf bl.a. at behandlingen skal ske i overensstemmelse med god forvaltningsskik, og at det ved indsamlingen af oplysningerne skal stå klart til hvilket sagligt formål oplysningerne skal

bruges. Der må alene indhentes de oplysninger der er nødvendige for at opfylde formålet. Behandlingen af oplysningerne må kun finde sted i de situationer der er nævnt i § 6. Oplysninger om personers rent private forhold – som f.eks. oplysninger om racemæssig eller etnisk baggrund og politisk overbevisning – betragtes som følsomme. Behandlingen af sådanne oplysninger er nærmere reguleret i lovens § 7. For den offentlige forvaltning er der endvidere i § 8 fastsat regler om behandlingen af andre følsomme oplysninger end de der er nævnt i § 7, stk. 1.

Efter persondatalovens § 41, stk. 3, skal den dataansvarlige træffe de fornødne tekniske og organisatoriske sikkerhedsforanstaltninger bl.a. mod at oplysninger kommer til uvedkommendes kendskab, misbruges eller i øvrigt behandles i strid med loven. Tilsvarende gælder for databehandlere. Med hjemmel i persondatalovens § 41, stk. 5, har Justitsministeriet udstedt bekendtgørelse nr. 528 af 15. juni 2000 om sikkerhedsforanstaltninger til beskyttelse af personoplysninger som behandles for den offentlige forvaltning. Ifølge bekendtgørelsens § 14 må der kun etableres eksterne kommunikationsforbindelser hvis der træffes særlige foranstaltninger for at sikre at uvedkommende ikke gennem disse forbindelser kan få adgang til personoplysninger. De tekniske og organisatoriske sikkerhedsforanstaltninger som skal træffes i den offentlige forvaltning af hensyn til behandlingssikkerheden, er beskrevet i Datatilsynets vejledning til bekendtgørelsen (vejledning nr. 37 af 2. april 2001). Datatilsynet har udtalt sig om denne forpligtelse bl.a. i relation til "[t]ransmission af personoplysninger over Internettet" (15. august 2001), om "[p]ersondataloven og eDag i den offentlige sektor" (19. august 2003) og i sin udtalelse af 14. oktober 2005 om bibliotekernes og bibliotek.dk's anvendelse af ukrypterede elektroniske reserverings- og kvitteringsmeddelelser med angivelse af titel mv. Alle udtalelser er offentliggjort på Datatilsynets hjemmeside. Det fremgår heraf at der ved transmission over det åbne internet af følsomme oplysninger om borgerne eller andre fortrolige oplysninger (f.eks. CPR-numre og økonomiske forhold) bør anvendes kryptering som i visse tilfælde skal være en stærk kryptering baseret på en anerkendt algoritme. Videre fremgår det at afsenders og modtagers identitet (og de transmitterede oplysningers ægthed) må sikres i fornødent omfang ved anvendelse af passende sikkerhedsforanstaltninger, f.eks. elektronisk signatur.

Ifølge Landsskatterettens Årsrapport 2004, side 16, og rettens hjemmeside (der om dette emne er opdateret den 2. februar 2005) er det muligt at sende sikker digital kommunikation (signeret og krypteret e-post) til Landsskatteretten fra den 1. februar 2005 hvis borgeren er i besiddelse af en digital signatur og har hentet og installeret Landsskatterettens digitale certifikat.

*b) De undersøgte sager*

Der foreligger ikke samtykke til videregivelse i nogen af de undersøgte sager.

Landsskatteretten har i alle de undersøgte sager – bortset fra *sag 39* – videregivet oplysninger til den myndighed som klagen angår, efter forretningsordenens § 4. I de

sager hvor der skulle afholdes retsmøder, har retten sendt kontorindstilling til klagens afgørelse til Told- og Skattestyrelsen (forretningsordenens § 9, stk. 2). I alle de undersøgte sager har Landsskatteretten sendt kopi af rettens kendelse i sagen til de myndigheder som klagen angår (skatteankenævn, told- og skatteregion), til den eventuelt underliggende myndighed (skattemyndigheden) og til Told- og Skattestyrelsen hvis styrelsen har været inddraget under rettens behandling af sagen.

*Sag nr. 08 og sag nr. 29*

I *sagerne 08 og 29* korresponderede Landsskatteretten med to landbrugsforeninger om sagerne. Det var foreningerne der havde udformet klageskrivelserne som ikke var (med)underskrevet af parten. Temaet i *sag 08* var beskatning af værdien af to biler som klageren havde fået stillet til rådighed af den møbelvirksomhed som klageren var hovedaktionær i. *Sag 29* vedrørte fradrag for moms afholdt ved virksomheds-overdragelse (landbrugsejendom). Klageren og en repræsentant for foreningen var i *sag 29* sammen til forhandling af sagen med Landsskatterettens kontor.

### **Ombudsmandens opfattelse**

Der er i sagerne ingen dokumentation for foreningernes fuldmagtsforhold. Efter min mening må foreningerne opfattes som professionelle partsrepræsentanter som myndighederne ikke behøver at kræve dokumentation fra hvis sagens genstand falder inden for foreningernes almindelige rådgivningsområde. Det er umiddelbart min opfattelse at spørgsmålet om værdien af to biler som klageren havde fået stillet til rådighed af den møbelvirksomhed som klageren var hovedaktionær i, næppe ligger inden for en landbrugsforenings almindelige rådgivningsområde.

Imidlertid har jeg ingen konkrete holdepunkter for at antage at foreningerne ikke skulle have den fornødne fuldmagt fra klagerne, og dermed heller ikke for at antage at der i disse sager blev videregivet oplysninger til uvedkommende.

\* \* \*

*Sag nr. 27*

Jeg må lægge til grund at partsrepræsentanten i *sag 27* var en privatperson uden særlig stillingsfuldmagt.

### **Ombudsmandens opfattelse**

Der foreligger i denne sag ingen dokumentation for partsrepræsentantens fuldmagtsforhold hvorfor han efter min mening umiddelbart må betragtes som en sagen uvedkommende person.

Jeg har imidlertid ingen konkrete holdepunkter for at antage at repræsentanten ikke skulle have den fornødne fuldmagt fra klageren, og dermed heller ikke for at antage at der i sagen blev videregivet oplysninger til uvedkommende.

\* \* \*

#### *Sag nr. 38*

*Sag 38* vedrørte en anmodning om genoptagelse af en kendelse Landsskatteretten havde afsagt mod et anpartsselskab. Under behandlingen af sagen tog Landsskatterettens kontor telefonisk kontakt til told- og skatteregionen for at høre hvad regionen havde foretaget sig i forbindelse med Landsskatterettens kendelse i den oprindelige sag. Regionen oplyste i den forbindelse at der var blevet udarbejdet en forhøjelse rettet mod selskabet, og at der var rejst straffesag mod klageren. Videre fremgår det at regionen var blevet kontaktet af klageren og dennes advokat. Ca. to måneder efter denne telefonsamtale tog Landsskatteretten telefonisk kontakt til en advokat. Det fremgår af rettens notat om samtalen at advokaten blev spurgt om han havde været involveret i tvangsopløsningen af det anpartsselskab som den oprindelige sag omhandlede. Advokaten gav samtidig oplysning om det personlige krav mod klageren og bødekravet.

#### **Ombudsmandens opfattelse**

Klageren i sagen havde ingen partsrepræsentant i sagen i Landsskatteretten, og der foreligger ingen tilkendegivelser fra klageren om at han ønskede eller accepterede at advokaten blev inddraget i den sag der verserede i Landsskatteretten.

Advokaten må betegnes som en udenforstående i forbindelse med den sag der blev behandlet af Landsskatteretten. I sagen er der ingen notater om hvilke oplysninger sagsbehandleren har videregivet til advokaten. Imidlertid var det sagsbehandleren der tog kontakt til advokaten og fik de ovenfor gengivne oplysninger om klagerens sager. Der ses ikke at foreligge samtykke fra parten til denne henvendelse; derfor indebærer henvendelsen efter min opfattelse en (vis) overtrædelse af reglerne om tavshedspligt.

#### **Kommunikation over internettet**

I *sag 10* sendte Landsskatteretten referatet fra den telefoniske forhandling af sagen elektronisk (via internettet) til den e-postadresse som fremgik af klagen. Transmissionsen fandt sted den 27. februar 2004; det vil sige godt 11 måneder før den såkaldte "e-Dag2".

#### **Ombudsmandens opfattelse**

Hvilke sikkerhedsforanstaltninger der skal være opfyldt for at en given meddelelse kan sendes i elektronisk form, afhænger af en afvejning af en række hensyn og om-

stændigheder, herunder af karakteren af de oplysninger der er indeholdt i meddelelsen. Et moment der kan indgå i afvejningen, er om den person oplysningerne angår, har henvist til denne kommunikationsform f.eks. ved at oplyse en e-postadresse. Oplysninger om at en person har en sag ved Landsskatteretten, er fortrolige. Det fremgår ikke af sagen at Landsskatteretten inden transmissionen af den pågældende e-post havde sikret sig at dette kunne ske efter de ovenfor angivne sikkerhedsforskrifter, eller at klageren desuagtet var indforstået med at der blev kommunikeret om sagen over internettet.

Efter Datatilsynets praksis (jf. persondatalovens § 43, stk. 1) burde det pågældende referat næppe have været sendt i elektronisk form. Jeg bemærker i den forbindelse at det først efter e-Dag2 har været muligt at sende e-post sikkert, og det kun hvis både myndigheder og borger har foretaget de nødvendige sikkerhedsforanstaltninger. Jeg vil sende Datatilsynet et eksemplar af min endelige redegørelse. Datatilsynet bliver dermed underrettet om min undersøgelse.

## **10. Begrundelse mv.**

### *a) Retsgrundlaget*

Forvaltningsloven (lov nr. 571 af 19. december 1985 som ændret ved lov nr. 382 af 6. juni 2002) indeholder i kapitel 6 følgende bestemmelser om begrundelse for afgørelser:

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

§ 23. Den, der har fået en afgørelse meddelt mundtligt, kan forlange at få en skriftlig begrundelse for afgørelsen, medmindre afgørelsen fuldt ud giver den pågældende part medhold. En begæring herom skal fremsættes over for myndigheden inden 14 dage efter, at parten har modtaget underretning om afgørelsen.

*Stk. 2.* En begæring om skriftlig begrundelse efter stk. 1 skal besvares snarest muligt. Hvis begæringen ikke er besvaret inden 14 dage efter, at begæringen er modtaget af vedkommende myndighed, skal denne underrette parten om grunden hertil samt om, hvornår begæringen kan forventes besvaret.

§ 24. En begrundelse for en afgørelse skal 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.

*Stk. 2.* Begrundelsen skal endvidere om fornødent indeholde en kort redegørelse for de oplysninger vedrørende sagens faktiske omstændigheder, som er tillagt væsentlig betydning for afgørelsen.

*Stk. 3.* § 24, stk. 1, 2. pkt., og stk. 2, gælder ikke i de sager, der er nævnt i § 9, stk. 4. Begrundelsens indhold kan i øvrigt begrænses i det omfang, hvori partens interesse i at kunne benytte kendskab til denne til varetagelse af sit tarv findes at burde vige for afgørende hensyn til den pågældende selv eller til andre private eller offentlige interesser, jf. § 15.”

Begrundelsespligten efter forvaltningsloven gælder (alene) i forbindelse med afgørelser der ikke giver den pågældende part fuldt ud medhold, jf. § 22 og § 23, stk. 1, 1. pkt.

Landsskatterettens beslutning om ikke at imødekomme en anmodning om retsmøde er en procesledende beslutning, ikke en afgørelse i forvaltningslovens forstand, og dermed ikke omfattet af forvaltningslovens regler om begrundelse. Imidlertid fremgik det af forretningsordenens § 17, stk. 3, at begrundelsen for en beslutning om at afslå en retsmødebegæring skulle fremgå af kendelsen. I en sådan situation vil begrundelsen indholdsmæssigt skulle leve op til kravene i forvaltningslovens § 24.

Efter forvaltningslovens § 24, stk. 1, 1. pkt., skal der i begrundelsen henvises til den eller de *retsregler* der danner grundlag for afgørelsen. Henvisningen må være præcis. Dette gælder især i tilfælde hvor loven ændres hyppigt, og der derfor kan opstå tvivl om hvilken bestemmelse der henvises til.

Jeg har tidligere udtalt mig om den formelle henvisning til love.

Således fremgår det af Folketingets Ombudsmands beretning 2003, side 763:

”Den formelle henvisning til love bør ske som følger:

Hvis den eller de relevante bestemmelse(r) i loven ikke er ændret siden hovedloven, kan der ske henvisning udelukkende til hovedloven; hvis der er lavet én eller flere bekendtgørelse(r) af loven, må en henvisning til (den seneste) lovbekendtgørelse(n) dog foretrækkes.

Hvis den eller de relevante bestemmelse(r) i loven er ændret siden hovedloven, kan der ske en henvisning til hovedloven og den eller de relevante ændringslov(e). Hvis der er lavet en eller flere bekendtgørelse(r) af loven, må en henvisning til (den seneste) lovbekendtgørelse(n) og den eller de relevante lovændring(er) som er nyere end lovbekendtgørelsen, dog foretrækkes.”

For så vidt angår skønsmæssige afgørelser – dvs. afgørelser hvor betingelserne for at træffe en given afgørelse (retsfaktum) og/eller afgørelsens indhold (retsfølgen) i den skrevne retsforskrift ikke er angivet eller dog kun angivet med en ikke ubetydelig mangel på præcision – kræver forvaltningslovens § 24, stk. 1, 2. pkt., at de bestemte *hovedhensyn* – dvs. de væsentlige kriterier der har ført til afgørelsen – skal angives.

Efter forretningsordenens § 17, stk. 1, 2. pkt., skulle kendelsen være begrundet, herunder angive Landsskatterettens stillingtagen til de af klageren påberåbte omstændigheder og nedlagte påstande medmindre disse må anses for uvæsentlige og uden betydning for sagens afgørelse.



Af beretningen for Folketingets Ombudsmand 1990, s. 359, fremgår det at myndighedens forpligtelse til at tage stilling til partsanbringender ikke blot gælder såfremt 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. For så vidt angår anbringender som af myndigheden anses for uvæsentlige eller irrelevante, men som parten selv lægger stor vægt på, vil det efter omstændighederne være rigtigst udtrykkeligt i begrundelsen kortfattet at angive at de pågældende anbringender ikke er tillagt betydning, således at parten kan konstatere at myndigheden har været opmærksom på disse. Der er dog ikke pligt til at tage stilling til alle fremsatte synspunkter mv., jf. dommen optrykt i Ugeskrift for Retsvæsen 1999, s. 1219 H.

Efter forvaltningslovens § 24, stk. 2, skal begrundelsen endvidere ”om fornødent indeholde en kort redegørelse” for sagens faktum. Omfanget, indholdet og detaljeringsgraden af en redegørelse for sagens faktum afhænger af en konkret vurdering i det enkelte tilfælde. Behovet for en redegørelse for sagens faktum må bl.a. vurderes på baggrund af i hvilket omfang parten har medvirket i sagens behandling (særligt ved partshøring og partsaktindsigt), og hvorvidt sagens faktum i øvrigt er velkendt for parten eller ej. Herudover må kompleksiteten af sagens faktum også indgå i vurderingen, ligesom det er af betydning om faktum er omtvistet eller ej. I relation til omstridt faktum må begrundelsen ikke blot indeholde en angivelse af at faktum er omstridt, men også en angivelse af de modstridende versioner heraf samt en udtrykkelig angivelse af hvilket faktum myndigheden bevismæssigt lægger til grund i forbindelse med afgørelsen.

Efter forvaltningslovens § 24, stk. 3, 2. pkt., kan begrundelsens indhold kun begrænses i det omfang oplysninger der ellers skulle være indgået i begrundelsen efter § 24, stk. 1 og 2, ville kunne undtages fra aktindsigt i medfør af den ganske restriktive bestemmelse i forvaltningslovens § 15. Denne bestemmelse kræver at der foreligger *afgørende* modhensyn af nærmere bestemt karakter.

Landsskatteretten udarbejdede i 2003 en egentlig sprogpolitik som er gældende for al rettens skriftlige kommunikation med klagere, repræsentanter mv. Det fremgår heraf at det er et mål at de mange forskellige målgrupper for Landsskatterettens skriftlige kommunikation oplever at retten skriver i et klart og forståeligt sprog. Specielt for så vidt angår henvisninger til lovbestemmelser, fremgår det af sprogpolitikken at lovens almindeligt anvendte navn skal benyttes (og altså ikke lovens titel), og at der kun skal henvises til lovens nummer og datering (i Lovtidende – min forståelse) hvis der er særlig grund til det.

*b) De undersøgte sager*

I 31 af de undersøgte sager (*sagerne 01, 03-06, 08, 09, 10, 16, 19 og 20-40*) er der i Landsskatterettens kendelse henvist til de pågældende love med deres almindelige

kaldenavn uden omtale af lovnummer og dato for de(n) anvendte retsregel (retsregler). Bortset fra *sagerne 23, 25, 27, 32 og 38-40* er der i kendelserne i afgiftssagerne (*sagerne 20-40*) citeret fra (nogle af) de heri omtalte bestemmelser fra lov og/eller bekendtgørelse, men uden at nævne retsforskriftens nummer og dato. 17 af de undersøgte sager (*sagerne 01, 04, 05, 06, 16, 19, 21, 22, 25, 27, 28, 30, 31, 33, 35, 36 og 37*) vedrørte flere indkomstår/afgiftsperioder.

Jeg skrev herom i min foreløbige rapport:

### **”Ombudsmandens udtalelse**

Jeg er meget enig i at det er væsentligt at søge at gøre skrivelser mv. fra myndigheder til borgere så læsbare som muligt. Jeg har forståelse for at de krav der stilles til en begrundelse efter forvaltningsloven, i visse tilfælde af myndighederne kan opleves som værende tunge. Kravet til henvisning til retsregler stilles af hensyn til adressatens mulighed for at kontrollere myndighedernes retsanvendelse. Dette hensyn er i loven tillagt så stor betydning at der ikke er mulighed for at gøre undtagelser herfra.

En mere præcis betegnelse for de relevante retsregler behøver ikke nødvendigvis fremgå af selve afgørelsens tekst, men kan anføres i særlige afsnit adskilt fra den øvrige del af brevet. I brødteksten kan der anvendes en kortere (populær) betegnelse for retsforskriften, forudsat at den populære betegnelse er oversat til den fuldstændige og korrekte betegnelse i et bilag til afgørelsen. En tilstrækkeligt præcis henvisning til relevante retsregler efter et sådant princip vil i øvrigt næppe være særligt ressourcekrævende for Landsskatteretten som anvender tekstbehandling, idet der i meget vid udstrækning vil kunne bruges standardtekster.

Med undtagelse af *sag 18* vedrører alle de undersøgte skattesager (*sagerne 01-20*) bestemmelser i ligningsloven. Sagerne vedrører indkomstår i perioden 1997-2001, og afgørelserne i Landsskatteretten er truffet inden den 1. juli 2004. I perioden 1. januar 1997 til og med 9. juni 2004 er ligningsloven blevet ændret 125 gange. For så vidt angår de bestemmelser der har været anvendt i de undersøgte sager, er ligningslovens §§ 9 og 9 C blevet ændret hver otte gange; fem ændringer har omfattet lovens § 9 A og tolv ændringer lovens § 16. Ligningslovens § 10 er blevet ændret en gang i den beskrevne periode. Skattestyrelseslovens § 34 og § 35 er blevet ændret henholdsvis fire og fem gange i perioden.

Afgørelserne i momssagerne (*sagerne 21-40*) vedrører afgiftsperioder fra 1995 til og med 2002; også disse afgørelser blev truffet inden 1. juli 2004. I perioden 1. januar 1995 til 19. maj 2004 er momsloven blevet ændret 28 gange, lønsumsafgiftsloven 14 gange (heraf har ingen af ændringerne vedrørt § 1). Elafgiftslovens § 11 er ændret ni gange og mineralolieproduktafgiftslovens § 11 er ændret 12 gange i perioden. Skattestyrelsesloven er blevet ændret i alt 28 gange i perioden, heraf har ingen omfattet § 29. I *sag 24* traf told- og skatteregionen en ny afgørelse under Landsskatterettens behandling af sagen.

På den baggrund er det min opfattelse at det ikke er tilstrækkeligt når Landsskatteretten i kendelserne i *sagerne 01, 03-06, 08, 09, 10, 16, 19 og 20-40* har omtalt henholdsvis citeret fra de pågældende love med deres almindelige kaldenavn uden omtale af lovenes nummer og datering. I almindelighed vil det kun være tilstrækkeligt at en myndighed henviser til en lov ved dens kaldenavn hvis man kan være sikker på at borgeren kender den pågældende lov. Med henvisning til det ikke ubetydelige antal lovændringer der har været inden for de pågældende lovområder, mener jeg det er særligt påkrævet med en helt præcis henvisning til de anvendte retsregler i de sager der vedrører flere indkomstår eller afgiftsperioder. *Jeg beder Landsskatteretten udtale sig om rettens overvejelser for så vidt angår omtale af lovenes numre og datering.*”

Landsskatteretten har hertil udtalt følgende:

”I forbindelse med udarbejdelsen af Landsskatterettens sprogpolitik blev det nøje overvejet, om der var behov for i de afsagte kendelser – udover at henvide til de relevante loves almindelige kaldenavne – også at angive lovenes numre og datering med senere ændringer. Efter en afvejning af de forskellige hensyn, hvoraf læsevenlighed for modtagerne og tidsbesparelse for sagsbehandlerne indgik med stor vægt, blev det besluttet, at der kun skulle ske sådan angivelse, hvor dette havde betydning for sagens afgørelse.

Med hensyn til tidsbesparelse for sagsbehandlerne bemærkes særligt, at det vil være ressourcekrævende i alle tilfælde at skulle fremfinde og henvide til de(n) lovbe-kendtgørelse(r) med eventuelle ændringer, som var gældende i de indkomstår/afgiftsperioder, som den påklagede afgørelse vedrører. Som det også fremgår af ombudsmandens redegørelse har de undersøgte sager vedrørt mange indkomstår/afgiftsperioder, og de relevante love har i denne periode været udsat for et stort antal ændringer. Hvor disse ændringer ingen relevans har haft for afgørelsen af sagen, ville det have krævet et ikke ubetydeligt merarbejde, som ikke kunne klares med standardtekster i tekstbehandlingssystemet, at skulle fremfinde og henvide til de lovnumre/lovbekendtgørelser med senere ændringer, der vedrørte de pågældende indkomstår/afgiftsperioder. Endelig skulle det i hvert enkelt tilfælde have været undersøgt, ikke blot om der var vedtaget ændringer i forhold til hovedloven/lovbekendtgørelsen i den relevante periode, men også om ændringen trådte i kraft i perioden. Det understreges, at Landsskatteretten selv sagt er enig i, at der skal foretages sådan undersøgelse og angivelse heraf i kendelsen, hvor der er tale om en for afgørelsen relevant ændring. Hvor dette ikke er tilfældet, har Landsskatteretten vurderet, at dette (mer)arbejde var overflødig.

Det kan også betvivles, om modtagerne af kendelserne ville have betragtet det som en service at få oplyst, hvornår der var vedtaget og ikrafttrådt en ændring af hovedloven/lovbekendtgørelsen, når denne ændring ingen relevans havde for det spørgsmål, der var til påkendelse.

Det bemærkes endvidere, at i sagerne 20 – 40 bestod de i kendelserne gengivne bestemmelser uændrede i de perioder, som sagerne vedrørte og indtil der blev afsagt

kendelse. Hvis modtageren af kendelsen ville kontrollere gengivelsens rigtighed, kunne dette således ske ved opslag i den aktuelle lov.

Ombudsmanden har endvidere i de sager, hvor der rent faktisk er foretaget henvisning til lovnumre og datering konstateret en række fejl (tilsyneladende dog uden at dette har haft indvirkning på afgørelsens rigtighed). Det bestyrker således rettens opfattelse af, at det vil være forbundet med et ikke ubetydeligt ressourcetræk at foretage fuldt ud korrekte henvisninger, også i de tilfælde hvor diverse ændringer er uden betydning for afgørelsen.

Det er fortsat Landsskatterettens opfattelse, at der ved udformningen af sprogpolitikken på dette punkt er foretaget en fornuftig afvejning af hensynet til klageres/repræsentanternes mulighed for at kontrollere, om kendelsernes gengivelse af relevante bestemmelser er korrekt, kendelsernes læsbarhed og ressourceanvendelsen.

Det bemærkes, at det – foranlediget af ombudsmandens foreløbige redegørelse på dette punkt – nu i sprogpolitikken vil blive præciseret, at det altid skal gives hvilke(n) lov(e)lovbekendtgørelse med numre og datering, der fandt anvendelse på det pågældende tidspunkt, hvis de(n) relevante bestemmelse(r) siden da er ændret.

Det bemærkes endelig, at der – Landsskatteretten bekendt – hverken i de undersøgte sager eller i øvrigt er efterlyst en anden gengivelse i kendelserne af de i sagerne omhandlede lovbestemmelser.”

### **Ombudsmandens endelige udtalelse**

Jeg forstår på Landsskatterettens udtalelse at retten i hvert enkelt tilfælde undersøger ikke blot om der er foretaget ændringer i forhold til hovedloven/lovbekendtgørelsen i den relevante periode, men også om ændringen trådte i kraft i perioden. Videre forstår jeg at Landsskatteretten i spørgsmålet om henvisning til lovnummer og datering fremover vil skelne mellem de sager hvor de relevante bestemmelser efterfølgende er ændret, og de sager hvor de relevante bestemmelser ikke er ændret. I de sidstnævnte tilfælde vil der ikke ske henvisning til de(n) lov(e)/lovbekendtgørelse(r) med numre og datering der fandt anvendelse på det pågældende tidspunkt. Landsskatteretten vil i disse sager alene henvise til loven – som jeg forstår det forudsættes at klageren kender – ved lovens kaldenavn. Landsskatteretten har i den forbindelse henvist til to hensyn: læsevenlighed for adressaterne og tidsbesparelse for sagsbehandlerne. Efter Landsskatterettens opfattelse vil det være forbundet med et ikke ubetydeligt ressourcetræk at foretage fuldt ud korrekte henvisninger, også i de tilfælde hvor diverse ændringer er uden betydning for afgørelsen.

Jeg kan tilslutte mig Landsskatterettens opfattelse og har noteret mig at det nu vil blive præciseret i sprogpolitikken at det altid skal gives hvilke(n) lov(e) der fandt anvendelse på det pågældende tidspunkt hvis de(n) relevante bestemmelse(r) siden da er ændret.

\* \* \*

I 10 af de undersøgte sager (*sagerne 02, 06, 07, 11, 12, 13, 14, 15, 17 og 18*) har Landsskatteretten i sin kendelse henvist til lovnummer og dato for den anvendte lov. Landsskatterettens henvisning til lovnummer og dato var korrekt og fyldestgørende i tre af sagerne (*sagerne 12, 15 og 17*).

*Sag nr. 02*

*Sag 02* vedrørte værdi af fri bil til rådighed i indkomstårene 1999 og 2000. Landsskatteretten henviste i sin kendelse til ligningslovens § 16, stk. 4 (lovbekendtgørelse nr. 754 af 28. september 1999 og lovbekendtgørelse nr. 755 af 16. august 2000).

### Ombudsmandens udtalelse

Lovbekendtgørelse nr. 755 var af 8. august 2000 og var en bekendtgørelse af lov om kursus til højere forberedelseseksamen og studieforberevende enkeltfagsundervisning for voksne. Lovbekendtgørelse nr. 775 af 16. august 2000 er derimod en bekendtgørelse af lov om påligningen af indkomstskat til staten, men den heri anførte affattelse af § 16, stk. 4, trådte i kraft den 3. juni 2000 med virkning fra og med indkomståret 2001, jf. lovens note 34. Jeg går ud fra at det var meningen at der skulle henvises til den sidstnævnte bestemmelse, og at der var tale om en skrivefejl. Da sagen vedrørte indkomstårene 1999 og 2000, og bestemmelsen først havde virkning fra og med indkomståret 2001, er det imidlertid min opfattelse at der ikke burde have været henvist til bestemmelsen.

\* \* \*

*Sag nr. 06*

*Sag 06* vedrørte fradrag for rejseudgifter (kost og logi) i tre indkomstår. Der blev i kendelsen henvist til ligningslovens § 9, jf. statsskattelovens § 6, litra a, uden angivelse af nummer og dato for loven. Ifølge rettens gengivelse af skatteankenævnets afgørelse havde nævnet i sin afgørelse henvist til ligningslovens § 9 A.

### Ombudsmandens udtalelse

Det er min opfattelse at der i kendelsen mangler en henvisning til ligningslovens § 9 A således som denne fremgår af lov nr. 955 af 20. december 1999 om ændring af ligningsloven, pensionsbeskatningsloven og skattekontrolloven.

\* \* \*

*Sag nr. 07*

Sagen vedrørte værdi af fri bil i indkomstårene 1999 og 2000. Landsskatteretten henviste i sin kendelse til ligningslovens § 16, stk. 4 (lovbekendtgørelse nr. 754 af 28. september 2000).

### Ombudsmandens udtalelse

Som det fremgår af min udtalelse ovenfor om *sag 02*, trådte § 16, stk. 4, i lovbekendtgørelse nr. 775 af 16. august 2000 først i kraft den 3. juni 2000 med virkning fra og med indkomståret 2001 (jf. lovbekendtgørelsens note 34). Jeg må derfor anse henvisningen til denne lovbekendtgørelse for en fejl.

\* \* \*

#### *Sag nr. 11*

*Sag 11* handlede om fradrag for rejseudgifter (kost, logi og befordring) i indkomståret 1998. Landsskatteretten henviste i sin kendelse bl.a. til ligningslovens § 9, stk. 5-10 (lovbekendtgørelse nr. 819 af 3. november 1997).

### Ombudsmandens udtalelse

I note 27 og note 28 til den nævnte lovbekendtgørelse henvises for så vidt angår § 9, stk. 6, til overgangsbestemmelsen i § 2, stk. 3, i lov nr. 452 af 10. juni 1997. For så vidt angår bestemmelserne i § 9, stk. 5 og 6, der blev til stk. 8, trådte den anførte affattelse i kraft den 1. april 1999 (jf. § 2, stk. 2, i lov nr. 452 af 10. juni 1997). For så vidt angår affattelsen af § 9, stk. 5, i tidsrummet fra den 1. januar 1997 til og med den 31. marts 1999 henvises i note 28 til § 5, stk. 1, i lov nr. 1063 af 12. december 1996. Det ville på den baggrund efter min opfattelse have været mere korrekt om Landsskatteretten i sin kendelse også havde henvist til lov nr. 1063 af 12. december 1996.

\* \* \*

#### *Sag nr. 13*

Der var to emner i *sag 13*; kørselsgodtgørelse og værdi af bil til rådighed i indkomstårene 1998 og 1999. For så vidt angik spørgsmålet om kørselsgodtgørelse, henviste Landsskatteretten i sin kendelse til ligningslovens § 9, stk. 5, og §§ 9 B og 9 C (alle lovbekendtgørelse nr. 819 af 3. november 1997). Vedrørende fri bil henviste Landsskatteretten til ligningslovens § 16, stk. 1 og 4 (lovbekendtgørelse nr. 819 af 3. november 1997), jf. statsskattelovens § 4. Herudover omtalte Landsskatteretten ligningslovens § 16, stk. 3.

### Ombudsmandens udtalelse

Idet jeg henviser til min gengivelse ovenfor af note 27 og note 28 til den nævnte lov-bekendtgørelse (se ovenfor under *sag 11*), er det min opfattelse at Landsskatteretten i den foreliggende sag burde have henvist til lov nr. 1063 af 12. december 1996 og lov nr. 452 af 10. juni 1997. Landsskatterettens henvisning er korrekt for så vidt angår § 16, stk. 1, også vedrørende § 16, stk. 4, for så vidt angår indkomståret 1998; derimod må den korrekte henvisning for så vidt angår § 16, stk. 4, vedrørende indkomståret 1999, efter min opfattelse være lov nr. 754 af 28. september 1999.

\* \* \*

#### *Sag nr. 14*

*Sag 14* vedrørte værdi af bil til rådighed i indkomstårene 1999 og 2000. I kendelsens begrundelse henviste Landsskatteretten til ligningslovens § 16, stk. 3 og stk. 4 (lov-bekendtgørelse nr. 754 af 28. september 1999 og lovbekendtgørelse nr. 775 af 16. august 2000).

#### **Ombudsmandens udtalelse**

Det fremgår af note 34 til lovbekendtgørelse nr. 775 af 16. august 2000 at § 16, stk. 4, i den her anførte affattelse først trådte i kraft den 3. juni 2000 og havde virkning fra og med indkomståret 2001. Klagen i *sag 14* vedrørte indkomstårene 1999 og 2000. Henvisningen i kendelsen til lovbekendtgørelse nr. 775 af 16. august 2000 må derfor efter min opfattelse anses for ukorrekt.

\* \* \*

#### *Sag nr. 18*

Anmodning om genoptagelse af skatteansættelsen for indkomståret 1998 blev i *sag 18* indgivet til den kommunale skattemyndighed den 2. januar 2003. I sin kendelse af 19. maj 2004 henviste Landsskatteretten til skattestyrelseslovens § 34, stk. 2, lovbekendtgørelse nr. 617 af 22. juli 2002, forretningsordenens § 17, stk. 4, og skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 1-5, nr. 7 og nr. 10.

#### **Ombudsmandens udtalelse**

Sagen vedrørte ikke en ansættelse af fast ejendom hvorfor henvisningen til den anvendte lovbekendtgørelse er korrekt for så vidt angår § 34, stk. 2. Ifølge § 21 i lov nr. 958 af 20. december 1999 havde § 35, stk. 1, nr. 10, først virkning fra og med indkomståret 2000. Den skattepligtige kan dog vælge at anvende bestemmelsens regler fra og med indkomståret 1999. Da sagen omhandlede indkomståret 1998, må Landsskatterettens henvisning til § 35, stk. 1, nr. 10, efter min opfattelse anses for ukorrekt.

#### **Sammenfattende om Landsskatterettens henvisning til retsregler**

Efter min gennemgang af de undersøgte sager kan jeg konkludere at henvisningen til retsgrundlaget for rettens afgørelser har været for upræcist i 31 af sagerne (*sagerne 01, 03-06, 08, 09, 10, 16, 19 og 20-40*) og forkert i seks sager (*sagerne 02, 07, 11, 13, 14 og 18*) hvilket jeg mener, er beklageligt.

### **Landsskatterettens begrundelser i øvrigt**

I overensstemmelse med forretningsordenens § 17, stk. 3, fremgår rettens begrundelse for at afslå klagerens anmodning om retsmøde af kendelsen i *sag 07*.

Generelt set er der i Landsskatterettens kendelser i de undersøgte sager redegjort fyldestgørende for de væsentligste hovedhensyn. Jeg finder dog anledning til i den forbindelse at nævne *sag 18*:

#### *Sag nr. 18*

I *sag 18* havde klageren den 2. januar 2003 indgivet en anmodning om ekstraordinær genoptagelse af en skatteansættelse vedrørende 1998 til den kommunale skatteforvaltning. Efter at have gengivet betingelserne for ordinær genoptagelse i skattestyrelseslovens § 34, stk. 2 (lovbekendtgørelse nr. 617 af 22. juli 2002), og bestemmelsen i forretningsordenens § 17, stk. 4, konstaterede Landsskatteretten i kendelsen at klageren ikke havde fremsendt anmodningen om genoptagelse inden tre år efter udløbet af indkomståret. Herefter skrev retten:

”Uanset fristen i skattestyrelseslovens § 34, stk. 2, kan en skatteansættelse ændres efter anmodning fra den skattepligtige efter reglerne i skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, nr. 1 – 5, nr. 7 og nr. 10.

Klagerens anmodning om genoptagelse er ikke omfattet af bestemmelserne i skattestyrelseslovens § 35, stk. 1, og der er derfor ikke grundlag for at genoptage skatteansættelsen for indkomståret 1998.”

### **Ombudsmandens udtalelse**

Efter min opfattelse fremstår Landsskatterettens begrundelse ikke som en forklaring på hvorfor der ikke var grundlag for at imødekomme anmodningen om genoptagelse. Begrundelsen er derfor efter min opfattelse ikke fyldestgørende, hvilket jeg mener, er beklageligt.

\* \* \*

#### *Sagerne 01-10, 12-23, 25-37 og 39*

I 36 af de undersøgte sager (*sagerne 01-10, 12-23, 25-37 og 39*) fremgår datoen for den påklagede afgørelse fra henholdsvis skatteankenævnet og told- og skatteregionen ikke af kendelsen. Datoen for den oprindeligt påklagede afgørelse blev derimod nævnt i *sag 24*. *Sagerne 11 og 38* vedrørte genoptagelse af to af Landsskatterettens tidligere afgjorte sager som der blev henvist til med angivelse af dato i afgørelserne.



Klagen i *sag 40* blev afvist som for sent indgivet; også her nævnte Landsskatteretten datoen for regionens afgørelse.

I min foreløbige rapport udtalte jeg følgende herom:

#### **”Ombudsmandens udtalelse**

Der er i skatte- og afgiftslovgivningen fastsat forskellige frister for ansættelser og ændring heraf, ligesom der gælder forskellige bestemmelser om forældelse. Som følge heraf og for at skabe en sikker identifikation af hvilken afgørelse Landsskatteretten tager stilling til i den pågældende kendelse, er det min opfattelse at det ville være bedre i overensstemmelse med god forvaltningsskik at datoen for de påklagede afgørelser fremgik af Landsskatterettens kendelser.”

Landsskatteretten har udtalt følgende:

”Landsskatteretten har hidtil som hovedregel kun angivet datoen for den påklagede afgørelse i kendelserne, hvor dette var relevant, f.eks. i afvisningskendelser, hvor fristen for klage til Landsskatteretten var overskredet, eller hvis der efter tidspunktet for myndighedens afgørelse var indtruffet omstændigheder, som kunne have betydning for Landsskatterettens bedømmelse af sagen.

Landsskatteretten har dog ikke afgørende indvendinger mod at ændre sin praksis på dette område. Kendelses/afgørelseskonceptet vil derfor blive ændret, således at datoen for den afgørelse, der er under påkendelse, fremgår.”

#### **Ombudsmandens endelige udtalelse**

Jeg har noteret mig Landsskatterettens oplysning om at datoen for den afgørelse der er under påkendelse, fremover vil fremgå af kendelses-/afgørelseskonceptet.

\* \* \*

#### *Sag nr. 01*

*Sag 01* vedrørte værdien af fri bolig. Ejendommen havde i en periode været under renovering. I kendelsen har Landsskatteretten gengivet klagerens principale påstand (om skatteansættelse i overensstemmelse med det selvangivne) og antydet argumentationen herfor. Under sagens behandling i Landsskatteretten nedlagde klageren en subsidiær påstand hvorefter skatteansættelsen skulle ske i overensstemmelse med den under sagen udarbejdede syns- og skønserklæring, dog således at færdiggørelsestidspunktet blev fastsat til den af de lokale skattemyndigheder accepterede dato. Denne subsidiære påstand er ikke gengivet i kendelsen. Landsskatteretten afgjorde sagen i overensstemmelse med syns- og skønserklæringen og for så vidt angår tidspunktet for byggeriets færdiggørelse, sådan som klageren havde påstået. Herefter

blev der truffet afgørelse i overensstemmelse med klagerens nye subsidiære påstand hvilket imidlertid ikke fremgår af afgørelsen.

### Ombudsmandens udtalelse

Af § 17, stk. 1, 2. pkt., i forretningsordenen for Landsskatteretten fremgik det at Landsskatterettens kendelse bl.a. skulle angive rettens stillingtagen til de af klageren nedlagte påstande (medmindre disse måtte anses for uvæsentlige og uden betydning for sagens afgørelse). Det er derfor – efter min opfattelse – beklageligt at klagerens subsidiære påstand ikke fremgik af kendelsen.

\* \* \*

#### *Sag nr. 04*

I *sag 04* er sagens fakta ikke gengivet korrekt i Landsskatterettens kendelse. Under overskriften ”klagerens påstand og argumentation” refereres Told- og Skattestyrelsens indstilling til sagens afgørelse med angivelse af at klageren har tiltrådt denne. Imidlertid var det klagerens repræsentant under syns- og skønsforretningen der over for Told- og Skattestyrelsen fremsatte et forslag til forlig om sagen. Af repræsentantens brev til Told- og Skattestyrelsen (som Landsskatteretten modtog i kopi fra styrelsen) fremgik at forslaget blev fremsat uden præjudice for den verserende sag i Landsskatteretten som i negativt fald afventede resultatet af syns- og skønsforretningen. Told- og Skattestyrelsen meddelte Landsskatteretten at styrelsen var enig med repræsentanten i at sagen kunne afgøres som angivet af denne, hvorefter styrelsen indstillede at retten traf afgørelse i overensstemmelse med det resultat som parterne var nået til enighed om. Told- og Skattestyrelsen angav i den forbindelse tre forhold som styrelsen havde lagt vægt på ved indstillingen. Disse forhold er ikke gengivet i kendelsen. I kendelsen tiltrådte Landsskatteretten at sagen blev afgjort således at værdier af fri bolig blev sat til det af Told- og Skattestyrelsen indstillede beløb, men det fremgår ikke hvad *retten* har lagt vægt på for at komme til det pågældende resultat. Af Landsskatterettens udtalelse om medholdsgraden fremgår at resultatet kan anses for ”medhold i overvejende grad”.

### Ombudsmandens udtalelse

Sådan som kendelsen i *sag 04* er formuleret, fremstår den efter min opfattelse ikke som en fyldestgørende forklaring på rettens afgørelse, hvilket jeg mener, er beklageligt. Jeg formoder at retten med afgørelsen har tiltrådt Told- og Skattestyrelsens indstilling til sagens afgørelse, herunder de tre forhold som styrelsen havde lagt vægt på i den forbindelse.

\* \* \*

*Sag nr. 07*

I *sag 07* er det i kendelsens indledning angivet hvilke indkomstår sagen vedrører (2000 og 2001). Imidlertid er det ene indkomstår gengivet forkert. Sagen vedrørte årene 1999 og 2000.

**Ombudsmandens udtalelse**

Fejlagtige gengivelser af faktum kan virke meningsforstyrrende og bør så vidt muligt undgås. Alt efter hvor væsentlige fejl der er tale om, kan sådanne fejl efter min opfattelse være med til at skabe mistillid til resten af afgørelsens indhold.

Jeg bemærker i den forbindelse at den forkerte gengivelse af indkomståret i kendelsens indledning kunne være en medvirkende faktor til den ovenfor omtalte forkerte henvisning i retsgrundlaget for afgørelsen.

**11. Andre sagsbehandlingsspørgsmål**

De undersøgte sager er præget af bestemte rutiner og fremgangsmåder som normalt konsekvent er blevet fulgt. Min gennemgang af sagerne giver mig dog anledning til at omtale Landsskatterettens sprogprojekt fra 2003:

Breve mv. fra offentlige myndigheder bør sprogligt være korrekte og forståeligt udformet; jeg henviser i den forbindelse til Jens Olsen m.fl., Forvaltningsret, 2. udgave, 2002, side 633 ff. Landsskatterettens sprogpolitik fra 2003 er et synligt udtryk for at Landsskatteretten er sig bevidst at også den indholdsmæssige og sproglige forståelse er meget vigtig i den skriftlige kommunikation.

**12. Sagens afgørelse***a) Retsgrundlaget*

Efter forretningsordenens § 9 skulle Landsskatterettens kontor udarbejde en skriftlig redegørelse med motiveret indstilling til klagens afgørelse.

Når det relevante kontor i Landsskatteretten havde afsluttet sin forberedelse af en sag, henførte kontoret sagen til en af følgende tre sagsgrupper (jf. forretningsordenens § 10, stk. 1):

- 1) Mere principielle sager, herunder sager der behandles på et retsmøde,
- 2) klager som nævnt i § 29 a i lov om motorkøretøjer mv. og
- 3) øvrige sager.

På tidspunktet for afgørelsen af de undersøgte sager afgjorde Landsskatteretten klagerne (ved kendelse) enten på grundlag af en skriftlig votering eller på grundlag af en mundtlig votering i et retsmøde, jf. forretningsordenens § 10, stk. 2, 1. pkt. Sager fra sagsgruppen ”øvrige sager” blev afgjort som ”udvalgssager” (dvs. på grundlag af en skriftlig votering med en kontorchef som første voterende). Sager hvor en anmod-

ning om retsmøde blev afslået, blev behandlet som voringssager. Afgørelsen af de mere principielle sager blev truffet på grundlag af enten en mundtlig voring på et retsmøde eller som en ”voringssag” med retspræsidenten eller en retsformand som første voterende.

For kollegiale organer gælder der visse habilitetskrav. Således skal organet være lovligt indkaldt til de enkelte møder; det vil sige at eventuelle varsler for indkaldelse til mødets afholdelse skal være iagttaget, og at der er givet medlemmerne mulighed for at forberede sig til mødet. Herudover skal organet opfylde quorumkravet; det antal medlemmer der som minimum skal være til stede for at organet er beslutningsdygtigt. For nogle kollegiale organer vil quorumkravet endvidere stille krav til organets sammensætning.

I skattestyrelseslovens § 27 (nu skatteforvaltningslovens § 44) og forretningsordenens §§ 12-16 var der fastsat regler for afholdelse af retsmøder. Efter skattestyrelseslovens § 27 og forretningsordenens § 12 blev der afholdt retsmøder hvis klageren eller Told- og Skattestyrelsen havde anmodet herom, eller hvis Landsskatteretten i øvrigt anså et retsmøde for hensigtsmæssigt. Landsskatteretten kunne afslå en anmodning om et retsmøde hvis retten måtte anse denne fremgangsmåde for åbenbart overflødig.

Af § 12 i forretningsordenen fremgik at et afslag på en anmodning fra klageren om et retsmøde skulle meddeles skriftligt med vejledning om retten til et møde med rettens kontor efter § 8 hvis klageren ikke allerede havde været til møde. Den dagældende forretningsordens § 17, stk. 3, lød:

”Stk. 3. Hvis Landsskatteretten har afslået en anmodning fra klageren eller fra Told- og Skattestyrelsen om afholdelse af et retsmøde, skal begrundelsen derfor anføres i kendelsen.”

Efter praksis blev selve afslaget på retsmøde meddelt i kendelsen, jf. Susanne Dahl m.fl., Skattestyrelsesloven med kommentarer, side 344 f.

Ifølge forretningsordenens § 14 skulle de retsmedlemmer og myndigheder som Landsskatteretten indkaldte til retsmøder, have et varsel på mindst en uge (stk. 3 og stk. 5) mens varslat for indkaldelse af klageren til retsmøde var på mindst fire uger (stk. 4). Det fremgik direkte af bestemmelsen at klageren skulle indkaldes skriftligt.

Selv om antallet af retsmøder er stigende, bliver stadig langt den overvejende del af sagerne i Landsskatteretten afgjort ved skriftlig voring. I 2004 blev der således kun afholdt retsmøde i godt 11 pct. af sagerne.

I skattestyrelseslovens § 20, stk. 5-7 (nu skatteforvaltningslovens § 13), og forretningsordenens § 10, stk. 2-6, var der fastsat regler for Landsskatterettens sammensætning ved rettens afgørelse af de indkomne klager mv.

For at Landsskatteretten kunne afsige kendelse i en sag, skulle mindst tre retsmedlemmer deltage i afgørelsen, heraf skulle mindst en være retspræsident eller retsformand og to beskikkede af enten Folketinget eller skatteministeren. Retspræsidenten kunne dog bestemme at kontorchefer eller fuldmægtige ved retten kunne deltage i afgørelsen med samme beføjelser som en retsformand (skattestyrelseslovens § 20, stk. 5 og stk. 6, og forretningsordenens § 10, stk. 2 og stk. 4).

Landsskatterettens afgørelser skulle være skriftlige (jf. skattestyrelseslovens § 28, stk. 1). Herefter afgjorde Landsskatteretten klagerne ved kendelse som skulle være dateret og begrundet (jf. forretningsordenens § 17, stk. 1).

Efter skattestyrelseslovens § 28, stk. 2 (nu skatteforvaltningslovens § 45, stk. 2), og forretningsordenens § 18, stk. 2, skulle kendelsen (nu afgørelsen) bl.a. angive navnene på dem der har deltaget i afgørelsen.

Af forvaltningslovens begrundelsesregler følger der ikke en pligt til i afgørelsen at angive om et kollegialt organs afgørelser er truffet enstemmigt eller med dissens. Derimod fremgik det af skattestyrelseslovens § 28, stk. 2, 1. og 2. pkt. (nu skatteforvaltningslovens § 45, stk. 2, 2. pkt.), og forretningsordenens § 18, stk. 1, at en kendelse (nu afgørelse) skulle oplyse om forskellige meninger vedrørende såvel resultatet som begrundelse. Stemmetallet for hver opfattelse skulle fremgå, og det skulle fremgå om retsformanden havde afgivet dissens.

Det følger af en ulovbestemt retsgrundsætning at en afgørelse skal bekendtgøres for sagens parter. Som et supplement hertil fremgik det af forretningsordenens § 18, stk. 4, at Landsskatteretten skulle sende kopi af kendelsen i sagen til klageren og alle øvrige vedkommende. I forretningsordenens § 20 var det præciseret at Landsskatteretten skulle underrette såvel klager som dennes repræsentant om rettens afgørelse af klagen (og om sagens henlæggelse, hvis klagen blev trukket tilbage).

I de sager hvor klageren fik helt eller delvist medhold i klagen af Landsskatteretten eller ved en efterfølgende domstolsprøvelse af Landsskatterettens afgørelse, skulle den indbetalte klageafgift tilbagebetales til klageren (skattestyrelseslovens § 25, stk. 4, 5. pkt., (nu skatteforvaltningsloven § 42, stk. 4), og forretningsordenens § 3, stk. 3 og 4, og § 20, stk. 3).

Med lov nr. 388 af 6. juni 2002 om ændring af skattestyrelsesloven og ligningsloven blev der i skattestyrelsesloven indsat en § 33 E:

”§ 33 E. I sager, der afgøres administrativt, afgiver den instans, der træffer afgørelse i den godtgørelsesberettigede sag, samtidig med afgørelsen i sagen en begrundet udtalelse om, i hvilket omfang den godtgørelsesberettigede har fået medhold i det eller de godtgørelsesberettigede spørgsmål, som er forelagt den. Denne udtalelse indgår i vurderingen af størrelsen af den godtgørelse, den godtgørelsesberettigede er berettiget til. Udtalelsen er dog ikke bindende for afgørelsen af spørgsmålet om godtgørelsens størrelse.

*Stk. 2.* Afgøres sagen af et skatteankenævn, Landsskatteretten eller ligningsrådet, kan udtalelsen i stk. 1 afgives henholdsvis af den kommunale skattemyndighed som sekretariat for skatteankenævnet, af en kontorchef i Landsskatteretten og af formanden for Ligningsrådet.”

Bestemmelsen havde virkning for sager som blev rejst ved den pågældende myndighed fra og med den 8. juni 2002. En lignende bestemmelse findes i skatteforvaltningslovens § 56.

Hvor en klage blev afvist på grund af inkompetence, overskridelse af klagefrist eller som følge af mangelfuld begrundelse, kunne klageren ikke opnå omkostningsgodtgørelse (jf. Told- og Skattestyrelsens pjece nr. 29 fra april 2004). Imidlertid fremgik det af Told- og Skattestyrelsens vejledning 2005-2 om processuelle regler på ToldSkats område, afsnit K.5.2 (udtalelse fra de administrative myndigheder), at der også skulle afgives en udtalelse om medholdsgraden i sager som afvises eksempelvis på grund af overskredet tidsfrist eller manglende begrundelse. Tilsvarende fremgår af SKATs vejledning 2006-2 om processuelle regler på SKATs område.

#### *b) De undersøgte sager*

I alle de undersøgte sager foreligger Landsskatterettens kontors motiverede indstilling til klagens afgørelse som et udkast til kendelse/afsluttende brev med et dertil knyttet referat. Jeg bemærker i den forbindelse at det fremgik af forretningsordenens § 18, stk. 3, at kendelsen formuleres af retsformanden. I de sager hvor kontorets indstilling har været sendt til Told- og Skattestyrelsen, foreligger selve indstillingen endvidere indarbejdet i et brev til styrelsen.

Der blev afholdt retsmøde i seks af de undersøgte sager (*sagerne 03, 05, 06, 11, 25 og 28*).

I tre af disse sager (*sagerne 03, 05 og 25*) deltog fire retsmedlemmer i sagens afgørelse (en retsformand og tre ordinære retsmedlemmer); i de øvrige tre sager blev klagerne afgjort af retsformanden og to ordinære retsmedlemmer.

Af de 31 sager der blev afgjort ved skriftlig votering, blev de 13 sager (*sagerne 02, 07, 08, 17, 21, 22, 24, 26, 27, 29, 32, 33 og 35*) afgjort under ledelse af en retsformand (skattestyrelseslovens § 20, stk. 5, forretningsordenens § 10, stk. 2, og § 11) med deltagelse af to ordinære retsmedlemmer. De øvrige 18 sager som blev afgjort

ved skriftlig votering (*sagerne 01, 04, 09, 10, 12-16, 18-20, 23, 30, 31, 34, 36 og 37*), blev afgjort som såkaldte udvalgsager under ledelse af en kontorchef.

Endelig blev en sag (*sag 38*) afvist genoptaget af en retsformand, og to klager (*sagerne 39 og 40*) blev afvist af en kontorchef, begge uden deltagelse af ordinære retsmedlemmer.

Fire af skattesagerne (*sagerne 02, 07, 08 og 17*) blev afgjort ved skriftlig votering under ledelse af en retsformand, 12 skattesager (*sagerne 01, 04, 09, 10, 12-16 og 18-20*) blev også afgjort ved skriftlig votering, men under ledelse af kontorchef, og fire sager (*sagerne 03, 05, 06 og 11*) blev afgjort ved retsmøde.

Af moms(/afgifts)sagerne blev ni sager (*sagerne 21, 22, 24, 26, 27, 29, 32, 33 og 35*) afgjort ved skriftlig votering under ledelse af retsformand. Seks sager (*sagerne 23, 30, 31, 34, 36 og 37*) blev afgjort ved skriftlig votering under ledelse af kontorchef, og to af moms(/afgifts)sagerne blev afgjort under retsmøde (*sagerne 25 og 28*). Endelig blev tre af disse sager afvist (*sagerne 38-40*).

De af de undersøgte sager som må betegnes som mere principielle, og hvor kendelsen senere blev offentliggjort i anonymiseret form (*sagerne 22, 26 og 32*), blev alle afgjort som såkaldte voteringsager efter at klageren havde frafaldet anmodningen om foretræde ved retsmøde.

### **Afholdelse af retsmøde**

I ingen af de undersøgte sager har Told- og Skattestyrelsen anmodet om at få lejlighed til at udtale sig mundtligt til retten under et retsmøde.

Klageren anmodede om retsmøde i halvdelen af de undersøgte sager (*sagerne 01, 02, 03, 05, 06, 07, 10, 11, 21, 22, 23, 25, 26, 28, 29, 30, 31, 32, 36 og 37*).

Anmodningen i *sag 01* var udtrykt som et forbehold for anmodning om retsmøde hvis kontorindstillingen gik imod klagersidens principale og subsidiære påstande. Kontorets indstilling til klagens afgørelse fulgte klagerens subsidiære påstand, og der blev ikke afholdt retsmøde i sagen.

I de seks sager hvor der blev afholdt retsmøde (*sagerne 03, 05, 06, 11, 25 og 28*), havde klageren anmodet om foretræde ved retsmøde. I et tilfælde (*sag 28*) kom anmodningen først efter at klageren havde fået kontorets indstilling til klagens afgørelse og Told- og Skattestyrelsens udtalelse herom til udtalelse, og det må derfor anses for sandsynligt at sagen ville være blevet afgjort ved retsmøde også hvis klageren ikke havde bedt om det.

*Sag 07*

I en sag (*sag 07*) blev anmodningen om retsmøde afslået. Klageren blev underrettet om at kontoret ville indstille at retten undlod at imødekomme begæringen i forbindelse med partshøringen over Told- og Skattestyrelsens udtalelse mv. På daværende tidspunkt havde klageren været til møde med Landsskatterettens kontor. Sagen blev behandlet som en vøteringsag. Begrundelsen for at retsmøde blev afslået, fremgik af kendelsen.

Hertil gav jeg i min foreløbige rapport udtryk for følgende:

**”Ombudsmandens udtalelse**

Sådan som bestemmelserne i forretningsordenens § 12, stk. 2, og § 17, stk. 3, var placeret og formuleret, er det min opfattelse at bestemmelserne lagde op til at afslag på anmodning om retsmøde blev meddelt klageren særskilt *inden* der blev truffet afgørelse i sagen (ved kendelse). Efter den fulgte fremgangsmåde er klageren blevet underrettet om kontorets indstilling til spørgsmålet hvilket gav klageren mulighed for at fremkomme med indsigelser hertil inden spørgsmålets og sagens samtidige afgørelse. Jeg går ud fra at fremgangsmåden hvorefter selve afslaget på anmodningen om retsmødet (først) blev meddelt i kendelsen, (kun) har været anvendt i de sager hvor klageren forinden havde været til møde med Landsskatterettens kontor, da det ikke ville give megen mening først at vejlede om denne mulighed i selve kendelsen.

Fremgangsmåden giver mig herefter ikke grundlag for bemærkninger.”

Landsskatteretten har i sin udtalelse bemærket følgende:

”Landsskatteretten vil blot gøre opmærksom på, at formuleringen af bestemmelsen i forretningsordenen § 12, stk. 2, nu, jf. bek. nr. 974 af 17. oktober 2005, er ændret til:

*’(...) Hvis kontoret indstiller, at en anmodning om retsmøde ikke skal imødekommes, skal dette meddeles klageren skriftligt. Samtidig hermed skal klageren, hvis klageren ikke allerede har været til et møde med Landsskatteretten efter § 8, vejledes om sin ret til et sådant møde.’*

Formuleringen er således nu i overensstemmelse med den faktiske fremgangsmåde.”

**Ombudsmandens endelige udtalelse**

Jeg har noteret mig Landsskatterettens bemærkninger.

\* \* \*



I 12 af de undersøgte sager (*sagerne 10, 02, 21-23, 26, 29-32, 36 og 37*) frafaldt klageren anmodningen om retsmøde henholdsvis efter at klageren havde forhandlet sagen med Landsskatterettens kontor, og efter at kontorets indstilling til klagens afgørelse og Told- og Skattestyrelsens udtalelse havde været forelagt klageren.

Landsskatteretten havde i forbindelse med partshøringen over Told- og Skattestyrelsens udtalelse mv. spurgt om klageren fortsat ønskede retsmøde i sagen i 16 af sagerne (*sagerne 01, 03, 05, 06, 07, 11, 21, 22, 23, 25, 26, 29, 30, 31, 32 og 36*).

*Sag nr. 21, sag nr. 29 og sag nr. 36*

Landsskatteretten anså i *sag 21* klagerens anmodning om foretræde ved retsmøde for bortfaldet da klageren og klagerens repræsentant ikke svarede på Landsskatterettens forespørgsel om fortsat ønske om retsmøde (i forbindelse med partshøring over Told- og Skattestyrelsens udtalelse). Landsskatterettens andet brev til parten i den forbindelse indeholdt en bemærkning om at ønsket om retsmøde blev anset som bortfaldet, og at sagen ville blive afgjort på det foreliggende grundlag hvis parten ikke svarede inden udløbet af en 14-dages-frist. Klagerens partsrepræsentant havde nogle måneder forinden telefonisk meddelt Landsskatteretten at der kunne træffes afgørelse på det foreliggende grundlag.

Klageren fik i *sag 29* 14 dages frist til at sende bemærkninger til Told- og Skattestyrelsens udtalelse og oplyse om man fortsat ønskede retsmøde. Fristen blev forlænget, og klageren svarede på selve høringen, men ikke på spørgsmålet om retsmøde. Herefter fik klageren på ny 14 dages frist til at overveje spørgsmålet. Derefter skrev Landsskatteretten til klageren at retsmødebegæringen bortfaldt, og at sagen ville blive afgjort på det foreliggende grundlag hvis der ikke blev svaret inden fristen. Begæringen blev herefter frafaldet telefonisk.

Også i *sag 36* skrev Landsskatteretten flere gange til klageren om man stadig ønskede retsmøde; første gang i forbindelse med partshøringen over Told- og Skattestyrelsens udtalelse. Efter svarfristens udløb skrev retten på ny og rykkede for svar inden nye 14 dage med oplysning om at retsmødebegæringen ellers ville blive anset for bortfaldet og sagen afgjort på det foreliggende grundlag. Ved udløbet af denne frist skrev retten et tredje brev med anmodning om svar inden 7 dage og med orientering som i det andet brev. Da repræsentanten fortsat ikke svarede, blev sagen afgjort på det foreliggende grundlag – uden retsmøde.

I de sager hvor Landsskatteretten har spurgt om klageren fortsat ønskede retsmøde i sagen, har rettens kontor hverken fundet grundlag for at indstille at anmodningen om retsmøde blev afslået som åbenbart overflødig, eller omvendt for at indstille at der blev afholdt retsmøde på rettens initiativ (jf. tilkendegivelsen om at klagen vil blive afgjort på det foreliggende grundlag).

### Ombudsmandens udtalelse

Det giver mig ikke grundlag for bemærkninger at Landsskatteretten på den ovenfor beskrevne måde undersøger muligheden for at afgøre sagen uden retsmøde, idet jeg går ud fra at denne afgørelsesform alt andet lige vil betyde at sagen når en afgørelse på et tidligere tidspunkt end hvis der skal afholdes retsmøde i sagen. Jeg bemærker i den forbindelse at parten ved partshøringen har modtaget myndighedernes – herunder Landsskatterettens kontors – vurdering af sagen og på det grundlag kan vurdere om ønsket om et retsmøde opretholdes.

#### Indkaldelse til retsmøde

I ingen af de seks sager (*sagerne 03, 05, 06, 11, 25 og 28*) hvor der blev afholdt retsmøde, er der oplysninger om indkaldelse af retsmedlemmer og myndigheder til retsmødet. Det er derfor ikke muligt at konstatere om fristerne for indkaldelse efter forretningsordenens § 14, stk. 3 og stk. 5, er overholdt.

I *sagerne 03, 05, 11, 25 og 28* er varslet for indkaldelse af klageren på mindst fire uger (forretningsordenens § 14, stk. 4, 1. pkt.) utvivlsomt opfyldt. Således bekræftede retten den 5. marts 2004 aftalen om retsmøde den 17. maj 2004 i *sag 03*. Landsskatteretten bekræftede i brev af 26. marts 2004 retsmødet i *sag 05* den 17. maj 2004 og i brev af 6. april 2004 retsmødet den 21. juni 2004 i *sag 11*. I *sagerne 25 og 28* bekræftede retten i breve af henholdsvis 19. januar 2004 og 24. februar 2004 retsmøde henholdsvis den 12. marts og 19. april 2004. Retsmødet i *sag 25* blev den 1. marts 2004 bekræftet flyttet til den 26. april 2004.

Det er imidlertid ikke muligt at konstatere om berammelsen af retsmødet i *sag 06* ligger inden for den i forretningsordenens § 14, stk. 4, fastsatte frist. Således bekræftede Landsskatteretten i brev af 4. maj 2004 at retsmøde var aftalt til den 28. maj 2004; imidlertid fremgår det ikke hvornår denne aftale blev indgået.

### Ombudsmandens udtalelse

I modsætning til hvad der var tilfældet med varslet for indkaldelse af klageren til forhandling af sagen (forretningsordenens § 8, stk. 1, 2. pkt.), åbnede bestemmelsen i forretningsordenens § 14, stk. 4, 1. pkt., om varsel for indkaldelse af klageren til retsmøde ikke op for at der kunne aftales et kortere varsel. Som sagerne foreligger for mig, har jeg imidlertid ikke holdepunkter for at antage at de i forretningsordenen fastsatte frister for indkaldelsen af klageren til retsmøde ikke har været overholdt i de undersøgte sager.

#### Skriftlighed

I alle de undersøgte sager har Landsskatteretten afgjort *klagen* ved en dateret kendelse.

Afgørelsen om ikke at imødekomme anmodningen om genoptagelse i *sag 38* blev ikke formuleret som en kendelse, hvilket ikke kan give mig anledning til bemærkninger.

### **Oplysning om navnene på de der har deltaget i afgørelsen**

I alle kendelserne i de undersøgte sager – og afgørelsen om at afslå en anmodning om genoptagelse i *sag 38* – er navnene på dem der traf afgørelsen, angivet.

### **Angivelse af om afgørelsen er truffet enstemmigt eller med dissens**

I alle de undersøgte sager hvor sagens afgørelse ikke er truffet af en retsformand eller af en kontorchef alene, har afgørelsen været truffet enstemmigt.

### **Bekendtgørelse**

I de undersøgte sager har Landsskatteretten sendt kendelsen til klageren og til klagerens repræsentant hvor klageren har haft en sådan. Herudover har Landsskatteretten sendt kopi af rettens kendelse til de myndigheder som klagen angår, og til den eventuelle underliggende myndighed (skatteankenævn, skattemyndighed, told- og skatte-region) og til Told- og Skattestyrelsen i det omfang styrelsen har været inddraget i sagen.

### **Tilbagebetaling af klageafgift**

Landsskatteretten har i overensstemmelse med reglerne i skattestyrelseslovens § 25, stk. 4, 4. pkt., og forretningsordenens § 3, stk. 4, tilbagebetalt klageafgiften til klageren i de sager hvor klagerne har opnået delvist medhold i klagen af Landsskatteretten, dvs. i *sagerne 01, 04, 06, 14, 22, 29 og 32*.

### **Medholdsvurdering**

Med undtagelse af to sager (*sagerne 39 og 40*) er der i alle de sager hvor klagen er modtaget i Landsskatteretten efter den 8. juni 2002, og hvor klagerne har haft sagkyndig bistand ved sagens behandling i Landsskatteretten (*sagerne 01-06, 08, 09, 13, 14, 16, 17, 19, 20 og 25-37*) til kendelsen vedhæftet en udtalelse fra Landsskatterettens sekretariat om i hvilket omfang klageren har fået medhold i det eller de godtgørelsesberettigede spørgsmål som har været forelagt retten. I *sagerne 21, 23 og 24* modtog Landsskatteretten klagen inden den 8. juni 2002. I disse sager er der (alligevel) vedhæftet en udtalelse om medholdsgraden.

### *Sagerne nr. 39 og nr. 40*

I *sagerne 39 og 40* var klagen til Landsskatteretten udarbejdet af en partsrepræsentant (revisor/advokat). Klagerne blev modtaget henholdsvis den 12. februar 2004 (registreret den 16. februar 2004) og den 19. marts 2004. Begge sager blev afvist af formelle grunde (*sag 39* fordi klagen ikke var tilstrækkeligt begrundet, og *sag 40* fordi klagen var indgivet for sent). Hverken i *sag 39* eller i *sag 40* foreligger der en udtalelse fra Landsskatteretten om medholdsgraden.

I min foreløbige rapport bad jeg Landsskatteretten om følgende:

**”Ombudsmandens udtalelse**

Man kunne argumentere for at afgørelser om at afvise at behandle klager af formelle grunde ikke var omfattet af bestemmelsen i skattestyrelseslovens § 33 E idet Landsskatteretten ikke havde afgjort det materielle spørgsmål i sagen.

Imidlertid fremgik det af Told- og Skattestyrelsens (nu SKAT) vejledning om processuelle regler at der også skulle (skal) afgives udtalelse om medholdsgraden i sager som afvises eksempelvis på grund af overskredet tidsfrist.

*Jeg beder om Landsskatterettens udtalelse vedrørende den uoverensstemmelse der tilsyneladende er mellem Landsskatterettens praksis og SKATs vejledning om dette spørgsmål.”*

Landsskatteretten har i den forbindelse udtalt:

”Af den dagældende skattestyrelseslovs § 33, stk. 1, nr. 1, nu skatteforvaltningslovens § 55, stk. 1, nr. 1, fremgår, at der ydes godtgørelse ved klage til skatteankenævn eller til Landsskatteretten.

Ved lov nr. 238 af 2. april 1997 om ændring af bl.a. skattestyrelsesloven blev reglerne om godtgørelse af udgifter til sagkyndig bistand i forbindelse med klage til Landsskatteretten overført til skattestyrelseslovens § 33A, stk. 1, idet omkostningsdækningsloven samtidig blev ophævet. Endvidere blev adgangen til godtgørelse af udgifter til sagkyndig bistand udvidet til også at omfatte klage til skatteankenævnet.

Af bemærkningerne til denne lov (Folketingstidende 1996-97, tillæg A, side 2807) fremgår, at der ikke ydes tilskud til klager, der afvises.

Der kan derfor efter forarbejderne til reglerne om omkostningsgodtgørelse ikke ydes godtgørelse til klager, der afvises, jf. således også Landsskatterettens afgørelse om omkostningsgodtgørelse som gengivet i SKM2005.534.LSR ([www.skat.dk](http://www.skat.dk)).

Under hensyn hertil blev der i sagerne 39 og 40, hvor Landsskatteretten afviste at behandle klagen, ikke afgivet en medholdsvurdering. Det må således anses som mere vild- end vejledende, at der afgives medholdsvurdering i sager, der ikke berettiger til omkostningsgodtgørelse.

Landsskatteretten vil tage kontakt til SKAT for at få ændret procesvejledningen på dette punkt.”

### Ombudsmandens endelige udtalelse

Jeg er enig med Landsskatteretten i at der ikke vil kunne ydes omkostningsgodtgørelse til klager der afvises, og jeg har noteret mig at Landsskatteretten vil tage kontakt til SKAT om vejledningens fremstilling.

#### 13. Klagevejledning og vejledning om søgsmålsfrister

Forvaltningsloven indeholder i § 25, stk. 1, og § 26 følgende bestemmelser om klagevejledning og vejledning om søgsmålsfrister (jf. lov nr. 571 af 19. december 1985):

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

...

§ 26. Afgørelser, der kun kan indbringes for domstolene under iagttagelse af en lovbestemt frist for sagens anlæg, skal være ledsaget af oplysning herom.”

I skattestyrelseslovens §§ 31-33 (nu skatteforvaltningslovens kapitel 17, §§ 48-50) var der bestemmelser om domstolsprøvelse af Landsskatterettens afgørelser.

Således fremgik det af § 31, stk. 1, 1. pkt. (nu skatteforvaltningsloven § 48, stk. 1), at medmindre andet var bestemt efter anden lovgivning, kunne en afgørelse truffet af en skatte-, afgifts- eller toldmyndighed først indbringes for domstolene når afgørelsen var prøvet af den øverste administrative klageinstans på området.

Efter skattestyrelseslovens § 31, stk. 2 (nu skatteforvaltningslovens § 48, stk. 2), kunne en sag der var påklaget til Landsskatteretten, indbringes for domstolene hvis Landsskatteretten ikke havde truffet afgørelse i sagen seks måneder efter at sagen var blevet indbragt for retten. I sager hvor sagsbehandlingstiden forventedes at ville overstige seks måneder, skulle der senest ved fristens udløb vejledes om denne regel (jf. Processuelle regler på ToldSkats, nu SKATs, område, afsnit E.3.9, om klagevejledning).

Efter skattestyrelseslovens § 31, stk. 3, var der fastsat en søgsmålsfrist på tre måneder. En tilsvarende bestemmelse findes nu i skatteforvaltningslovens § 48, stk. 3.

§ 32 i skattestyrelsesloven (jf. lovbekendtgørelse nr. 805 af 24. september 2003) gav skatteministeren beføjelse til at indbringe spørgsmål der var påkendt af Landsskatteretten, for domstolene inden for en frist på tre måneder:

”§ 32. Sager om spørgsmål, som er påkendt af Landsskatteretten, kan skatteministeren indbringe for domstolene senest 3 måneder efter kendelsens afsigelse. Skatteministeren kan ligeledes vedrørende et spørgsmål, der er påkendt af Landsskatteretten, træffe beslutning om, at sagen genoptages med henblik på ændring af afgørelsen til fordel for den skatte- eller afgiftspligtige, såfremt Skatteministeriet ikke kan forventes at opnå medhold i sagen, hvis den indbringes for domstolene. 2. pkt. finder tilsvarende anvendelse vedrørende spørgsmål om godtgørelse af afgift.”

Af forarbejderne til bestemmelsens andet punktum (Folketingstidende 2002-2003, tillæg A, side 4604 ff) fremgår bl.a.:

”...

Til nr. 1

Efter skattestyrelseslovens § 31 kan en endelig administrativ afgørelse indbringes for domstolene senest 3 måneder efter, at afgørelsen er truffet.

Når en skatte- eller afgiftspligtig efter denne bestemmelse anlægger en sag ved domstolene, foretager Skatteministeriets departement en indledende undersøgelse af, hvorvidt sagen kan forventes gennemført med et for ministeriet gunstigt resultat.

Forekommer sagen overvejende tvivlsom, anmoder Departementet Kammeradvokaten om en indstilling til sagen. Finder ministeriet på baggrund af denne indstilling samt indhentede udtalelser fra Told- og Skattestyrelsen og Landsskatteretten, at det er overvejende sandsynligt, at ministeriet ikke vil kunne vinde sagen, bliver sagen sluttet ved, at ministeriet tager bekræftende til genmæle over for den skatte- eller afgiftspligtiges påstand.

Af procesbesparende hensyn foreslås det, at der gives skatteministeren mulighed for at opgive en sag, hvori Landsskatteretten har afsagt kendelse, inden kendelsen bliver indbragt for domstolene, hvis det på forhånd vurderes, at ministeriet vil tabe sagen. Således undgår man at tvinge den pågældende skatte- eller afgiftspligtige til at anlægge sag for at få sin ret.

Det er tanken, at skatteministeren henlægger kompetencen til at træffe beslutning efter denne bestemmelse til Skatteministeriets departement, ligesom det forudsættes, at Kammeradvokatens indstilling indhentes som grundlag for beslutningen om, at der skal ske genoptagelse.

Den foreslåede bestemmelse tænkes f.eks. anvendt i en situation, hvor Landsskatteretten og Told- og Skattestyrelsen er uenige om f.eks., hvorledes et afsnit i Ligningsvejledningen skal forstås, og Landsskatteretten – modsat styrelsen – i sin kendelse kommer frem til, at afsnittet skal forstås til ugunst for den skattepligtige. I den situation vil styrelsen efter forslaget kunne henstille til ministeriet, at sagen genoptages til den skattepligtiges fordel.

Det er tanken, at Departementet i sådanne sager vil tage kontakt til den skatte- eller afgiftspligtige umiddelbart efter, at man af Told- og Skattestyrelsen bliver gjort opmærksom på kendelsen med henblik på at orientere den skatte- eller afgiftspligtige om, at ministeriet undersøger rigtigheden af kendelsen. Departementet vil samtidig meddele den skatte- eller afgiftspligtige, at ministeriet – for det tilfældes skyld, at ministeriet alligevel ikke ønsker at opgive sagen – ikke vil påberåbe sig en eventuel overskridelse af fristen på 3 måneder for indbringelse af den pågældende kendelse for domstolene, såfremt kendelsen indbringes inden 1 måned fra ministeriets endelige svar til den skatte- eller afgiftspligtige.

Det må forventes, at bestemmelsens anvendelsesområde vil blive meget begrænset. Forslaget er ikke udtryk for, at der herved gives den skatte- eller afgiftspligtige en ekstra klagemulighed. En anmodning fra den skatte- eller afgiftspligtige til skatteministeren om at bringe bestemmelsen i § 32, 2. pkt., i anvendelse, vil blive betragtet som et partsindlæg, og den skatte- eller afgiftspligtige kan ikke forvente at få meddelt en længere forlængelse af indbringelsesfristen på baggrund af sin anmodning.

Det er tanken, at ministeren uddelegerer beføjelsen til at ændre ansættelsen eller afgiftstilsvaret i de sager, hvori der træffes beslutning om genoptagelse efter forslaget, til henholdsvis de skatteansættende skattemyndigheder og de regionale told- og skattemyndigheder. Dette vil fremgå af sagsudlægningsbekendtgørelsen.

Efter at det er blevet besluttet, at der skal ske genoptagelse i en konkret sag efter denne bestemmelse, underrettes den kommunale skattemyndighed eller den regionale told- og skattemyndighed om beslutningen og om baggrunden herfor. Samtidig anmodes den skatteansættende myndighed eller den regionale told- og skattemyndighed om at genoptage ansættelsen eller afgiftstilsvaret for den skatte- eller afgiftspligtige i overensstemmelse med beslutningen.

Selv om det vurderes, at de sager, som forslaget tager sigte på, i første række er sager uden vidererækkende betydning, kan det også komme på tale på forhånd at opgive sager af principiel karakter. Derfor er der i forslaget til den ændrede affattelse af skattestyrelseslovens §§ 35, stk. 1, nr. 7, og 35 C, stk. 1, nr. 1, jf. forslagets § 1, nr. 2 og 3, skabt mulighed for, at ministerens beslutning efter forslaget til § 32 kan føre til genoptagelse i tilsvarende sager i samme omfang, som hvis den pågældende sag var blevet indbragt for domstolene. Der henvises i øvrigt til bemærkningerne til disse bestemmelser.

...”

En tilsvarende bestemmelse findes nu i skatteforvaltningslovens § 49.

Endelig beskrev skattestyrelseslovens § 33 hvor en sag skulle anlægges.

Herudover fremgik det af § 18, stk. 4, 2. pkt., i forretningsordenen at klageren og eventuelt andre søgsmålsberettigede samtidig med kendelsens fremsendelse skulle

underrettes om fristen for at indbringe kendelsen for domstolene. Bestemmelsen er gentaget i bekendtgørelse nr. 974 af 17. oktober 2005, dog således at den omtaler afgørelser og ikke kendelser.

*b) De undersøgte sager*

**Retten til direkte søgsmål efter seks måneders forløb**

I alle de undersøgte sager, bortset fra *sagerne 11, 38, 39 og 40*, har Landsskatteretten over for klageren tilkendegivet at det ikke var muligt at oplyse hvornår en afgørelse ville foreligge, samtidig med en oplysning om den øjeblikkelige sagsbehandlingstid (den behandlingstid der i almindelighed måtte påregnes). I ingen af de 36 sager (alle sager bortset fra *sagerne 11 og 38-40*) har den oplyste sagsbehandlingstid været under seks måneder. Af folderen ”Syv spørgsmål og svar om Landsskatteretten” fremgår at man må indstille sig på en sagsbehandlingstid på 6-12 måneder. I *sagerne 01-17 og 21-38* overstiger Landsskatterettens faktiske sagsbehandlingstid seks måneder, og i ingen af sagerne har Landsskatteretten underrettet klageren om dennes ret til efter seks måneders forløb at indbringe sagen for domstolene før i forbindelse med den vejledning om klagefrist og sagsanlæg som retten efter det for mig oplyste vedlægger sagernes afgørelse (jf. Landsskatterettens brev hertil af 17. januar 2005).

I min foreløbige rapport udtalte jeg følgende:

**”Ombudsmandens udtalelse**

Efter afsnit E.3.9. i processuelle regler på ToldSkats (SKATs) område burde Landsskatteretten senest ved fristens udløb vejlede klagerne om retten til direkte søgsmål. En sådan forpligtelse følger efter min opfattelse også af god forvaltningskik. Vejledningen vil i de sager hvor Landsskatteretten over for klagerne oplyser den aktuelle/påregnelige sagsbehandlingstid til at overstige seks måneder, kunne ske ved at indarbejde standard herom. Herudover kunne en omtale af reglen indarbejdes i Landsskatterettens folder som sendes ved kvitteringen for modtagelsen af klagen. *Jeg beder om Landsskatterettens udtalelse vedrørende den uoverensstemmelse der tilsyneladende er mellem Landsskatterettens praksis og SKATs vejledning om dette spørgsmål.*”

Landsskatteretten har hertil udtalt at retten ikke har afgørende indvendinger mod at oplyse om retten til direkte søgsmål efter 6 måneders forløb. Denne mulighed vil blive indskrevet i Landsskatterettens folder.

**Ombudsmandens endelige udtalelse**

Jeg har noteret mig at Landsskatteretten vil oplyse om retten til direkte søgsmål i Landsskatterettens folder.



*Sag nr. 01 og sag nr. 04*

Det fremgik af skattestyrelseslovens § 30, stk. 3, og af § 21 i forretningsordenen at Landsskatteretten – hvis en part begærede syn og skøn – udsatte sin behandling af sagen indtil klageren efter modtagelsen af skønserklæringen meddelte Landsskatteretten om klagen blev opretholdt. I samme periode var seks måneders-fristen i § 31, stk. 2, suspenderet. Tilsvarende fremgår nu af skatteforvaltningslovens § 47, stk. 3. Der blev iværksat syn og skøn i to af de undersøgte sager (*sag 01 og 04*) i hvilken forbindelse Landsskatteretten sendte klagerne en vejledning om reglerne/proceduren herfor.

**Ombudsmandens udtalelse**

Som angivet ovenfor er det min opfattelse at Landsskatteretten senest ved fristens udløb burde vejlede om retten til direkte søgsmål. I sager hvor der iværksættes syn og skøn, ville det efter min opfattelse være naturligt at indarbejde en orientering om suspensionen af seks måneders-fristen i den vejledning retten udleverer i den forbindelse.

**Ministerens mulighed for at træffe afgørelse om genoptagelse af en sag der er afgjort af Landsskatteretten**

I ingen af de undersøgte sager har klagerne fået fuldt ud medhold i klagen ved sagens behandling ved Landsskatteretten. I alle sagerne (bortset fra *sag 38*) fik parten med kendelsen et følgebrev hvor der under overskriften ”Vejledning om sagsanlæg” blev oplyst om søgsmålsfristen på tre måneder og henvist til at bestemmelse om domstolsprøvelse fremgik af skattestyrelseslovens §§ 30-33. Det blev også oplyst at sagen skulle anlægges ved landsretten som første instans, og at stævning skulle udtages mod Skatteministeriet og sendes til den landsret hvor klageren har hjemting, når sagen anlægges. Herudover blev der i følgebrevet oplyst om adresserne på de to landsretter og Skatteministeriet. Af brevet fremgik det endelig at lovbestemmelser om klagefrister og sagsanlæg var vedlagt. Med Landsskatterettens brev hertil af 17. januar 2005 fulgte bl.a. tre eksemplarer af Landsskatterettens ”Vejledning om klagefrist og sagsanlæg”. Der blev i indledningen til denne vejledning henvist til kravet i forretningsordenen om at klageren samtidig med kendelsens fremsendelse skal underrettes om søgsmålsfristerne. Herudover indeholdt vejledningen en gengivelse af skattestyrelseslovens §§ 31-33.

I min foreløbige rapport udtalte jeg om spørgsmålet:

**”Ombudsmandens udtalelse**

Vejledningsforpligtelsen efter forvaltningslovens § 25 omfatter den almindelige umiddelbare klageadgang til en højere forvaltningsmyndighed.

Skatteministerens mulighed efter skattestyrelseslovens § 32 (nu skatteforvaltningslovens § 49) for at træffe afgørelse om genoptagelse af et spørgsmål der er påkendt

af Landsskatteretten, med henblik på ændring af afgørelsen til fordel for den skattepligtige er ikke en rekursordning (eller en tilsynsbestemmelse). Ordningen er således ikke en egentlig klagemulighed, og Landsskatteretten er derfor ikke forpligtet efter forvaltningslovens § 25 til at give klagevejledning om ordningen.

Derimod følger det af god forvaltningsskik at Landsskatteretten i tilknytning til sager hvori der er (eller vil blive) truffet en afgørelse, skal vejlede borgeren når der skønnes at være behov herfor.

Selv om ordningen ikke er en egentlig klagemulighed, må den karakteriseres som en ekstraordinær mulighed for administrativ prøvelse. Der er derfor efter min opfattelse et behov for at borgerne bliver oplyst om muligheden for at Skatteministeriet kan bedømme sagen, og om muligheden for i den forbindelse at bede Skatteministeriet om suspensionstilsagn.

Skatteministeriet kan således give tilsagn om suspension af søgsmålsfristen. Et sådant tilsagn kan være en erklæring om ikke at ville nedlægge afvisningspåstand hvis sagen anlægges inden en frist fra den afgørelse der afventes. Tilsagnet kan senere vedlægges som bilag til stævningen (se Poul Bostrup m.fl., Skattestyrelsesloven med kommentarer, 1. udgave (2000), side 404). Jeg bemærker i den forbindelse at jeg ikke har et billede af Skatteministeriets praksis på området, herunder af praksis for så vidt angår spørgsmålet om suspension af søgsmålsfristen under ministeriets behandling af sagen. Dog er jeg bekendt med at ikke alle anmodninger fra klagerne om suspension af søgsmålsfristen er blevet afslået.

Der er ikke noget til hinder for at klagevejledning meddeles ved at vedlægge en fortrykt klagevejledning når meddelelsen om afgørelsen indeholder en udtrykkelig henvisning til klagevejledningen; jeg henviser i den forbindelse til John Vogter, Forvaltningsloven med kommentarer, 3. udgave (2001), side 475 ff.

Efter min opfattelse er det imidlertid ikke tilstrækkelig vejledning om Skatteministeriets muligheder efter skattestyrelseslovens § 32, 2. pkt. (nu skatteforvaltningslovens § 49), når Landsskatteretten i et (standard)brev til klageren under overskriften "Vejledning om sagsanlæg" skrev "Lovbestemmelser om klagefrister og sagsanlæg vedlægges", og når der i den vedlagte vejledning alene var en henvisning til den dagældende forretningsordens § 14, stk. 4 (rettelig § 18, stk. 4), og en gengivelse af bestemmelserne i skattestyrelseslovens §§ 31-33. Jeg bemærker i den forbindelse at omtalen af "klagefrister" i vejledningens overskrift må opfattes som en henvisning til ordningen i § 32 (da bestemmelserne i § 31 og 33 alene vedrørte sagerne indbringelse for domstolene, herunder søgsmålsfrister og en suspensionsfrist herfor).

Sådan som Landsskatterettens følgebrev og den vedlagte vejledning var formuleret, fremgår det efter min opfattelse ikke med den fornødne klarhed at der er denne mulighed for at rette henvendelse til Skatteministeriet om sagen. Det er herefter min opfattelse at det ville være i bedre overensstemmelse med god forvaltningsskik hvis Landsskatteretten (i de sager hvor klageren ikke har fået fuldt ud medhold i klagen) i sin klagevejledning direkte omtalte Skatteministeriets mulighed for at træffe be-

slutning om at en sag skal genoptages, og muligheden for i den forbindelse at bede ministeriet om suspensionstilsagn. En kort omtale heraf i følgebrevet kunne således opfylde det behov for vejledning som jeg mener at borgerne har. *Jeg beder om Landsskatterettens udtalelse vedrørende rettens overvejelser for så vidt angår spørgsmålet om vejledning af klagerne om ministerens adgang til at genoptage en sag der er afgjort af Landsskatteretten.*”

Landsskatteretten har i sin udtalelse givet udtryk for at retten er bekendt med at skatteministeriet vil fremkomme med en udtalelse til dette punkt. Landsskatteretten henviser derfor til denne udtalelse.

Skatteministeriet har udtalt følgende:

Skatteministeriet finder, at en opretholdelse af Landsskatterettens nuværende praksis, hvor man ikke i forbindelse med klagevejledning til domstolene omtaler muligheden for indbringelse for Skatteministeriet, ville være udtryk for en bedre varetagelse af borgernes interesser end Folketingets Ombudsmands henstilling. Denne opfattelse er begrundet nedenfor.

Indledningsvis bemærkes, at Skatteministeriets praksis for meddelelse af suspensionstilsagn har bestået i en længere årrække, således også før skattestyrelsesloven af 1989. Ministeriets praksis for meddelelse af suspensionstilsagn er således ikke indført i forbindelse med bestemmelsen i skattestyrelseslovens § 32, 2. pkt.

Om bestemmelsen i skattestyrelseslovens § 32, 2. pkt. (nu skatteforvaltningslovens § 49, 2. pkt.) bemærkes, at den er indført ved lov nr. 410 af 2. juni 2003 om ændring af skattestyrelsesloven og andre love (Ændring af fristreglerne på skatte- og afgiftsområdet m.v.) Fra lovforslaget, nr. L 175 af 12. marts 2003, har Folketingets Ombudsmand gengivet bemærkningerne til nr. 1. (tilføjelse af 2. pkt. til skattestyrelseslovens § 32), hvoraf bl.a. fremgår:

’Det må forventes, at bestemmelsens anvendelsesområde vil blive meget begrænset. Forslaget er ikke udtryk for, at der herved gives den skatte- eller afgiftspligtige en ekstra klagemulighed. En anmodning fra den skatte- eller afgiftspligtige til skatteministeren om at bringe bestemmelsen i § 32, 2. pkt., i anvendelse, vil blive betragtet som et partsindlæg, og den skatte- eller afgiftspligtige kan ikke forvente at få meddelt en længere forlængelse af indbringelsesfristen på baggrund af sin anmodning.’

Uagtet det således var tilkendegivet, at bestemmelsens anvendelsesområde forventedes at blive meget begrænset, og uagtet at det fremgik af de i øvrigt af Folketingets Ombudsmand citerede forarbejder, at en eventuel anvendelse af bestemmelsen ville blive besluttet af Skatteministeriets departement efter bemyndigelse fra ministeren, at Kammeradvokatens indstilling forudsattes indhentet som grundlag for beslutningen, og at den afledte ændring af skatteansættelse eller afgiftstilsvær ville blive foretaget af respektive de skatteansættende myndigheder og de regionale told- og skattemyndigheder, blev bestemmelsen dog gjort til genstand for en intensiv be-

handling i Folketingets Skatteudvalg. Flertallet i Skatteudvalget indstillede således lovforslaget til forkastelse på grund af bestemmelsens tilstedeværelse. Det fremgår af Skatteudvalgets tillægsbetænkning af 22. maj 2003 til lovforslaget og de deri gengivne spørgsmål, svar og talepapirer fra skatteministeren, at flertallet var af den (fastholdte) opfattelse, at bestemmelsen ville kunne anvendes af den til enhver tid siddende skatteminister til at træffe individuelle afgørelser ud fra andet end juridiske kriterier, mens skatteministeren på sin side redegjorde for, at afgørelserne – i det omfang de måtte blive truffet – ville blive truffet ud fra rent juridiske kriterier og i øvrigt kun rent undtagelsesvis ville blive forelagt for ministeren personligt.

I lyset af ovenstående forløb i Folketingets Skatteudvalg og de tilkendegivelser, der er fremkommet i forbindelse hermed, er der efter Skatteministeriets vurdering en ikke ubetydelig risiko for, at en efterlevelse af Folketingets Ombudsmands henstilling om at give vejledning om muligheden for at få Landsskatterettens afgørelse efterprøvet af skatteministeren af borgerne vil blive opfattet således, at skatteministeren kan gå personligt ind i sagen og sikre, at Landsskatterettens – i øvrigt juridisk korrekte – afgørelse bliver tilsidesat til fordel for dem.

Bestemmelsen ville i givet fald herved miste den funktion, som er tilkendegivet over for Folketinget, nemlig at spare borgere for at skulle anlægge retssag i de ganske enkeltstående tilfælde, hvor det er umiddelbart konstaterbart, at Landsskatterettens afgørelse har været juridisk forkert.

Skatteministeriet finder risikoen for en sådan udvikling retssikkerhedsmæssigt betænkkelig. En afvejning af denne risiko over for den konkrete retlige interesse, borgerne i ganske enkelte tilfælde måtte have i at foranledige, at Skatteministeriet gennemgår sagen, findes efter Skatteministeriets opfattelse at måtte falde ud til, at man ikke bør vejlede borgerne om muligheden.

Det bemærkes herved, at Skatteministeriet ikke siden reglens indførelse har pålagt Landsskatteretten at genoptage nogen sag med hjemmel i skattestyrelseslovens § 32, 2. pkt., eller skatteforvaltningslovens § 49, 2. pkt., og at det ej heller er nødvendigt for en borger, der måtte have behov for en forlængelse af søgsmålsfristen, f.eks. i forbindelse med antagelse eller skift af rådgiver, at anmode om efterprøvelse i medfør af bestemmelsen for at opnå et genoptagelsestilsagn fra Skatteministeriet.”

### Ombudsmandens endelige udtalelse

Ombudsmanden kan ikke behandle klager over forhold der kan indbringes for en anden forvaltningsmyndighed, før denne myndighed har truffet afgørelse (§ 14 i lov nr. 473 af 12. juni 1996 om Folketingets Ombudsmand). Derfor overvejer jeg om de klager over Landsskatterettens kendelser der modtages her ved embedet, bør oversendes, således at Skatteministeriet får lejlighed til at tage stilling til om klagerens indsigelser kan give ministeriet grundlag for at beslutte at sagen skal genoptages. Hvis jeg har anset det for mest korrekt at sende sagen videre til Skatteministeriet, har jeg overvejet betydningen heraf for søgsmålsfristen. I de tilfælde hvor klagen er modtaget her ved embedet inden søgsmålsfristens udløb, og hvor jeg har anset det for mest korrekt at sende klagen til Skatteministeriet, har jeg også sendt henvendelsen som en anmodning fra klageren om at søgsmålsfristen suspenderes under ministeriets behandling af sagen.

Som det fremgår af min foreløbige udtalelse, er jeg opmærksom på at ordningen efter skattestyrelseslovens § 32 (nu skatteforvaltningslovens § 49) ikke er en egentlig klagemulighed som Landsskatteretten er forpligtet til at vejlede om efter forvaltningslovens § 25. Ordningen må imidlertid karakteriseres som en ekstraordinær mulighed for administrativ prøvelse. Det følger af god forvaltningsskik at Landsskatteretten i tilknytning til sager hvori der er (eller vil blive) truffet en afgørelse, skal vejlede borgeren når der skønnes at være behov for det. Jeg har derfor givet udtryk for at der – efter min opfattelse – er et behov for at borgerne bliver oplyst om muligheden for at Skatteministeriet kan bedømme sagen, og om muligheden for i den forbindelse at bede ministeriet om suspensionstilsagn.

Jeg forstår Skatteministeriets udtalelse således at ministeriet er enig i at ordningen må karakteriseres som en ekstraordinær mulighed for administrativ prøvelse, men at borgerne efter ministeriets opfattelse ikke bør vejledes om denne mulighed på grund af en ikke ubetydelig risiko for at bestemmelsen derved ville miste den funktion som er tilkendegivet over for Folketinget. Ministeriet finder risikoen for en sådan udvikling retssikkerhedsmæssigt betænkelig.

Skatteministeriets synspunkt hvorefter regler mister sin funktion fordi borgerne blive bekendt med den, er efter min mening uholdbart. Hvis følgen af reglen bliver anderledes end hvad der var hensigten fordi man oplyser borgerne om bestemmelsen, må den rette reaktion være at søge bestemmelsen korrigeret.

Jeg må derfor fastholde som min opfattelse at Landsskatteretten (i de sager hvor klageren ikke har fået fuldt ud medhold i klagen) i sin klagevejledning direkte bør omtale Skatteministeriets mulighed for at træffe beslutning om at en sag skal genoptages, og muligheden for i den forbindelse at bede ministeriet om suspensionstilsagn. I den forbindelse vil Skatteministeriets indvending med fordel kunne imødekommes ved at det i klagevejledningen nævnes at reglen kun er tænkt anvendt i enkeltstående tilfæl-

de således at borgerne ikke får en opfattelse af at der er tale om en egentlig genoptagelsesadgang. Jeg henviser i øvrigt til det jeg har anført herom i min foreløbige udtalelse.

\* \* \*

#### *Sag nr. 38*

I *sag 38* blev afgørelsen om at nægte at genoptage en sag der tidligere havde været påkendt af Landskatteretten, ikke formuleret som en kendelse, og det fremgik ikke at der var sendt klageren et følgebrev om søgsmålsfrist mv. Derimod stod der i selve afgørelsen:

”Denne afgørelse, hvor retten har nægtet at genoptage sagen, kan indbringes for domstolene senest 3 måneder efter, at afgørelsen er truffet, jf. skattestyrelseslovens § 31, stk. 3.”

#### **Ombudsmandens udtalelse**

Efter min opfattelse er den her givne vejledning utilstrækkelig. Landsskatterettens vejledning burde også i denne sag have omfattet oplysning om ved hvilken ret sagen skulle anlægges, og mod hvem stævning skulle udtages, ligesom de relevante adresser burde have været oplyst.

Følgende fremgår om spørgsmålet af Landsskatterettens udtalelse:

*”Sag nr. 38 (foreløbig redegørelse side 101)*

Da afslag på genoptagelse på daværende tidspunkt blev meddelt ved brev, medfulgte der ikke med afslaget det standardbrev, der blev benyttet, når afgørelsen blev truffet ved kendelse. Det beklages, at der i det brev, hvori der blev meddelt afslag på genoptagelse ikke var indarbejdet de oplysninger, som fremgik af standardbrevet. Et afslag på genoptagelse blev dog i øvrigt behandlet som andre afgørelser og afslaget var derfor vedlagt den Vejledning om klagefrist og sagsanlæg, hvoraf ombudsmanden har modtaget kopier.

Landsskatteretten har i øvrigt ændret praksis på dette punkt, således at afslag på genoptagelse nu også meddeles i en egentlig afgørelse eller kendelse. Det er derved sikret, at der også i disse sager gives en fyldestgørende vejledning om domstolsprøvelse.”

#### **Ombudsmandens endelige udtalelse**

Jeg har noteret mig at Landsskatteretten er enig i at der burde have været givet mere fyldestgørende oplysninger om sagsanlæg i afgørelsen, og jeg har noteret mig Landsskatterettens ændrede praksis på dette punkt.

## 14. Sagsbehandlingstid mv.

### a) Retsgrundlaget

De sager myndighederne behandler, er meget forskellige både for så vidt angår den materielle problemstilling og omfang. Derfor er der ingen generelle lovfæstede regler om myndighedernes sagsbehandlingstid og svartider.

Det er ikke muligt generelt at angive præcist hvilken samlet sagsbehandlingstid der kan anses for acceptabel. En nærmere bedømmelse af den samlede sagsbehandlingstid kræver en vurdering af sagens art, den sædvanlige sagsbehandlingstid og de løbende ekspeditioner i sagen og sagens konkrete omstændigheder. Der må således tages hensyn til i hvilken udstrækning en korrekt behandling af sagen har krævet indhentelse af (yderligere) oplysninger eller gennemførelse af andre tids- og ressourcerekrævende processkridt, sagens kompleksitet både for så vidt angår det faktiske og retlige grundlag, og om sagen af hensyn til parten eller andre private eller offentlige interesser må anses for mere eller mindre hastende. Andre forhold – som f.eks. at en sag giver anledning til principielle overvejelser – vil endvidere kunne bevirke at sagen trækker ud.

Derimod har sagsbehandlingstider og effektive arbejdsgange været emner i udtalelser fra Folketingets Ombudsmand om god forvaltningsskik (se herom Jens Olsen m.fl., Forvaltningsret, 2. udgave (2002), side 621 ff). På den baggrund har Justitsministeriet i vejledning (som er indlagt i Retsinformation med nr. 11740) af 4. december 1986 om forvaltningsloven under pkt. 200 og 206-208 opstillet nogle vejledende regler om sagsbehandlingens tilrettelæggelse og svarfrister, herunder om underretning af parten i den sag myndigheden har under behandling, og om besvarelse af partens rykkerskrivelser:

**206.** Hvis en forvaltningsmyndighed som følge af sagens karakter eller den almindelige sagsbehandlingstid for den pågældende myndighed ikke kan træffe afgørelse inden kortere tid efter sagens modtagelse, bør myndigheden give den, der er part i sagen, underretning om, hvorpå sagen beror og så vidt muligt oplysning om, hvornår myndigheden regner med, at afgørelsen kan foreligge.

**207.** Myndigheden bør endvidere give den, der er part i sagen, underretning, når behandlingen af den konkrete sag på grund af særlige omstændigheder vil tage længere tid end sædvanligt.

**208.** Rykkerskrivelser fra den, der er part i sagen, og som er rimeligt begrundet i sagsbehandlingstiden, bør i almindelighed besvares med det samme. Besvarelsen bør indeholde oplysning om, hvorpå sagen beror og så vidt muligt oplysning om, hvornår myndigheden regner med, at afgørelsen kan foreligge.”

Justitsministeriets cirkulæreskrivelse nr. 73 af 4. juni 1997 til samtlige ministerier, styrelser mv. om mål for hurtig sagsbehandling mv. og Indenrigsministeriets cirkulæ-

reskrivelse af samme dato (j.nr. 1.k. 1997/1002-2) til samtlige kommunalbestyrelser og amtsråd indeholder retningslinjer om målsætninger for sagsbehandlingstiden, herunder en konkret tilkendegivelse om at borgeren under alle omstændigheder – hvor ikke andet er fastsat (jf. f.eks. 10-dages-fristen i offentlighedslovens § 16, stk. 2, og forvaltningslovens § 16, stk. 2) – bør have et (eventuelt foreløbigt) svar fra myndighederne inden en måned efter sagens modtagelse.

Af Datatilsynets vejledning nr. 126 af 10. juli 2000 om registreredes rettigheder efter reglerne i kapitel 8-10 i lov om behandling af personoplysninger fremgår bl.a. at den dataansvarliges oplysningspligt efter persondatalovens § 28 og § 29, stk. 1, i almindelighed vil skulle opfyldes inden for 10 dage.

Den målestok jeg har anvendt i forbindelse med min bedømmelse af Landsskatterettens sagsbehandlingstid i de undersøgte sager, fremgår af afsnittet nedenfor om bedømmelsesgrundlag og konklusion.

*b) De undersøgte sager*

**Sagsbehandlingstid fra modtagelsen af klagerens første henvendelse til Landsskatterettens første svar**

I alle de undersøgte sager har Landsskatteretten besvaret den første henvendelse fra klageren inden en måned efter den dato hvor den pågældende henvendelse er stemplet og påtegnet indgået i Landsskatteretten.

Tidsrummet fra den dato hvor klagen er stemplet og påtegnet indgået, til Landsskatterettens første svar herpå, fordeler sig i de 40 undersøgte sager nærmere som følger:

TIDSRUM	ANTAL SAGER	SAGSNUMRE
Samme dag	7	04, 06, 07, 18, 29, 33 og 34
1 dag	6	03, 08, 11, 15, 25 og 28
2 dage	6	13, 19, 26, 30, 32 og 35
3 dage	5	02, 09, 22, 37 og 40
4 dage	3	14, 16 og 39
5 dage	4	01, 17, 24 og 36
6 dage	2	12 og 31
7 dage	2	05 og 10
10 dage	1	21
13 dage	1	20
14 dage	1	23
22 dage	1	27
30 dage	1	38

Min beregning er foretaget på baggrund af den dato hvor henvendelsen er stemplet og påtegnet indgået i Landsskatteretten. Jeg er i den forbindelse opmærksom på at der er sager som er stemplet og påtegnet indgået en given dato selv om henvendelsen er indgået med telefax den pågældende dag efter kontortid.



I 35 af de undersøgte sager er kvitteringen sendt fra Landsskatteretten inden 10 dage fra modtagelsen af klagen.

### Ombudsmandens udtalelse

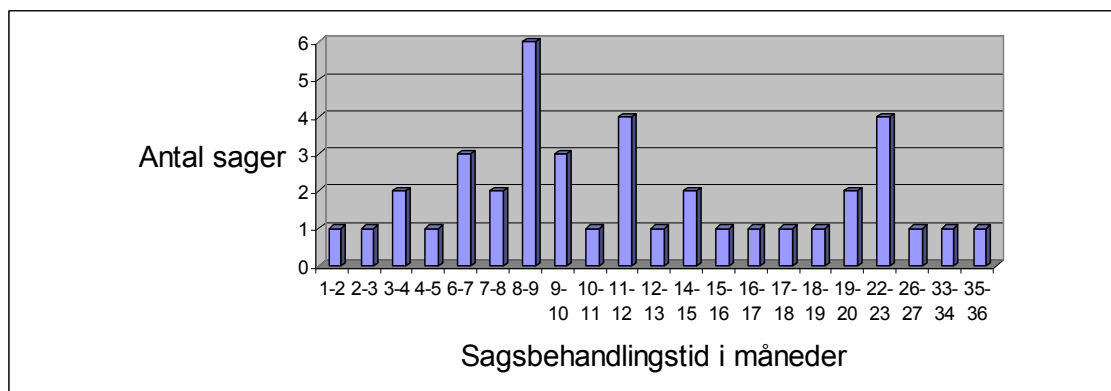
I ingen af de undersøgte sager forløb der mere end 30 dage fra modtagelsen af klagerens første henvendelse i Landsskatteretten til datoen for rettens henvendelse til klageren, og i langt den overvejende del af sagerne skete dette inden 10 dage fra modtagelsen af klagerens henvendelse (kun i fire af de undersøgte sager gik der mere end 10 dage). På den baggrund ligger den tid der gik fra klagerens første henvendelse blev modtaget, og til Landsskatteretten i den anledning rettede henvendelse til klageren, efter min opfattelse inden for det acceptable.

### Samlet sagsbehandlingstid

Den samlede sagsbehandlingstid (regnet fra den dato hvor klagerens første henvendelse til Landsskatteretten er stempet og påtegnet indgået, til datoen for Landsskatterettens kendelse/afsluttende brev i sagen) har varieret en del i de undersøgte sager, fra under to måneder (*sag 20*) som den korteste sagsbehandlingstid, til over 35 måneder (dvs. næsten tre år) i *sag 21*.

Den samlede sagsbehandlingstid i de undersøgte sager fordeler sig således:

TIDSRUM	ANTAL SAGER	SAGSNUMRE
Over 1, men under 2 måneder	1	20
Over 2, men under 3 måneder	1	39
Over 3, men under 4 måneder	2	18 og 40
Over 4, men under 5 måneder	1	19
Over 6, men under 7 måneder	3	15, 16 og 38
Over 7, men under 8 måneder	2	14 og 37
Over 8, men under 9 måneder	6	10, 12, 13, 33, 35 og 36
Over 9, men under 10 måneder	3	08, 09 og 11
Over 10, men under 11 måneder	1	07
Over 11, men under 12 måneder	4	05, 06, 32 og 34
Over 12, men under 13 måneder	1	04
Over 14, men under 15 måneder	2	03 og 30
Over 15, men under 16 måneder	1	31
Over 16, men under 17 måneder	1	29
Over 17, men under 18 måneder	1	17
Over 18, men under 19 måneder	1	27
Over 19, men under 20 måneder	2	02 og 28
Over 22, men under 23 måneder	4	01, 24, 25 og 26
Over 26, men under 27 måneder	1	23
Over 33, men under 34 måneder	1	22
Over 35, men under 36 måneder	1	21



Efter skattestyrelseslovens § 31, stk. 2 (nu skatteforvaltningslovens § 48, stk. 2), kunne en sag der var indbragt for Landsskatteretten, indbringes for domstolene selv om retten ikke havde truffet en afgørelse når der var gået mere end seks måneder fra sagen blev indbragt for Landsskatteretten. Det må i den forbindelse nævnes at det fulgte af skattestyrelseslovens § 30, stk. 3 (og forretningsordenens § 21), nu skatteforvaltningslovens § 47, stk. 3, at Landsskatteretten skulle udsætte sin behandling af en sag hvis en part begærede syn og skøn, indtil klageren efter modtagelsen af skønserklæringen havde meddelt Landsskatteretten om klagen blev opretholdt. I samme periode var seks måneders-fristen i § 31, stk. 2, henholdsvis § 48, stk. 2, suspenderet.

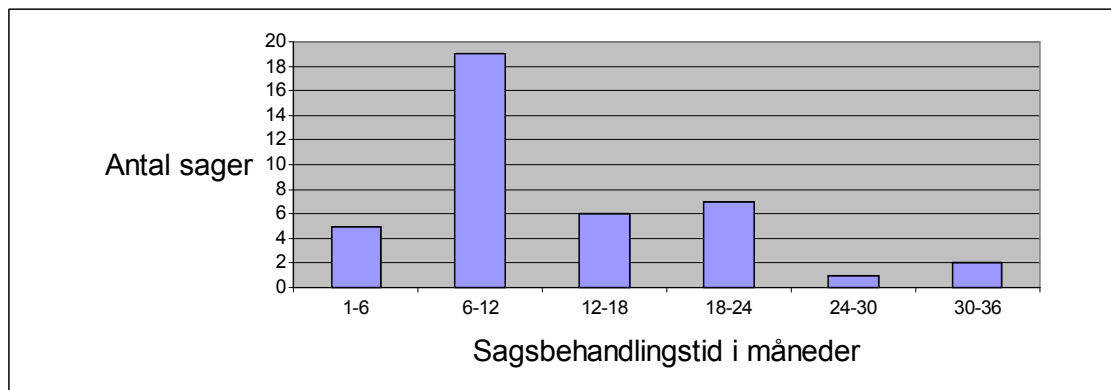
Kun fem af de undersøgte sager (*sagerne 20, 39, 18, 40 og 19*) blev afgjort inden seks måneder fra Landsskatterettens modtagelse af klagen. Jeg bemærker i den forbindelse at der blev afholdt syn og skøn i to af de øvrige sager (*sagerne 01 og 04*). Ingen af de undersøgte sager blev indbragt for domstolene før Landsskatteretten havde taget stilling til klagen.

I Landsskatterettens kontrakt for perioden 2001-2004 var det fastsat som et krav at den gennemsnitlige sagsbehandlingstid for alle sagstyper under et ikke måtte overstige 13 måneder. Det samme krav var fastsat for den gennemsnitlige sagsbehandlingstid for indkomstskattesagerne. For moms-, afgifts-, og toldsager var den gennemsnitlige sagsbehandlingstid fastsat til 11 måneder. Ifølge Landsskatterettens Årsrapport for 2004 blev 36 pct. af sagerne afsluttet inden for ni måneder.

Af folderen ”Syv spørgsmål og svar om Landsskatteretten” som Landsskatteretten efter det oplyste sender med når retten kvitterer for en klage, fremgår det at man må indstille sig på 6-12 måneders ventetid – evt. kortere eller længere afhængig af sagens omstændigheder – før sagen er afgjort.

Den gennemsnitlige sagsbehandlingstid i de undersøgte sager (målt fra den dato hvor klagerens første henvendelse er stemplet og påtegnet indgået – herunder også telefax

uanset at maskinmarkeringen viser at telefaksen er transmitteret uden for normal arbejdstid – til datoen for Landsskatterettens kendelse/afsluttende brev i sagen) var på 396,75 dage hvilket – omregnet til normal måneder – svarer til 13 måneder og 6,75 dage. For skattesagernes vedkommende (*sagerne 01-20*) var den gennemsnitlige sagsbehandlingstid på 310,8 dage, svarende til 10 måneder og 8 dage, mens den i moms- og afgiftssagerne (*sagerne 21-40*) var på 482,7 dage, svarende til 16 måneder og 2,7 dage.



I de undersøgte skattesager (*sagerne 01-20*) oversteg sagsbehandlingstiden de i kontrakten fastsatte 13 måneder i fire sager (*sagerne 01, 02, 03 og 17*), svarende til 20 pct. af de undersøgte skattesager.

Om sagsbehandlingstiden i de undersøgte sager har Landsskatteretten bl.a. udtalt følgende:

”Landsskatteretten er for så vidt enig i, at det er beklageligt, at sagsbehandlingstiden i visse af de undersøgte sager har været lang.

Overordnet bemærker Landsskatteretten hertil, at disse sagsbehandlingstider hang sammen med de ressourcer, Landsskatteretten havde til rådighed i den undersøgte periode, og i øvrigt en generel stigende kompleksitet i sagerne.

I Landsskatterettens resultatkontrakt for 2001-2004 var det således med den bemanning, ressourcetildelingen gav mulighed for, forudsat, at sagsbehandlingstiden for indkomstsager og alle sager under ét ville stige til 13 måneder i kontraktperioden.

Dette indebar, at Landsskatteretten i den undersøgte periode havde et stort antal sager under behandling. De enkelte sagsbehandlere havde derfor også et stort antal sager til behandling, hvilket uundgåeligt medførte liggetider både i opstartsfasen, men også efter at en egentlig sagsbehandling var påbegyndt.

Dette skete samtidig med, at sagskompleksiteten fortsat udviklede sig, hvilket var medvirkende til at forlænge sagsbehandlingstiden.

Ved fagkontorenes modtagelse af nye sager foretages der endvidere – både dengang og i dag – en prioritering af, i hvilken rækkefølge sagerne skal behandles. F.eks. udtages som udgangspunkt klager over bindende forhåndsbeskeder og ligningsvar og anmodninger om genoptagelse af Landsskatterettens egne sager til forlods behandling.

Da der som nævnt på daværende tidspunkt var begrænsede ressourcer til rådighed, indebar en sådan opprioritering af behandlingen af visse sager, at behandlingen af andre sager blev forsinket.

Endvidere forekom – og forekommer – der variationer i sagsindgangen på de enkelte sagsområder, og størrelsen af kontorenes sagsporteføljer er derfor tilsvarende svingende.

Landsskatteretten tilstræber selv sagt løbende at tilpasse personalets arbejdsopgaver med sagsindgangen mv. på kontorerne. I kortere perioder vil visse kontorer imidlertid være bedre bemandet end andre i forhold til sagsmængder mv., og sagsbehandlingstiden vil derfor heller ikke være den samme i alle kontorer.

Som nævnt nedenfor har den nye resultatkontrakt for 2005-2008 imidlertid givet Landsskatteretten rammer til at kunne nedbringe sagsbehandlingstiden væsentligt, og de sagsbehandlingstider, som ombudsmanden har konstateret, hører derfor snart fortiden til.”

### **Ombudsmandens endelige udtalelse**

Landsskatterettens overordnede bemærkninger om sagsbehandlingstiden giver mig ikke i sig selv grundlag for bemærkninger.

#### *Sag nr. 01*

I *sag 01* modtog Landsskatteretten klagen den 16. august 2002. Landsskatteretten kvitterede herfor i et brev til klageren af 21. august 2002. Samme dag underrettede Landsskatteretten skatteankenævnet om sagen og bad om materiale mv. Materialet fra skatteankenævnet blev modtaget den 1. oktober 2002. Sagen blev herefter forhandlet med klagerens daværende repræsentant den 6. marts 2003, og efter at referatet fra forhandlingen havde været forelagt klageren, blev kontorets indstilling til klagens afgørelse forelagt Told- og Skattestyrelsen hvis udtalelse den 30. april 2003 blev forelagt klagerens repræsentant. Den 14. maj 2003 modtog Landsskatteretten brev fra repræsentanten hvoraf fremgik at klageren havde fået yderligere en repræsentant, og der blev anmodet om fuld omkostningsdækning til syn og skøn hvilket retten imødekom med brev af samme dag. Landsskatteretten modtog den 8. marts 2004 kopi af skønsmandens erklæring med klagerens principale og subsidiære påstand. Det fremgik heraf at man frafaldt retsmødebegæringen hvis retten agtede at følge en af klagerens påstande. Den 1. april 2004 modtog retten underretning fra Told- og Skattestyrelsen om at man betragtede syns- og skønsdelen som afsluttet.

Landsskatteretten afgjorde sagen uden retsmøde idet retten fulgte klagerens (nye) subsidiære påstand. Landsskatteretten var under sagen løbende i kontakt med klageren. Kendelsen i sagen er dateret den 16. juni 2004.

### Ombudsmandens udtalelse

Den samlede sagsbehandlingstid i sagen var over 22 måneder. I den tid blev der ikke foretaget ekspeditioner i sagen i perioderne fra den 1. oktober 2002 til den 6. marts 2003 (dvs. i lidt over fem måneder) og igen i perioden fra den 14. maj 2003 til den 8. marts 2004 (dvs. i knap 10 måneder). I den sidstnævnte periode afventede sagen syn og skøn. Fratrækkes den periode hvor sagens behandling i Landsskatteretten afventede syn og skøn (jf. skattestyrelseslovens § 30, stk. 3, 2. pkt.), ligger den samlede sagsbehandlingstid under 12 måneder. Landsskatteretten kan ikke selvstændigt begære syn og skøn afholdt, men ifølge beskrivelsen hos Poul Bostrup m.fl. i Skattestyrelsesloven med kommentarer, 1. udgave (2000), side 387, opfordrer Landsskatteretten ikke sjældent skatteyder til at der afholdes syn og skøn. Det fremgår ikke af sagen at Landsskatteretten skulle have overvejet at opfordre klageren til at der blev afholdt syn og skøn. Hvis sagen i øvrigt efter Landsskatterettens praksis lå inden for de tilfælde hvor Landsskatteretten opfordrer til afholdelse af syn og skøn, er det nærliggende at antage at en sådan henvendelse fra Landsskatteretten forud for kontorets udarbejdelse af indstilling til sagens afgørelse ville have betydet at den samlede sagsbehandlingstid var blevet kortere. Jeg bemærker i den forbindelse at henvendelsen fra klageren om syn og skøn først kom til Landsskatteretten i forbindelse med klagerens besvarelse af rettens parthøring over Told- og Skattestyrelsens udtalelse om kontorets indstilling til klagens afgørelse.

\* \* \*

#### *Sag nr. 02*

Landsskatteretten modtog i *sag 02* klagen den 14. oktober 2002 og kvitterede herfor den 17. oktober 2002. Samme dag anmodede retten det pågældende skatteankenævn om materiale mv. Det fremgår ikke af sagen hvornår Landsskatteretten modtog materialet fra skatteankenævnet, men det må formodes at være sket inden for den i forretningsordenens § 4, stk. 5, fastsatte frist på en måned fra anmodningens modtagelse. Herefter er det næste sagsbehandlingsskridt der fremgår af sagen, et telefonmøde mellem sagsbehandleren og partsrepræsentanten som fandt sted den 9. marts 2004. Referatet fra forhandlingen blev forelagt repræsentanten til udtalelse, og der blev udarbejdet en indstilling til klagens afgørelse som blev forelagt Told- og Skattestyrelsen hvis udtalelse blev forelagt repræsentanten med anmodning om at denne sendte eventuelle bemærkninger til retten inden 14 dage. Repræsentanten skrev ikke til Landsskatteretten i den anledning. Sagen blev herefter berammet til retsmøde den 28. maj 2004, men blev dog afgjort uden retsmøde da partsrepræsentanten den 3. maj 2004 oplyste telefonisk at man frafaldt retsmødebegæringen. Rettens kendelse er dateret den 27. maj 2004.

### Ombudsmandens udtalelse

Den samlede sagsbehandlingstid lå på over 19 måneder. Der skete ingen ekspeditioner i sagen i perioden fra ca. den 18. november 2002 (hvor Landsskatteretten må antages at have modtaget det materiale som retten havde bedt om, fra skatteankenævnet) og til aftalen om den telefoniske forhandling af sagen som fandt sted den 9. marts 2004. I sagen blev der ikke foretaget eksterne sagsekspeditioner i over 15 måneder hvilket efter min opfattelse må karakteriseres som særdeles beklageligt.

\* \* \*

#### *Sag nr. 03*

Klagen i *sag 03* er dateret og telefaxet til Landsskatteretten den 20. marts 2003. Landsskatteretten kvitterede herfor den 21. marts 2003 og anmodede samtidig klageren om at begrunde klagen. I brev af 16. april 2003 begrundede klageren sin klage hvorefter Landsskatteretten den 28. april 2003 underrettede skatteankenævnet om klagen, hvilket klageren samtidig blev orienteret om. Materialet blev afsendt fra skatteankenævnet den 30. april 2003. Den 5. september 2003 meddelte Landsskatteretten klageren at sagen ville blive telefonisk forhandlet den 25. september 2003. Samme dag som forhandlingen fandt sted, sendte retten en kopi af referat fra forhandlingen til klageren med anmodning om at klageren rettede henvendelse med eventuelle bemærkninger inden 14 dage. Retten modtog klagerens bemærkninger den 9. oktober 2003. Herefter sendte retten et udkast til klagens afgørelse til Told- og Skattestyrelsen hvis bemærkninger retten modtog den 2. februar 2004. Samme dag forelagde retten udtalelsen for klageren som svarede i et brev som retten modtog den 16. februar 2004. I brev til klageren af 5. marts 2004 bekræftede Landsskatteretten retsmødedato for sagen den 17. maj 2004. Kendelsen i sagen er dateret 25. maj 2004.

### Ombudsmandens udtalelse

Samlet oversteg sagsbehandlingstiden 14 måneder. Der skete ingen eksterne ekspeditioner i sagen i perioden fra Landsskatteretten modtog materiale fra skatteankenævnet (hvilket må formodes at være sket omkring den 1. maj 2003), og til retten den 5. september 2003 meddelte klageren at klagen ville blive telefonisk behandlet den 25. september 2003, dvs. i godt fire måneder, hvilket jeg må anse for beklageligt.

\* \* \*

#### *Sag nr. 17*

Forløbet i *sag 17* kan beskrives således: Landsskatteretten modtog klagen den 13. december 2002, og retten kvitterede herfor den 18. december 2002 og oplyste at klagen var blevet forelagt skatteankenævnet. Samtidig bad Landsskatteretten det pågældende skatteankenævn om materiale mv. Dette materiale modtog Landsskatteretten

den 6. januar 2003; herefter skete der ingen eksterne ekspeditioner i sagen frem til kendelsen som er dateret den 27. maj 2004.

### Ombudsmandens udtalelse

Den samlede sagsbehandlingstid oversteg 17 måneder hvorunder der ikke blev foretaget eksterne sagsekspeditioner i over 16 måneder (perioden fra 6. januar 2003 til 27. maj 2004). Det forhold at der ingen eksterne sagsekspeditioner blev foretaget i sagen i over 16 måneder, er efter min opfattelse i sig selv særdeles beklageligt, men forholdet forværres af at sagens effektive sagsbehandlingstid var på ca. en måned. Dette gør efter min opfattelse den samlede sagsbehandlingstid i denne sag overordentlig beklagelig.

\* \* \*

For de undersøgte moms- og afgiftssagers vedkommende (*sagerne 21-40*) oversteg sagsbehandlingstiden de i kontrakten fastsatte 11 måneder i 13 sager (*sagerne 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 29, 30, 31, 32 og 34*), svarende til 65 pct. af de undersøgte moms- og afgiftssager.

#### *Sag nr. 21*

Landsskatteretten modtog i *sag 21* klagen den 23. marts 2001 og kvitterede for den i brev af 2. april 2001. Samtidig med at klageren indgav klagen til Landsskatteretten, bad klageren regionen om at genoptage sagen. Regionens svarede Landsskatteretten ved brev af 1. maj 2001. Den 7. maj 2001 sendte Landsskatteretten regionens brev med bilag til klageren med anmodning om at få tilsendt eventuelle yderligere bemærkninger inden fire uger. Herefter begyndte partsrepræsentanten at korrespondere direkte med regionen om den nærmere forståelse af regionens afgørelse og udtalelse. Landsskatteretten modtog kopi af denne korrespondance som blev afsluttet med regionens brev af 7. juli 2001. Herefter havde sagsbehandleren i Landsskatteretten og partsrepræsentanten flere telefonsamtaler. I den forbindelse modtog Landsskatteretten den 25. januar 2002 yderligere materiale fra klageren. Den 6. februar 2002 oplyste partsrepræsentanten at der ville komme yderligere til sagen. Efter en telefonsamtale den 16. juli 2003 fik repræsentanten tilsendt en anonymiseret kopi af en af Landsskatteretten tidligere afsagt kendelse. Den 26. juli 2003 oplyste partsrepræsentanten at der ikke ville komme yderligere bemærkninger, og at der kunne træffes afgørelse på det foreliggende grundlag. Herefter blev der udarbejdet en kontorindstilling til klagens afgørelse som den 16. oktober 2003 blev forelagt Told- og Skattestyrelsen hvis udtalelse af 7. november 2003 blev forelagt klagerens repræsentant den 7. november 2003. Efter aftale med repræsentanten blev udtalelsen herefter forelagt klageren i brev af 7. januar 2004. Landsskatteretten rykkede klageren for svar den 26. januar 2004 med oplysning om at sagen ville blive afgjort på det foreliggende grundlag hvis retten ikke hørte yderligere. Sagens afgørelse blev meddelt ved kendelse dateret den 16. marts 2004.

Om dette udtalte jeg i min foreløbige rapport:

### **”Ombudsmandens udtalelse**

Fra regionens svar på repræsentantens henvendelse forelå (den 9. juli 2001), og til Landsskatteretten havde modtaget partsrepræsentantens bemærkninger til sagen, gik der mere end to år i hvilken periode sagen tilsyneladende lå (helt) stille fra den 6. februar 2002 og til den 16. juli 2003, dvs. i over 17 måneder. Uanset at sagsbehandlingstiden i ikke uvæsentlig grad beroede på partsrepræsentanten, har Landsskatteretten pligt til at sikre sagernes fremme. Det er min opfattelse at Landsskatteretten i denne sag ikke har levet op til denne forpligtelse. Jeg bemærker i den forbindelse at sagen var under behandling i Landsskatteretten i over 35 måneder hvilket jeg mener er meget beklageligt.”

Om sagen har Landsskatteretten udtalt:

*”Sag nr. 21 (foreløbig redegørelse side 109 f.)*

Som det fremgår af ombudsmandens redegørelse beroede sagen i lange perioder på partsrepræsentanten. På grund af den ovenfor beskrevne bevillingssituation blev fremsendelse af rykkerbreve mv. til klagerere/repræsentanter i den undersøgte periode nedprioriteret til fordel for behandling af sager, der var klar til færdigbehandling. Så vidt det ses blev sagen i øvrigt behandlet med den nødvendige hurtighed.”

### **Ombudsmandens endelige udtalelse**

Jeg har forståelse for at bevillingssituationen kan betyde en nedprioritering af visse sagsbehandlingsskridt frem for andre. Imidlertid må jeg fastholde min opfattelse af at Landsskatteretten ikke i denne sag har levet op til sin forpligtelse til at sikre sagens fremme, og at det er meget beklageligt at sagen var under behandling i Landsskatteretten i over 35 måneder.

\* \* \*

*Sag nr. 22*

Den 13. juli 2001 modtog Landsskatteretten klagen i *sag 22*, og den 16. juli 2001 kvitterede retten for den med anmodning om at klageren sendte den påklagede afgørelse og sagsfremstilling til retten. Retten modtog de ønskede dokumenter den 17. juli 2001 og kvitterede for dem den 23. juli 2001. Klagen blev samme dag forelagt regionen. Materialet fra told- og skatteregionen blev modtaget i Landsskatteretten den 30. juli 2001 og sendt til klageren den 31. juli 2001 med anmodning om eventuelle bemærkninger inden fire uger. Herefter modtog Landsskatteretten den 18. april 2002 en rykker fra klageren som blev besvaret telefonisk den 30. april 2002. (Der er ingen notater om det nærmere indhold af samtalen). Efter aftale sendte retten den 17. maj 2002 klageren kopi af to af rettens kendelser (afsagt i henholdsvis 1999 og 2001). Sagen blev forhandlet med klageren den 23. maj 2002. Efter at have modtaget



klagerens kommentarer til referatet fra mødet den 29. maj 2002 og klagerens yderligere oplysninger til retten (den 11. juli 2002) forsøgte rettens sagsbehandler den 14. marts 2003 (forgæves) at træffe klageren pr. telefon. Det lykkedes sagsbehandleren at træffe klageren telefonisk den 18. marts 2003 hvor sagsbehandleren ifølge notatet om samtalen orienterede klageren om "[d]e verserende sager til udtalelse i Told- og Skattestyrelsen". Herefter rykkede klageren på ny for en afgørelse i et brev som Landsskatteretten modtog den 7. august 2003. Landsskatteretten svarede i brev af 8. august 2003 at sagen afventede udfaldet af tilsvarende sager som på daværende tidspunkt var i skriftlig votering. Det blev tilkendegivet at klageren ville få lejlighed til at kommentere afgørelserne når de forelå, og før der ville blive udarbejdet kontorindstilling i sagen. Den 18. august 2003 sendte Landsskatteretten klageren en anonymiseret kopi af de omtalte kendelser (som var afgjort samme dag) med anmodning om bemærkninger. Samtidig bad retten klageren om yderligere oplysninger til brug for sagens behandling. Der var ingen svarfrist i brevet. Efter at klageren havde svaret Landsskatteretten med brev modtaget i retten den 1. september 2003, sendte retten den 2. september 2003 klagerens breve og de ovenfor omtalte kendelser til regionen med anmodning om en udtalelse. Der var ingen svarfrist i brevet. Klageren blev den 18. september 2003 bedt om inden 14 dage at sende eventuelle bemærkninger til regionens nye udtalelse som retten havde modtaget dagen forinden. Retten modtog den 23. september 2003 klagerens kommentarer. Den 6. oktober 2003, den 13. november 2003 og den 8. december 2003 var rettens sagsbehandler i telefonisk kontakt med klageren om dennes påstande og om at retten havde bedt regionen om yderligere bilag til sagen. Herefter blev der udarbejdet kontorindstilling til klagens afgørelse som den 22. januar 2004 blev sendt til Told- og Skattestyrelsen hvis udtalelse Landsskatteretten modtog (efter flere gange at have rykket herfor) den 24. marts 2004. Udtalelsen mv. blev samme dag sendt til klageren som i brev modtaget den 30. marts 2004 bl.a. oplyste at ønsket om retsmøde blev frafaldet. Kendelsen i sagen er dateret den 12. maj 2004.

Jeg udtalte følgende i min foreløbige rapport:

#### **"Ombudsmandens udtalelse**

Jeg forstår at sagen har været sat i bero på afgørelsen af lignende sager. Hvornår beslutningen om at sætte sagen i bero blev truffet, fremgår ikke med sikkerhed af sagen, men spørgsmålet er ikke nævnt i referatet fra klagerens forhandling med rettens kontor. Det må herefter formodes at beslutningen om berossættelse er truffet efter den 23. maj 2002.

Flere forhold kan være afgørende for myndighedernes adgang til at stille en sag i bero, herunder sagens karakter (sagens afhængighed af andre sager, borgernes eventuelle retskrav på en ydelse e.l.), regelbundne frister og myndighedens resourcer.

Ombudsmanden har i tidlig ombudsmandspraksis udtalt at han uanset det ønskelige i at sagernes afgørelse ikke blev forhalet, ikke kunne udtale sig imod at myndighederne lod en afgørelse afvente afgørelsen i en anden for retten eller for andre myndigheder verserende sag hvis afgørelse var af betydning for den sag der blev stillet i bero, for så vidt afgørelsen i den anden sag kunne forventes truffet i en nærmere fremtid, jf. f.eks. Folketingets Ombudsmands beretning for året 1960, s. 47 ff, og beretningen for 1957, s. 179 ff, der begge omhandler sager i Landsskatteretten.

Afgørelsen af hvorvidt det kan anses for rimeligt at stille en sag i bero mens udfaldet af en anden sag afventes, afhænger i første omgang af en prognose for betydningen af den anden sag.

Det er ikke muligt for mig at vurdere om det var rigtigt at sætte den foreliggende sag i bero således som det tilsyneladende skete.

I tre perioder skete der ingen ekspeditioner i sagen – ud over besvarelse af en rykker fra klageren: Først fra udløbet af fristen for klagerens bemærkninger til regionens udtalelse (den 31. august 2001) og til retten (den 17. maj 2002) sendte klageren kopi af kendelser fra 1999 og 2001, og igen fra retten modtog yderligere oplysninger fra klageren (den 11. juli 2002), og til (den 14. marts 2003 hvor) sagsbehandleren forsøgte at få fat i klageren pr. telefon, og endelig fra den 18. marts 2003 (hvor sagsbehandleren talte med klageren) og til den 7. august 2003 (hvor retten modtog en ny rykker fra klageren). Sagen lå således tilsyneladende stille i alt i over 19 måneder ud af den samlede sagsbehandlingstid i Landsskatteretten som oversteg 33 måneder.

På tidspunktet for Landsskatterettens beslutning om at sætte sagen i bero på andre sager, havde sagen – sådan som jeg forstår sagsforløbet – allerede ligget stille i en periode på over otte måneder hvilket jeg mener i sig selv er beklageligt.

Det forhold at sagen trak yderligere ud på grund af afklaringen af det principielle spørgsmål i andre sager, burde efter min vurdering have ført til at Landsskatteretten opprioriterede sagen og søgte at fremme den mest muligt.”

Om sagen har Landsskatteretten udtalt:

*”Sag nr. 22 (foreløbig redegørelse side 110 f.)*

For fuldstændighedens skyld bør det nævnes, at der var tale om en sag om opgørelse af momsgrundlaget ved salg af såkaldte demobiler. Kendelsen blev anset som principiel og er offentliggjort i SKM2004.235.LSR og kommenteret af Told- og Skattestyrelsen i SKM.2005.160.TSS. Kendelsen er endvidere indarbejdet i Momsvejledningen for 2006 under pkt. Q.2.7 og pkt. Q.2.11.1. Det siger sig selv, at behandlingen af en sådan sag er tidskrævende. Landsskatteretten skal imidlertid beklage, at klagerens repræsentant ikke blev fuldt ud underrettet om koordineringen af behandlingen af sagen med andre sager om samme problemstilling.”

### Ombudsmandens endelige udtalelse

Jeg bemærker at det fremgår af den foreløbige rapport, side 90, at sagen må betegnes som mere principiel, og at den efterfølgende blev offentliggjort i anonymiseret form. Herudover henviser jeg til det jeg har udtalt om sagen i min foreløbige udtalelse, hvortil jeg kan henholde mig.

\* \* \*

#### *Sag nr. 23*

Klagen i *sag 23* er dateret den 11. marts 2002. Landsskatteretten kvitterede herfor i brev af 25. marts 2002. Told- og skatteregionen sendte materiale til Landsskatteretten den 19. april 2002. Regionens udtalelse blev den 25. april 2002 sendt til klageren med anmodning om eventuelle bemærkninger inden fire uger. Herefter blev klageren den 4. juni 2003 indkaldt til forhandling af sagen den 8. august 2003. Referat blev samme dag sendt til klageren med anmodning om eventuelle bemærkninger inden 14 dage. Den 1. marts 2004 sendte Landsskatteretten kontorindstilling til Told- og Skattestyrelsen hvis udtalelse mv. blev sendt til klageren den 30. marts 2004. Den 5. april 2004 modtog Landsskatteretten klagerens bemærkninger med oplysning om at retsmødebegæringen blev frafaldet. Sagens kendelse er dateret den 12. maj 2004.

### Ombudsmandens udtalelse

Fra udløbet af fristen for klagerens bemærkninger til regionens udtalelse (ultimo maj 2002) og til klageren blev indkaldt til forhandling af sagen (den 4. juni 2003), og igen fra udløbet af fristen for klagerens bemærkninger til referatet af forhandlingen (ultimo august 2003) til den 1. marts 2004 hvor kontorindstillingen blev sendt til Told- og Skattestyrelsen, skete der ingen ekspeditioner i sagen. Sagen lå således stille i over 18 måneder sammenlagt ud af den samlede sagsbehandlingstid ved Landsskatteretten på over 26 måneder. Det forhold at der ikke foretages nogen eksterne sagsekspeditioner i sagen i først en periode på over 12 måneder, anser jeg i sig selv for at være meget beklageligt. At dette herefter tilsyneladende gentager sig i en efterfølgende periode på seks måneder, så den samlede sagsbehandlingstid overstiger 26 måneder (hvoraf den effektive sagsbehandlingstid udgør ca. otte måneder), må jeg anse for særdeles beklageligt.

\* \* \*

#### *Sag nr. 24*

Klagen i *sag 24* er modtaget den 25. april 2002. Landsskatteretten kvitterede herfor den 30. april 2002. Regionen sendte materialet til Landsskatteretten med brev af 21. maj 2002 hvorefter retten forelagde udtalelsen for klageren den 23. maj 2002 med anmodning om at modtage eventuelle bemærkninger inden fire uger. Den 24. juni 2002 modtog Landsskatteretten klagerens bemærkninger til udtalelsen. I brev til klageren af 30. september 2002 bekræftede retten at sagen blev forhandlet den 11. no-

vember 2002. Den 20. december 2002 sendte Landsskatteretten klageren en kopi af referatet fra forhandlingen og anmodede om bemærkninger hertil og om yderligere oplysninger til sagen inden den 15. januar 2003. Materialet blev modtaget i retten den 6. januar 2003. Herefter bad retten den 17. december 2003 klageren om yderligere bilag til brug for sagen. Retten modtog yderligere bilag fra klageren den 12. januar 2004, og den 15. januar 2004 sendte Landskatteretten det modtagne materiale til regionen med anmodning om en udtalelse inden en måned. Samme dag som retten modtog regionens udtalelse (den 29. januar 2004), blev udtalelsen sendt til klageren med anmodning om at rette henvendelse med eventuelle bemærkninger til sagen inden tre uger. Klageren sendte ingen bemærkninger hvorefter sagen blev afsluttet ved kendelse af 23. marts 2004.

### Ombudsmandens udtalelse

Fra Landsskatteretten modtog klagerens bemærkninger til regionens udtalelse (den 24. juni 2002), og til retten bekræftede tidspunktet for sagens forhandling (den 30. september 2002), og igen fra retten modtog oplysninger fra klageren (den 6. januar 2003), til retten bad klageren om yderligere bilag (den 17. december 2003), skete der ingen ekspeditioner i sagen. Sammenlagt var der således en periode på over 14 måneder (ud af den samlede sagsbehandlingstid på over 22 måneder) hvor der ikke fandt ekspeditioner sted i sagen, hvilket jeg mener, er særdeles beklageligt. Jeg henviser i den forbindelse navnlig til at der i 2003 så godt som ingen ekstern sagsbehandling fandt sted i Landsskatteretten.

\* \* \*

#### *Sag nr. 25*

Landsskatteretten modtog klagen i *sag 25* den 19. juni 2002. Den 20. juni 2002 kvitterede Landskatteretten for den og anmodede klageren om at indbetale klageafgift inden 14 dage. Klageafgiften indgik til retten den 1. juli 2002, og den 3. juli 2002 kvitterede retten herfor. Materialet fra regionen blev modtaget i Landsskatteretten den 8. august 2002. Herefter blev sagen forhandlet den 17. juni 2003, og klagerens yderligere bilag blev modtaget i retten den 23. juni 2003. Klageren tog den 23. juli 2003 telefonisk forbehold for retsmødebegæring i sagen og oplyste at han eftersøgte yderligere bilag. Den 1. september 2003 modtog retten nogle bilag fra klageren. Det fremgik heraf at der ville komme yderligere bilag. Den 30. september 2003 oplyste klageren at han ikke umiddelbart ville sende flere oplysninger til sagen. Den 6. oktober 2003 sendte retten kontorets indstilling til klagens afgørelse til udtalelse i Told- og Skattestyrelsen som den 19. november 2003 blev forelagt klageren. Den 24. november 2003 meddelte klageren at man fastholdt retsmødebegæringen. Klageren blev den 19. januar 2004 indkaldt til retsmøde den 12. marts 2004 hvilket møde blev aflyst da klageren havde meldt afbud, og et nyt møde aftalt til den 26. april 2004. Herefter blev der afholdt retsmøde i sagen. Kendelsen er dateret den 3. maj 2004.

### Ombudsmandens udtalelse

Der skete ingen ekspeditioner i sagen i perioden fra Landsskatteretten modtog materiale fra regionen (den 8. august 2002), og til sagen blev forhandlet (den 17. juni 2003). Ud af den samlede sagsbehandlingstid på over 22 måneder lå sagen således stille i over 10 måneder, hvilket jeg anser for meget beklageligt.

\* \* \*

#### *Sag nr. 26*

Klagen i *sag 26* blev modtaget i Landsskatteretten den 10. juli 2002, og retten kvitterede herfor den 12. juli 2002. Landsskatteretten modtog materiale fra den told- og skatteregion som klagen angik, den 22. juli 2002. Klageren blev i et brev af 18. juni 2003 bedt om bemærkninger til rettens kendelse af 23. maj 2003 i en tilsvarende sag. Retten modtog klagerens bemærkninger den 7. juli 2003. Herefter bekræftede retten i et brev til klageren af 12. november 2003 at sagen ville blive forhandlet den 25. november 2003. Klageren fik den 1. december 2003 tilsendt referat af forhandlingen til udtalelse. Den 18. marts 2004 meddelte klageren at der ønskedes forbehold om et retsmøde i sagen. Den 4. marts 2004 modtog retten yderligere bilag fra klageren, og der blev herefter udarbejdet kontorindstilling til klagens afgørelse som den 20. april 2004 med Told- og Skattestyrelsens udtalelse blev forelagt klageren. Samtidig bad retten klageren oplyse om retsmødebegæring blev opretholdt. Efter at være blevet rykket for svar frafaldt klageren den 11. maj 2004 begæringen om retsmøde. Kendelsen er dateret den 3. juni 2004.

Jeg udtalte følgende om sagen i min foreløbige rapport:

#### **”Ombudsmandens udtalelse**

I to perioder fandt der ikke ekspeditioner sted i sagen, henholdsvis fra Landsskatteretten modtog materiale fra regionen (den 22. juli 2002), og til retten bad om klagerens bemærkninger til rettens kendelse i en tilsvarende sag (den 18. juni 2003), og i perioden fra retten modtog klagerens bemærkninger (den 7. juli 2003), til retten bekræftede tidspunktet for sagens forhandling (12. november 2003).

Det er muligt at sagen i den første periode har været sat i bero på afgørelsen af en lignende sag (som klageren fik kopi af den 18. juni 2003). Imidlertid fremgår det ikke af sagen at der er truffet beslutning om berosættelse, herunder at dette er meddelt klageren, eller at denne skulle have givet udtryk for at have været indforstået hermed.

Det er ikke muligt for mig at vurdere om det var rigtigt at sætte den foreliggende sag i bero således som det muligvis er sket.

Den samlede sagsbehandlingstid i sagen oversteg 22 måneder; heraf udgjorde den samlede tid hvori der tilsyneladende ikke blev foretaget ekspeditioner i sagen, over 14 måneder, hvilket jeg mener er særdeles beklageligt. Specielt for så vidt angår den tid hvor sagen muligvis har været sat i bero på afgørelsen af andre sager, henviser jeg til det jeg har anført under *sag 22*.”

Hertil udtalte Landsskatteretten:

”*Sag nr. 26 (foreløbig redegørelse side 114)*

Landsskatteretten havde ved en kendelse som offentliggjort i SKM2003.302.LSR taget stilling til en lignende sag. Behandlingen af sag nr. 26 var derfor i en periode berostillet på udfaldet af den sag. Landsskatteretten er enig i, at dette burde være meddelt klagerens repræsentant.”

### Ombudsmandens endelige udtalelse

Det fremgik af den foreløbige rapport, side 90, at sagen må betegnes som mere principiel, og at den efterfølgende blev offentliggjort i anonymiseret form. Som det fremgår af min foreløbige udtalelse, er det ikke muligt for mig at vurdere om det var rigtigt at sætte sagen i bero på en lignende sag. Jeg henviser i den forbindelse til det jeg har anført i min udtalelse om *sag 22*.

Landsskatteretten har i sin udtalelse om *sag 32* generelt bemærket at der forud for en sags forhandling udføres et stort sagsbehandlingsarbejde. Hvis der i *sag 26* ses bort fra den tid der gik fra Landsskatteretten modtog klagerens brev, til rettens kendelse i den tilsvarende sag og til at retten over for klageren bekræftede tidspunktet for sagens forhandling, blev der (tilsyneladende) ikke foretaget ekspeditioner i sagen i en periode på over 11 måneder – ud af den samlede sagsbehandlingstid på over 22 måneder. Dette mener jeg er meget beklageligt.

\* \* \*

*Sag nr. 27*

Landsskatteretten modtog klagen i *sag 27* den 9. september 2002 og bad den 1. oktober 2002 klageren sende den påklagede afgørelse og sagsfremstilling hvilke retten modtog den 14. oktober 2002. Retten kvitterede herfor den 17. oktober 2002. Samme dag underrettede retten regionen om sagen. Den 5. november 2002 modtog Landsskatteretten regionens materiale mv. Herefter korresponderede Landsskatteretten med klageren som i et brev modtaget i retten den 4. december 2002 varslede at der ville komme yderligere til sagen. I et senere brev til retten af 23. juli 2003 lovede klageren status i uge 34. Landsskatteretten anmodede den 28. juli 2003 regionen om oplysning om en sag i Tyskland. Regionens svar forelå den 16. september 2003, og dagen efter sendte Landsskatteretten svaret til klageren. Herefter korresponderede Landsskatteretten med klageren (og regionen) om berostillelse af sagen hvilket retten afslog i brev af 3. oktober 2003. Klageren bad igen den 18. oktober 2003 om be-

rostillelse. Det blev i den forbindelse den 4. november 2003 aftalt at klageren skulle sende en statusrapport med en nærmere begrundelse for hvorfor sagen skulle berostilles. I brev af 15. december 2003 fik klageren fristforlængelse til uge 3 i 2004 med besked om at yderligere fristforlængelse ikke kunne forventes. Den 19. januar 2004 modtog Landsskatteretten et brev fra klageren som oplyste at sagen ønskedes afgjort på det foreliggende grundlag. Sagen blev afgjort ved rettens kendelse af 24. marts 2004.

Om dette udtalte jeg i min foreløbige rapport:

### **”Ombudsmandens udtalelse**

Selv om Landsskatteretten afslog klagerens anmodning om berosættelse af sagen, oversteg den samlede sagsbehandlingstid 18 måneder. Fra retten modtog regionens materiale (den 5. november 2002), og til retten bad regionen om oplysninger om sagen i Tyskland (den 28. juli 2003), gik der over otte måneder ud af en samlet sagsbehandlingstid på 18 måneder hvilket jeg må anse for meget beklageligt.”

Om sagen udtalte Landsskatteretten:

*”Sag nr. 27 (foreløbig redegørelse side 115 f.)*

Som det fremgår af ombudsmandens redegørelse for sagsforløbet, beroede sagen i stort set hele perioden på, at klageren ville fremkomme med yderligere oplysninger og have sagsbehandlingen berostillet. Der henvises til det anførte under sag 21 vedrørende prioriteringen af rykkere til klagerere/repræsentanter i den undersøgte periode.”

### **Ombudsmandens endelige udtalelse**

Om betydningen af Landsskatterettens bevillingsmæssige situation henviser jeg til min udtalelse ovenfor i forbindelse med *sag 21*. Landsskatterettens udtalelse om *sag 27* giver mig i øvrigt ikke grundlag for bemærkninger. Jeg må således fastholde den opfattelse af sagen som jeg gav udtryk for i min foreløbige udtalelse.

\* \* \*

*Sag nr. 28*

I *sag 28* blev klagen modtaget i retten den 18. september 2002. Retten kvitterede for klagen den 19. september 2002. Landsskatteretten modtog materiale fra regionen med regionens brev af 11. oktober 2002. Regionens udtalelse blev med et bilag sendt til klageren den 16. oktober 2002 med frist på fire uger for eventuelle bemærkninger. Herefter sendte Landsskatteretten brev til klageren den 24. juli 2003 om sagens forhandling den 30. juli 2003. I perioden fra forhandlingen og til klageren den 3. september 2003 sendte Landsskatteretten kopi af forskellige bilag, var der kontakt mellem retten og klageren. Herefter udarbejdede kontoret indstilling til klagens afgørelse som blev forelagt Told- og Skattestyrelsen i brev af 1. december 2003 hvilket klage-

ren samtidig modtog underretning om. Told- og Skattestyrelsens udtalelse blev forelagt klageren med brev af 19. januar 2004. Klageren bekræftede i et brev modtaget af retten den 2. februar 2004 at man ønskede retsmøde. Landsskatteretten bekræftede herefter i brev af 24. februar 2004 til klageren at der blev afholdt retsmøde i sagen den 19. april 2004. Kendelsen i sagen er dateret den 29. april 2004.

### **Ombudsmandens udtalelse**

Fra udløbet af klagerens frist til at kommentere regionens udtalelse (medio november 2002) og til Landsskatteretten (den 24. juli 2003) skrev til klageren om sagens forhandling, skete der ingen ekspeditioner i sagen. Sagen lå således stille i godt otte af de i alt godt 19 måneder sagen var under behandling i Landsskatteretten, hvilket jeg må anse for beklageligt.

\* \* \*

#### *Sag nr. 29*

Den 15. november 2002 kvitterede retten i *sag 29* for en foreløbig klage retten havde modtaget samme dag. Retten bad i den forbindelse om at måtte modtage den endelige klage inden en måned. Den egentlige klage modtog retten den 17. december 2002 hvilket Landsskatteretten den 18. december 2002 kvitterede for. Landsskatteretten modtog materiale fra regionen med regionens brev af 13. januar 2003 som retten sendte til klageren den 23. januar 2003 med anmodning om eventuelle bemærkninger inden fire uger. Herefter blev klageren den 11. september 2003 indkaldt til møde den 3. oktober 2003. Klageren fik forlænget fristen til at kommentere Told- og Skattestyrelsens udtalelse i sagen. Klagerens kommentarer forelå i retten den 20. januar 2004, og efter at Landsskatteretten havde rykket klageren, oplyste denne den 10. februar 2004 at der ikke ønskedes retsmøde i sagen som herefter blev afgjort ved kendelse af 19. marts 2004.

### **Ombudsmandens udtalelse**

I perioden fra udløbet af fristen for klagerens bemærkninger til regionens udtalelse (ultimo februar 2003) til klageren den 11. september 2003 blev indkaldt til møde i Landsskatteretten, skete der ingen ekspeditioner i sagen. Sagen lå således stille i over seks af de over 16 måneder sagen var under behandling i Landsskatteretten, hvilket jeg mener, er beklageligt.

\* \* \*

#### *Sag nr. 30*

I *sag 30* modtog retten klagen den 13. januar 2003 og kvitterede herfor den 15. januar 2003. Den 13. februar 2003 sendte retten regionens udtalelse (som retten havde modtaget dagen før) til klageren til eventuelle bemærkninger. Landsskatteretten



modtog den 12. marts 2003 underretning fra klageren om at denne ingen bemærkninger havde til regionens udtalelse. Efter den 28. juli 2003 at have indhentet yderligere bilag i regionen forelagde retten disse for klageren den 7. august 2003. Samtidig bad retten klageren angive hvilke anbringender der blev gjort gældende. Retten modtog klagerens svar den 19. august 2003. I brev af 26. august 2003 bekræftede retten mødeaftalen den 26. september 2003. Efter at have fået udsat fristen for at indsende bemærkninger kommenterede klageren referatet fra mødet i et brev som retten modtog den 16. oktober 2003. Den 4. februar 2004 bad retten Told- og Skattestyrelsen om en udtalelse til kontorets indstilling til klagens afgørelse. Retten forelagde Told- og Skattestyrelsens udtalelse af 3. marts 2004 for klageren den 5. marts 2004. Den 22. marts 2004 modtog retten klagerens underretning om at man frafaldt begæring om retsmøde. Kendelsen i sagen er dateret den 6. april 2004.

### **Ombudsmandens udtalelse**

Fra Landsskatteretten modtog klagerens bemærkninger til regionens udtalelse (den 12. marts 2003), og til retten (den 28. juli 2003) indhentede yderligere bilag i regionen, og igen fra retten (den 16. oktober 2003) modtog klagerens kommentarer til referatet fra forhandlingen af sagen, og til retten (den 4. februar 2004) bad Told- og Skattestyrelsen om en udtalelse til kontorets indstilling, skete der ingen ekspeditioner i sagen. Ud af en samlet sagsbehandlingstid på over 14 måneder lå sagen, således som den foreligger for mig, stille i henholdsvis over fire og over tre måneder, dvs. i alt over syv måneder, hvilket jeg mener, er beklageligt.

\* \* \*

#### *Sag nr. 31*

Landsskatteretten kvitterede i *sag 31* den 6. marts 2003 for en klage dateret den 28. februar samme år. Den 23. marts 2003 sendte retten en kopi af regionens udtalelse (som retten havde modtaget den 21. marts 2003) til klageren med anmodning om eventuelle bemærkninger inden fire uger. Retten modtog klagerens bemærkninger den 7. maj 2003. I brev af 26. november 2003 bekræftede retten mødedato til den 9. december 2003. Referat fra mødet blev sendt den 12. december 2003 til klageren som kommenterede dette i et brev modtaget i retten den 19. januar 2004. Samme dag som retten modtog Told- og Skattestyrelsens udtalelse til kontorets indstilling til klagens afgørelse (den 6. maj 2004), bad retten klageren om bemærkninger hertil; dem modtog retten den 3. juni 2004 med oplysning om at klageren frafaldt ønsket om retsmøde i sagen. Kendelsen er dateret 21. juni 2004.

### **Ombudsmandens udtalelse**

I perioden fra Landsskatteretten modtog klagerens bemærkninger til regionens udtalelse (den 7. maj 2003), og til retten bekræftede datoen for sagens forhandling i retten (Landsskatterettens brev af 26. november 2003), skete der ingen ekspeditioner i sa-

gen. Sagen lå således stille i over seks måneder af de over 15 måneder den var under behandling i Landsskatteretten, hvilket jeg anser for beklageligt. Jeg bemærker i den forbindelse at sagen i den periode hvor der ingen eksterne ekspeditioner skete i sagen, tilsyneladende alene afventede at retten indkaldte klageren til forhandling af sagen.

\* \* \*

### *Sag nr. 32*

Klagen i *sag 32* er modtaget i retten den 26. marts 2003, og retten kvitterede herfor med brev af 28. marts 2003. Retten modtog regionens udtalelse den 25. april 2003 og forelagde udtalelsen for klageren med brev af 1. maj 2003. Klagerens kommentarer til regionens udtalelse modtog retten den 2. juni 2003. Herefter indkaldte retten den 11. september 2003 klageren til forhandling af sagen den 3. oktober 2003. Klageren kommenterede mødereferatet den 10. oktober 2003. Retten orienterede klageren om at kontorets indstilling var sendt til Told- og Skattestyrelsen den 20. november 2003, og den 7. januar 2004 sendte retten styrelsens udtalelse af 19. december 2003 (som retten havde modtaget den 6. januar 2004) til klageren til eventuelle bemærkninger som retten modtog den 20. januar 2004. Bemærkningerne sendte retten i kopi til Told- og Skattestyrelsen, og den 24. februar 2004 bekræftede retten aftalen om at der blev afholdt retsmøde i sagen den 24. marts 2004. Herefter meddelte klageren den 9. marts 2004 at begæringen om retsmøde ikke blev opretholdt. Kendelsen i sagen er dateret 23. marts 2004.

Om sagen udtalte jeg i min foreløbige rapport:

### **”Ombudsmandens udtalelse**

Ud af den samlede sagsbehandlingstid på næsten 12 måneder skete der ingen ekspeditioner i sagen i en mindre periode, fra Landsskatteretten modtog klagerens bemærkninger til regionens udtalelse (den 2. juni 2003), og til retten indkaldte klageren til forhandling af sagen (den 11. september 2003), hvilket jeg mener er beklageligt. Jeg bemærker i den forbindelse at sagen i den periode hvor der ingen eksterne ekspeditioner skete i sagen, tilsyneladende alene afventede rettens indkaldelse af klageren til forhandling.”

Landskatteretten udtalte herom:

### *”Sag nr. 32 (foreløbig redegørelse side 118)*

Ombudsmanden finder det beklageligt, at der i perioden fra Landsskatteretten modtog klagerens bemærkninger til regionens udtalelse den 2. juni 2003 og til klageren blev indkaldt til forhandling af sagen den 11. september 2003 (altså i 3 måneder og 9 dage) ikke skete ekspeditioner i sagen. Ombudsmanden anfører endvidere, at sagen i den periode tilsyneladende alene afventede rettens indkaldelse af klageren til forhandling.

Landsskatteretten skal gøre opmærksom på, at der udføres et stort sagsbehandlingsarbejde, før sagen forhandles. Når sagen forhandles, forventes sagsbehandlerne således at have udarbejdet kendelsesudkast indeholdende i hvert fald sagens faktiske oplysninger og at have gjort sig de juridiske problemstillinger i sagen klar. Det er derfor efter rettens opfattelse forkert, hvis det antages, at denne sag (men også flere af de andre undersøgte sager, hvor sagsbehandlingstiden er kritiseret), blot har ligget stille, indtil der blev indkaldt til forhandling. Det har de(n) ikke. I denne sag, hvor der således kun i en periode på godt 3 måneder, hvoraf en del var sommerferieperiode, ikke blev foretaget eksterne ekspeditioner – men altså sagsbehandling – har Landsskatteretten lidt svært ved at finde grundlag for en beklagelse. Afgørelsen i sagen ansås endvidere for principiel og blev derfor offentliggjort i SKM.2004.184.LSR.

Vedrørende de øvrige sager henvises til det ovenfor anførte om Landsskatterettens bevillingssituation.”

### **Ombudsmandens endelige udtalelse**

Jeg har noteret mig Landsskatterettens oplysninger om den sagsbehandling som finder sted forud for en sags forhandling, og som jeg forstår skal være afsluttet før der indkaldes til forhandling. Jeg har herefter ikke grundlag for at kritisere Landsskatterettens sagsbehandlingstid i sag nr. 32.

\* \* \*

#### *Sag nr. 34*

Den 15. juli 2003 – samme dag som retten havde modtaget klagen – kvitterede retten for den i *sag 34*. Retten anmodede i den forbindelse klageren om at indsende den påklagede afgørelse og sagsfremstilling hvilke retten modtog den 28. juli 2003 og kvitterede for den 29. juli 2003. Den 27. august 2003 sendte retten regionens udtalelse (modtaget i retten den 15. august 2003) til klageren med anmodning om at klageren indsendte eventuelle bemærkninger til rettens kontor inden fire uger. Klageren ringede herefter til regionen den 16. september 2003. Regionens notat fra samtalen er i rettens sag. Med henvisning til telefonisk aftale modtog retten den 28. maj 2004 yderligere materiale i sagen fra regionen. Kendelsen i sagen er dateret den 30. juni 2004.

### **Ombudsmandens udtalelse**

Fra fristen for klagerens bemærkninger til regionens udtalelse udløb (ultimo september 2003), og til Landsskatteretten modtog yderligere materiale fra regionen (den 28. maj 2004), skete der ikke eksterne sagsekspeditioner i sagen. Sagen lå således stille i godt otte ud af de over 11 måneder sagen verserede i Landsskatteretten. I forhold til

den effektive sagsbehandlingstid på ca. tre måneder gør dette efter min mening den samlede sagsbehandlingstid i denne sag særdeles beklagelig.

### **Bedømmelsesgrundlag og konklusion om Landsskatterettens sagsbehandlingstid i de undersøgte sager**

I sager som de undersøgte må der ved vurderingen af hvor lang en samlet sagsbehandlingstid der i almindelighed kan anses for acceptabel, efter min opfattelse på den ene side tages hensyn til at en afgørelse om skatteansættelse eller om et momsforhold kan være af en forholdsvis stor betydning for den pågældende borger. På den anden side må der tages hensyn til at den behandling sagerne skal gennemgå hos Landskatteretten, er grundig og typisk forholdsvis omfattende, men at der dog er stor forskel på sagernes omfang og kompleksitet. Det må herudover tages i betragtning at Landsskatterettens sagsbehandling er underlagt særlige sagsbehandlingsregler som kan føre til at sagerne trækker ud. Jeg tænker her på regler hvorefter visse sager skal afgøres af retten som kollegialt organ, regler der kræver sager afgjort på retsmøde, krav om skriftlighed og om begrundelse (uanset sagens udfald), og at det i sig selv kræver en vis sagsbehandlingstid hvis der i en sag bliver anmodet om forhandling af sagen.

I min vurdering af Landsskatterettens samlede sagsbehandlingstid i de undersøgte sager har jeg overvejet om der fra lovgivers side med reglen i skattestyrelsesloven hvorefter en sag kunne indbringes for domstolene hvis der var forløbet mere end seks måneder fra dens indbringelse for Landsskatteretten, og retten endnu ikke havde afgjort sagen, lå en tilkendegivelse om den almindeligt påregnelige sagsbehandlingstid – altså om lovgiver havde en forventning om at sagerne i Landsskatteretten almindeligvis blev afgjort inden for seks måneder efter at de var blevet indbragt for retten, og at bestemmelsen således blev indført for at give borgerne en mulighed for at gå til domstolene når dette undtagelsesvis ikke viste sig at være tilfældet.

Reglen om direkte domstolsadgang i skattestyrelseslovens § 31, stk. 2 (nu skatteforvaltningslovens § 48, stk. 2), går helt tilbage til lov nr. 108 om oprettelse af en landskatteret og om tilsynet med skatteligningen mv. af 31. marts 1938, § 13, stk. 3, 2. pkt. Om bestemmelsens baggrund fremgår det af lovforslagets bemærkninger (Risdagstidende, Ordentlig Samling 1937-38, tillæg A, spalte 3873-3874): ”En saadan Fremgangsmaade er lidet stemmende med hele den ved Indkomstskatteloven indførte Ligningsordning, der forudsætter, at Klager over Skatteraadens Ansættelser afgives til nærmere Undersøgelse og Paakendelse af Landsoverskatteraadet. Saavel af denne Grund som under Hensyn til den foreslaaede Oprettelse af en Landsskatteret, der alene skal have den Opgave at paakende Klager, er det i § 13 foreslaaet, at Sager vedrørende Skattespørgsmaal, der er undergivet Paakendelse ved de almindelige Domstole, ikke kan indbringes for disse førend 6 Maaneder efter, at Sagen er indbragt for Landsskatteretten.” Der synes således ikke deri at kunne indlægges en direkte forventning hos lovgiver om at sagerne i almindelighed ville være færdigbe-

handlet af Landsskatteretten på seks måneder, men bestemmelsen må dog i en vis udstrækning kunne opfattes som retningsgivende for hvor længe Landsskatteretten bør behandle en sag.

Gennem tiden har Folketingets Ombudsmand haft lejlighed til at udtale sig om sagsbehandlingstiderne i Landsskatteretten; jeg henviser i den forbindelse til de sager der er nævnt i Folketingets Ombudsmands beretninger for 1955 (side 60 ff), 1957 (side 57 ff), 1960 (side 47 ff), 1972 (side 233 ff), 1994 (side 260 ff) og 1995 (side 237 ff og side 251 ff). I den sag der er omtalt i beretningen for 1995, side 237 ff, fremgår det at Landsskatterettens præsident i en underretningsskrivelse af 22. februar 1995 havde oplyst at det var en meget vigtig målsætning for Landsskatteretten da den opnåede status som kontraktstyrelse i perioden 1993-1996, at få nedbragt en ved ansættelsesstoppet i perioden 1988-1992 oparbejdet sagspukkel. Ved udgangen af 1994 var sagsbeholdningen nedbragt med 1800 sager og den gennemsnitlige sagsbehandlingstid til cirka 10 måneder. Målet på daværende tidspunkt var at nedbringe den gennemsnitlige sagsbehandlingstid til under ni måneder i løbet af 1995.

Målet for sagsbehandlingstiden i Landsskatteretten har tilsyneladende udviklet sig i negativ retning. I Landsskatterettens kontrakt for perioden 2001-2004 var de gennemsnitlige sagsbehandlingstider således fastsat til henholdsvis 13 (for alle sager og skattesager) og 11 måneder (for moms-, afgifts- og toldsager).

Om Landsskatterettens sagsbehandlingstid bemærker jeg endvidere at det fremgik af skatteministerens svar på skatteudvalgets spørgsmål 50 af 8. december 2004 til det tidligere omtalte lovforslag L 130, forslag til skatteforvaltningsloven, at skatteministeren var enig med spørgeren i at Landsskatterettens sagsbehandlingstider på daværende tidspunkt var u hensigtsmæssigt lange, at det ikke var noget nyt, og at der derfor – uafhængig af kommunalreformen og det fremsatte lovforslag – blev arbejdet med en række tiltag med det formål at nedbringe sagsbehandlingstiderne.

Den gennemsnitlige sagsbehandlingstid for de undersøgte sager var på 13 måneder og 6,75 dage og oversteg således det i kontrakten fastsatte gennemsnit for alle sager med 6,75 dage.

Ud af de 40 undersøgte sager oversteg sagsbehandlingstiden det i kontrakten fastsatte gennemsnit for henholdsvis skattesager og afgiftssager i 17 af sagerne hvoraf de fire var skattesager. Det er karakteristisk for disse 17 sager at der ikke har været foretaget eksterne sagsbehandlingsskridt i en eller flere perioder, målt som perioder af over tre måneders varighed. Hvis der ses bort fra sagsbehandlingstiden i *sag 01* (hvor der blev afholdt syn og skøn), udgør den periode hvor der ikke blev foretaget eksterne ekspeditioner i sagerne, mindst halvdelen af sagsbehandlingstiden i otte af de undersøgte sager (*sagerne 02, 17, 22, 23, 24, 26, 30 og 34*). Renser man de 16 sager (*sagerne 02, 03, 17, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 29, 30, 31, 32 og 34*) for de perioder på en varighed af over tre måneder hvor der ikke har været foretaget eksterne sags-

behandlingskridt, er der i alt kun tre afgiftssager (*sagerne 21, 22 og 25*) tilbage hvor sagsbehandlingstiden overstiger det i kontrakten fastsatte gennemsnit på 11 måneder. Det er også værd at bemærke at en af skattesagerne (*sag 17*) havde en reel sagsbehandlingstid på omkring en måned mod en faktisk sagsbehandlingstid på 17 måneder. Noget tilsvarende gjorde sig gældende for en af afgiftssagerne (*sag 34*) hvor den reelle sagsbehandlingstid var på over 11 måneder mod den faktiske sagsbehandlingstid på ca. 3 måneder.

Den lange sagsbehandlingstid i de 16 sager (*sagerne 02, 03, 17, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 29, 30, 31, 32 og 34*) – fordelt med tre skattesager og 12 afgiftssager – kan således ikke alene forklares med særlige omstændigheder i de konkrete sager, men derimod i højere grad den tid hvor der ikke har været foretaget eksterne sags ekspeditioner i Landsskatteretten. Efter min opfattelse kan en optimal resurseudnyttelse ikke sikre at alle sager behandles straks og uden perioder hvor der ingen sagsbehandling sker. I min bedømmelse af sagsbehandlingstiden i de undersøgte sager er derfor indgået de perioder på over tre måneder hvor der ingen eksterne sagsbehandlingsskridt er foretaget. Sådanne perioder er endvidere sat i relation til sagens samlede sagsbehandlingstid (bl.a. fordi dette kan være med til at vise noget om sagens kompleksitet). Herudover er det indgået om perioderne på over tre måneder uden eksterne sagsbehandlingsskridt tilsyneladende har beroet på klagerens forhold. Hvor sagsbehandlingstiden har givet mig grundlag for kritik, er denne udtrykt efter skalaen: beklagelig, meget beklagelig, særdeles beklagelig og overordentligt beklagelig.

Det er på den baggrund min opfattelse at sagsbehandlingstiden i disse 16 sager har været for lang.

I min foreløbige rapport skrev jeg herefter:

”Jeg er opmærksom på at Landsskatterettens gennemsnitlige sagsbehandlingstid ifølge ’Udvalgte aktuelle statistikker’ fra Landsskatterettens hjemmeside er faldet fra 2004 til 2005, men da min opfattelse dækker så stor en del af de undersøgte sager (16 ud af 40), *beder jeg Landsskatteretten om at oplyse om og i givet fald hvilke tiltag der er iværksat siden 1. juli 2004 for at imødegå en lignende situation fremover.*”

Landsskatteretten har oplyst følgende:

”I erkendelse af, at sagsbehandlingstiden var blevet for lang, blev der i Landsskatterettens resultatkontrakt for 2005-2008 opstillet en plan for en markant nedbringelse af sagsbehandlingstiden. Kontrakten blev forhandlet i foråret 2005 og er indgået den 6. juli 2005. Kontrakten kan læses i sin helhed på Landsskatterettens hjemmeside [www.lsr.dk](http://www.lsr.dk).

Landsskatteretten har med den nye kontrakt fået ressourcer til at kunne nedbringe sagsbehandlingstiden væsentligt på alle rettens hidtidige sagsområder. Målsætningen er en sagsbehandlingstid på 8 måneder på de fleste områder.

Samtidig er der lagt op til en meget hurtig behandling af de nye sager på inddrivelsesområdet, hvor den gennemsnitlige sagsbehandlingstid ikke må overstige 1 måned fra det tidspunkt, hvor sagen er tilstrækkeligt oplyst. Der er endvidere fastsat en målsætning om, at den gennemsnitlige sagsbehandlingstid for de nye såkaldte overspringelsessager – dvs. sager, hvor skatteyderen springer skatteankenævnet over og påklager SKATs afgørelse direkte til Landsskatteretten – ikke må overstige 7 måneder. Lønmodtagere og selvstændigt erhvervsdrivende får dermed mulighed for at få en endelig afgørelse i det administrative klagesystem meget hurtigt.

Landsskatteretten har med udgangspunkt i den nye resultatkontrakt sat fokus på nedbringelsen af sagsbehandlingstiden – bl.a. ved en intensiveret rykkerprocedure og resultatopfølgning.

I forlængelse af den nye resultatkontrakt og som et led i opfølgningen på Rigsrevisionens beretning til statsrevisorerne om sagsbehandlingstider i 6 statslige nævn (marts 2006) har Skatteministeriet endvidere i sommeren 2006 iværksat et koncernprojekt om indsats for kortere sagsbehandlingstider i Landsskatteretten.

Koncernprojektet har til formål at nedbringe sagsbehandlingstiderne i Landsskatteretten uden at forringe retssikkerheden og afgørelsernes kvalitet. Projektet er organiseret i 2 indsatsområder:

- Indsatsområde 1 vedrører Landsskatterettens nuværende arbejdsgange. Et eksternt konsulentfirma er inddraget i gennemgangen af Landsskatterettens arbejdsgange med henblik på at optimere sagsgangen og fjerne unødvendige skridt i processen ud fra en LEAN-tankegang. Dette indsatsområde forventes færdiggjort og afrapporteret ved årsskiftet 2006/2007.
- Indsatsområde 2 vedrører samspillet på tværs i koncernen og regelgrundlaget for Landsskatteretten. Disse overvejelser varetages af en projektgruppe med bred deltagelse fra hele koncernen. Dette indsatsområde forventes færdiggjort og afrapporteret medio 2007.

Der er opstillet en række succeskriterier for LEAN-gennemgangen af Landsskatterettens arbejdsgange:

- Større fokus på Landsskatterettens samlede nedbringelse af sagsbehandlingstiden – både i chefgruppen og blandt medarbejderne.
- Input til omlægning af arbejdsgange i det omfang disse omlægningsforanstaltninger kan forkorte sagsbehandlingstiden uden at forringe retssikkerhed og afgørelsernes kvalitet.
- Minimering af fejl i stamdata.
- Standardisering i kontorjournalerne (kodeks for god journalskik).
- Optimering af beslutningsprocessen.
- Øget fleksibilitet i sagsfordelingen.

- Måling af sagsbehandlingsfaser. Opstilling af flere målepunkter i sagsbehandlingsforløbet ved oprettelse af flere sagsplaceringskoder. Forbedre Landsskatterettens muligheder for at måle på de enkelte tidsintervaller på sagsniveau og på aggregeret niveau.
- Øget fokus på den 'eksterne tid', dvs. intervaller hvor sagen er i høring osv. Styrket opfølgning på omgivelsernes overholdelse af frister.
- Sikre lettere tilgængelige oplysninger om sagers placering i sagsbehandlingsforløbet på sagsniveau og på aggregeret niveau.
- Videndeling mht. god arbejdstilrettelæggelse.
- Flere standarder i sagsbehandlingen. Øget brug af paradigmaer og kontorvisdomsbøger.

Skatteministeriet forventer, at koncernprojektet kan understøtte arbejdet med at nedbringe sagsbehandlingstiden i Landsskatteretten og bidrage til en hurtigere eller yderligere nedbringelse end forudsat i resultatkontrakten for 2005-2008.

Endelig påregner retten i løbet af 2007 at overgå til elektronisk sagsbehandling. Det vil antagelig også medvirke til nedbringelse af sagsbehandlingstiden.”

Skatteministeriet har udtalt følgende:

”Skatteministeriet har noteret sig, at Folketingets Ombudsmand i sin foreløbige redegørelse har konstateret for lang sagsbehandlingstid i en række sager. Kritikken er begrundet i almindelige forvaltningsretlige regler og principper, og Skatteministeriet kan som udgangspunkt henholde sig til Landsskatterettens bemærkninger. Dog finder Skatteministeriet anledning til at bemærke, at ministeriet er af den opfattelse, at Ombudsmandens bemærkninger i relation til og kritik af sagsbehandlingstiden ikke udelukkende kan forklares med henvisning til størrelsen af en institutions bevillinger.”

### **Ombudsmandens endelige udtalelse**

Efter at jeg har fået Landsskatterettens udtalelse til min foreløbige rapport, omfatter min kritik af rettens sagsbehandlingstid i alt 15 (mod oprindeligt 16) af de undersøgte sager. Min kritik omfatter således ikke sagsbehandlingstiden i sag 32, selv om der i en periode på tre måneder og ni dage ingen eksterne sagsbehandlingsskridt blev foretaget.

Landsskatteretten har i sin udtalelse beskrevet planer og tiltag som er blevet iværksat med henblik på at nedbringe sagsbehandlingstiden. Jeg har ikke grundlag for særligt at kommentere denne del af myndighedernes udtalelser.

### **Underretning af klageren når sagen trækker ud**

I 36 af de undersøgte sager (*alle bortset fra sagerne 11 og 38-40*) har Landsskatteretten på et indledende stade af sagen tilkendegivet over for klageren at det ikke var muligt at sige hvornår sagen kunne forventes afgjort, og samtidig oplyst en sagsbe-



handlingstid der i almindelighed måtte påregnes. Herudover blev det tilkendegivet at sagsbehandlingstiden kunne blive længere hvis der var begæret personlig forhandling eller retsmøde eller sagen i øvrigt krævede særlige undersøgelser. Denne underretning fandt sted når klagen opfyldte de formelle krav til at retten kunne behandle den (dvs. klagegebyret var betalt, og bilag og begrundelse for klagen forelå). I ingen af sagerne har den påregnelige sagsbehandlingstid været oplyst til at være under seks måneder henholdsvis overstige 15 måneder fra materialet var modtaget fra den pågældende myndighed (hvilket efter forretningsordenens § 4, stk. 5, skulle ske inden for en måned fra anmodningens modtagelse). Underretningernes formuleringer er forskellige; f.eks. er den påregnelige sagsbehandlingstid ikke i alle tilfælde angivet efter hvornår materialet er modtaget fra den pågældende myndighed.

Med forbehold for mindre sproglige nuancer i formuleringerne har Landsskatteretten givet klageren følgende oplysninger om den almindelig påregnelige sagsbehandlingstid:

OPLYST TIDSRUM	SAGSNUMMER
6-12 måneder*	01, 21, 22, 23, 24, 25 og 26
9-15 måneder	04, 06, 07, 08, 09, 10, 12, 13, 14, 15, 16, 18, 19, 20, 33, 34, 35, 36 og 37
9-15 måneder*	02, 03, 05, 17, 27, 28, 29, 30, 31 og 32

Generelt er den oplyste tid udtrykt med forbehold for anmodning om personlig forhandling, retsmøder og særlige forhold.

\* Fra materialet er modtaget fra den myndighed som klagen angår.

I 24 af de undersøgte sager (*sagerne 03-10, 12-16, 18-20 og 30-37*) ligger sagsbehandlingstiden umiddelbart inden for hvad Landsskatteretten havde oplyst til klageren som den sagsbehandlingstid der i almindelighed måtte påregnes. Landsskatterettens underretning af klageren om sagsbehandlingstiden mv. i de øvrige 16 sager kan kort gengives således:

*Sag nr. 11, sag nr. 38, sag nr. 39 og sag nr. 40*

I ingen af de fire sager modtog klageren underretning om den forventede sagsbehandlingstid.

*Sag nr. 11*

Landsskatteretten kvitterede i *sag 11* for klagen den 4. september 2003 (en dag efter rettens modtagelse af klagerens anmodning om genoptagelse); samtidig anmodede retten klageren om at indbetale klagegebyret. Den 16. september 2003 betalte klageren gebyret og anmodede om personligt foretræde for retten. Landsskatteretten meddelte klageren i brev af 10. oktober 2003 at det var besluttet at genoptage sagen. Den

20. november 2003 skrev Landsskatteretten til skatteankenævnet om sagen, og den 27. januar 2004 sendte retten kontorets indstilling til klagens afgørelse til Told- og Skattestyrelsen til udtalelse. Landsskatteretten modtog styrelsens udtalelse den 4. marts 2004 og sendte denne til klageren dagen efter (den 5. marts 2004) med anmodning om eventuelle bemærkninger inden 14 dage. Klageren kommenterede indstillingen i et brev Landsskatteretten modtog den 16. marts 2004. Den 6. april 2004 bekræftede Landsskatteretten datoen for retsmødet (den 21. juni 2004). Kendelsen i sagen er dateret den 28. juni 2004.

### **Ombudsmandens udtalelse**

Klageren modtog ingen underretning om den forventede sagsbehandlingstid. Efter min opfattelse bør der i en sådan situation gives underretning efter pkt. 206 og 207 i Justitsministeriets vejledning ca. hver tredje måned. Jeg henviser i den forbindelse til det der er anført herom i Folketingets Ombudsmands beretning for 2001, side 863 ff. I perioden fra den 10. oktober 2003 (hvor retten meddelte klageren at sagen var genoptaget) og til den 5. marts 2004 (hvor retten sendte Told- og Skattestyrelsens udtalelse til klageren) hørte klageren ikke fra Landsskatteretten. Klageren hørte således ikke fra Landsskatteretten i over fire måneder, hvilket jeg anser for beklageligt.

\* \* \*

#### *Sag nr. 38*

Genoptagelsesansøgningen i *sag 38* modtog Landsskatteretten den 17. december 2003. Retten kvitterede herfor den 16. januar 2004. Regionens udtalelse modtog Landsskatteretten den 26. februar 2004. (Klageren var med Landsskatterettens brev af den 17. februar 2004 blevet oplyst om at man havde indhentet en udtalelse fra regionen med en svarfrist for regionen på fire uger). Landsskatteretten bekræftede datoen for sagens forhandling (den 26. maj 2004), vedlagde regionens udtalelse og beklagede i et brev til klageren af 19. maj 2004 at regionens udtalelse ikke var sendt til klageren tidligere. Sagen blev herefter forhandlet med klageren og afgørelse meddelt ved kendelse af 22. juni 2004 efter at klageren havde haft referat fra forhandlingen til udtalelse (Landsskatterettens brev af 27. maj 2004) og var blevet orienteret om kontorets indstilling i sagen (rettens brev af 17. juni 2004).

### **Ombudsmandens udtalelse**

Klageren fik ingen orientering om den forventede sagsbehandlingstid som blev på over seks, men under syv måneder. Der er i sagen ingen perioder der overstiger ca. tre måneder, hvor klageren ikke er i kontakt med Landsskatteretten. Rettens sagsbehandlingstid og underretning i sagen giver mig herefter ikke grundlag for bemærkninger.

\* \* \*

*Sag nr. 39 og sag nr. 40*

I *sagerne 39 og 40* modtog klageren ingen orientering om sagsbehandlingstiden som var henholdsvis under og godt tre måneder lang. Klagen i *sagerne 39 og 40* blev bekræftet modtaget efter henholdsvis fire og tre dage. I ingen af sagerne gik der mere end tre måneder mellem at klageren hørte fra Landsskatteretten.

**Ombudsmandens udtalelse**

Disse sager giver mig ikke grundlag for bemærkninger, hverken for så vidt angår sagsbehandlingstiden eller den herom foretagne underretning af klageren.

\* \* \*

*Sag nr. 01*

Klagen i *sag 01* modtog Landsskatteretten den 16. august 2002. Klageren bad om forhandling af sagen og om retsmøde hvis kontorets indstilling til klagens afgørelse gik klageren imod. I Landsskatterettens brev til klageren af 21. august 2002 skrev retten at det ikke kunne oplyses hvornår sagen ville være afgjort, men at der i almindelighed måtte påregnes en sagsbehandlingstid på 6-12 måneder efter at materialet var modtaget retur fra den myndighed der havde truffet den påklagede afgørelse. Det blev oplyst at personlig forhandling, retsmøde eller eventuel særlig undersøgelse som sagen i øvrigt måtte kræve, ville kunne forlænge sagsbehandlingstiden. Materialet fra skatteankenævnet blev modtaget den 1. oktober 2002. Sagen blev herefter den 6. marts 2003 forhandlet med klagerens daværende repræsentant, og kontorets indstilling til klagens afgørelse blev forelagt Told- og Skattestyrelsen hvis udtalelse den 30. april 2003 blev forelagt klagerens repræsentant. Den 14. maj 2003 modtog Landsskatteretten brev fra repræsentanten hvoraf fremgik at klageren havde fået yderligere en repræsentant, og at der blev anmodet om fuld omkostningsdækning til syn og skøn hvilket Landsskatteretten imødekom. Landsskatteretten modtog den 8. marts 2004 kopi af skønsmandens erklæring med klagerens principale og subsidiære påstand. Den 1. april 2004 modtog retten underretning fra Told- og Skattestyrelsen om at man betragtede syns- og skønsdelen som afsluttet. Landsskatteretten afgjorde sagen i overensstemmelse med klagerens subsidiære påstand. Rettens kendelse er dateret den 16. juni 2004.

**Ombudsmandens udtalelse**

På tidspunktet for udløbet af den bebudede sagsbehandlingstid (den 1. oktober 2003) var sagens behandling suspenderet som følge af foretagelse af syn og skøn.

Den påregnelige sagsbehandlingstid var udtrykt i forhold til tidspunktet for rettens modtagelse af materiale fra skatteankenævnet. Hvor den oplyste påregnelige sagsbehandlingstid er kommet til udtryk i forhold til tidspunktet for Landsskatterettens

modtagelse af materiale fra den myndighed som klagen angår, er det efter min opfattelse bedst stemmende med god forvaltningsskik hvis klageren bliver underrettet når retten modtager dette materiale. En sådan underretning vil dels oplyse klageren om status i sagen, og dels sætte klageren i stand til bedre at kunne vurdere længden af den forventelige sagsbehandlingstid. Får klageren ikke denne underretning, har han således ingen mulighed for at forholde sig til den oplyste forventelige sagsbehandlingstid.

Det er på den baggrund min opfattelse at det ville have været bedst stemmende med god forvaltningsskik hvis klageren i sagen havde modtaget underretning om at Landsskatteretten havde modtaget skatteankenævnets svar på rettens underretning om klagen.

\* \* \*

#### *Sag nr. 02*

Landsskatteretten modtog i *sag 02* klagen den 14. oktober 2002 der indeholdt en anmodning om forhandling af sagen og et forbehold for retsmødebegæring. Den 17. oktober 2002 kvitterede Landsskatteretten for modtagelsen af klagen. Landsskatteretten oplyste i den forbindelse at den almindeligt påregnelige sagsbehandlingstid var 9-15 måneder fra sagsmaterialet var modtaget fra den myndighed som klagen angik. Samme dag anmodede retten det pågældende skatteankenævn om materiale mv. Det fremgår ikke af sagen hvornår Landsskatteretten modtog materialet fra skatteankenævnet, men det må formodes at være sket inden for den i forretningsordenens § 4, stk. 5, fastsatte frist på en måned fra anmodningens modtagelse. Herefter er det næste sagsbehandlingsskridt der fremgår af sagen, et telefonmøde mellem sagsbehandleren og partsrepræsentanten som fandt sted den 9. marts 2004. Referatet blev forelagt repræsentanten til udtalelse, og der blev udarbejdet en indstilling til klagens afgørelse som blev forelagt Told- og Skattestyrelsen. Styrelsens udtalelse blev forelagt repræsentanten med anmodning om at denne sendte eventuelle bemærkninger til retten inden 14 dage. Repræsentanten skrev ikke til Landsskatteretten i den anledning. Sagen blev herefter berammet til retsmøde den 28. maj 2004, men blev dog afgjort uden retsmøde da partsrepræsentanten den 3. maj 2004 ringede og oplyste at man frafaldt retsmødebegæringen. Kendelsen i sagen er dateret den 27. maj 2004.

#### **Ombudsmandens udtalelse**

Sagsbehandlingstiden ligger ud over de af Landsskatteretten over for klageren oplyste 9-15 måneder fra sagsmaterialet er modtaget fra den myndighed som klagen angår (hvilket må formodes at være sket ultimo november 2002). Imidlertid var Landsskatteretten i kontakt med repræsentanten på ny primo marts 2004 (det vil sige umiddelbart efter udløbet af den oplyste almindeligt påregnelige sagsbehandlingstid medio februar 2004).

Klageren blev ikke underrettet om hvornår Landsskatteretten modtog materiale fra skatteankenævnet. Hvor den oplyste påregnelige sagsbehandlingstid er udtrykt i forhold til tidspunktet for Landsskatterettens modtagelse af materiale fra den myndighed som klagen angår, er det efter min opfattelse bedst stemmende med god forvaltningsskik hvis klageren bliver underrettet når retten modtager dette materiale.

I tiden fra rettens kvittering for klagen af 17. oktober 2002 og til forhandlingen af sagen den 9. marts 2004 hørte klageren ikke fra Landsskatteretten. Der skete ingen eksterne sags ekspeditioner i sagen i denne periode efter rettens modtagelse af sagens materiale fra skatteankenævnet. Efter min opfattelse er det i en sådan situation meget beklageligt når der går over 16 måneder mellem at klageren hører fra Landsskatteretten.

\* \* \*

#### *Sag nr. 17*

Landsskatteretten modtog klagen i *sag 17* den 13. december 2002, og retten kvitterede herfor den 18. december 2002 og oplyste at skatteankenævnet var blevet underrettet om klagen. Det blev i den forbindelse tilkendegivet at det ikke kunne oplyses hvornår sagen kunne forventes afgjort, men at der i almindelighed måtte påregnes en sagsbehandlingstid på 9-15 måneder efter at materiale var modtaget fra den myndighed som klagen angår. Sagsbehandlingstiden kunne dog blive længere for den enkelte sag hvis der f.eks. var begæret personlig forhandling eller retsmøde, eller sagen i øvrigt krævede særlige undersøgelser. Landsskatteretten modtog den 6. januar 2003 materiale fra det skatteankenævn som klagen angik. Herefter skete der ingen eksterne ekspeditioner i sagen frem til kendelsen af 27. maj 2004.

#### **Ombudsmandens udtalelse**

Sagsbehandlingstiden oversteg de til klageren oplyste påregnelige 9-15 måneder efter modtagelsen af sagsakterne; perioden udløb den 6. april 2004. Jeg bemærker i den forbindelse at ingen af rettens forbehold for en længere sagsbehandlingstid viste sig aktuelle i sagen.

Klageren modtog ingen underretning i forbindelse med Landsskatterettens modtagelse af materiale fra skatteankenævnet. Hvor den oplyste påregnelige sagsbehandlingstid er udtrykt i forhold til tidspunktet for Landsskatterettens modtagelse af materiale fra den myndighed som klagen angår, er det efter min opfattelse bedst stemmende med god forvaltningsskik hvis klageren bliver underrettet når retten modtager dette materiale.

I perioden fra rettens kvittering for klagen den 18. december 2002 og til Landsskatteretten sendte klageren kendelsen i sagen (den 27. maj 2004), hørte klageren ikke fra Landsskatteretten. Denne periode udgør over 15 måneder.

Efter min opfattelse har klageren i sagen ikke modtaget tilstrækkelig underretning om hvad sagen beroede på, hvilket jeg mener, er beklageligt.

\* \* \*

#### *Sag nr. 21*

Landsskatteretten modtog i *sag 21* klagen den 23. marts 2001 og kvitterede for den i brev af 2. april 2001. Der var i klagen taget forbehold for forhandling og retsmødebegæring. Landsskatteretten oplyste den almindeligt påregnelige sagsbehandlingstid til 6-12 måneder efter at materialet var modtaget fra told- og skatteregionen. Herudover tog Landsskatteretten forbehold for personlig forhandling, retsmøde og særlige undersøgelser. Den 7. maj 2001 sendte Landsskatteretten regionens brev af 1. maj 2001 med bilag til klageren med anmodning om at få tilsendt eventuelle yderligere bemærkninger inden fire uger. Herefter begyndte partsrepræsentanten at korrespondere direkte med regionen om den nærmere forståelse af regionens afgørelse og udtalelse. Landsskatteretten modtog kopi af denne korrespondance. Herefter havde sagsbehandleren i Landsskatteretten og partsrepræsentanten flere telefonsamtaler, og repræsentanten sendte yderligere materiale til Landsskatteretten. Den 6. februar 2002 oplyste repræsentanten at der ville komme yderligere til sagen, og den 16. marts 2003 sendte retten en anonymiseret kopi af en tidligere afsagt kendelse til repræsentanten. Den 26. juli 2003 oplyste partsrepræsentanten at der ikke ville komme yderligere bemærkninger, og at der kunne træffes afgørelse på det foreliggende grundlag. Herefter blev der udarbejdet en kontorindstilling til klagens afgørelse som den 16. oktober 2003 blev forelagt Told- og Skattestyrelsen hvis udtalelse af 7. november 2003 blev forelagt klagerens repræsentant den 7. november 2003. Efter aftale med repræsentanten blev udtalelsen herefter forelagt klageren i brev af 7. januar 2004. Landsskatteretten rykkede klageren for svar den 26. januar 2004 med oplysning om at sagen ville blive afgjort på det foreliggende grundlag hvis retten ikke hørte yderligere. Kendelsen i sagen er dateret den 16. marts 2004.

#### **Ombudsmandens udtalelse**

Det kan hævdes at sagsbehandlingstiden som følge af klagerens forbehold for retsmødebegæring og rettens rummelige underretning om den påregnelige sagsbehandlingstid formelt set ligger inden for det af retten oplyste, uanset at den samlede sagsbehandlingstid oversteg 35 måneder. Det er imidlertid min opfattelse at de forbehold for en eventuel længere sagsbehandlingstid som retten har taget, ikke i sig selv fritager retten fra at underrette på ny når det bliver klart at den bebudede frist ikke kan overholdes, hvilket senest vil være ved fristens udløb (i denne sag senest primo maj 2002). Jeg henviser i den forbindelse til udtalelsen i Folketingets Ombudsmands beretning for 1994, side 260 ff.

Det er min opfattelse at Landsskatteretten ikke i fornødent omfang har sikret sagens fremme. Jeg tænker i den forbindelse navnlig på perioden fra den 6. februar 2002 til

den 16. juli 2003. Imidlertid afventede sagens behandling i perioder klagerens oplysninger. Sagen giver mig derfor ikke grundlag for bemærkninger for så vidt angår Landsskatterettens underretning af klageren.

\* \* \*

*Sag nr. 22*

Den 13. juli 2001 modtog Landsskatteretten klagen i *sag 22*, og den 16. juli 2001 kvitterede retten herfor med anmodning om at klageren sendte forskelligt til retten. Den 23. juli 2001 kvitterede retten over for klageren for modtagelse af udbedte bilag med samme orientering om sagsbehandlingstiden som i *sag 21*. Klagen blev samme dag forelagt regionen. Materialet fra told- og skatteregionen blev modtaget i Landsskatteretten den 30. juli 2001 og sendt til klageren den 31. juli 2001 med anmodning om eventuelle bemærkninger inden fire uger. Herefter modtog Landsskatteretten den 18. april 2002 en rykker fra klageren som blev besvaret telefonisk den 30. april 2002. Efter aftale sendte retten den 17. maj 2002 klageren kopi af to af rettens tidligere afsagte kendelser. Sagen blev forhandlet med klageren den 23. maj 2002. Efter den 29. maj 2002 at have modtaget klagerens kommentarer til referatet fra forhandlingen og klagerens yderligere oplysninger til retten (modtaget den 11. juli 2002) fik rettens sagsbehandler den 18. marts 2003 telefonisk kontakt til klageren hvor sagsbehandleren orienterede klageren om at de verserende sager var til udtalelse i Told- og Skattestyrelsen. Herefter rykkede klageren på ny for en afgørelse i et brev som Landsskatteretten modtog den 7. august 2003. Landsskatteretten svarede i brev af 8. august 2003 at sagen afventede udfaldet af tilsvarende sager som på daværende tidspunkt var i skriftlig votering. Det blev tilkendegivet at klageren ville få lejlighed til at kommentere afgørelserne når de forelå, før der ville blive udarbejdet kontorindstilling i sagen. Den 18. august 2003 sendte Landsskatteretten klageren en anonymiseret kopi af de omtalte kendelser dateret samme dag med anmodning om bemærkninger. Samtidig bad retten klageren om yderligere oplysninger til brug for sagens behandling. Efter at klageren havde svaret Landsskatteretten med brev modtaget i retten den 1. september 2003, sendte retten den 2. september 2003 klagerens breve og de ovenfor omtalte kendelser til regionen med anmodning om en udtalelse. Klageren blev den 18. september 2003 bedt om inden 14 dage at sende eventuelle bemærkninger til regionens nye udtalelse som retten havde modtaget den 17. september 2003. Retten modtog klagerens kommentarer den 23. september 2003. Den 6. oktober 2003, den 13. november 2003 og den 8. december 2003 var rettens sagsbehandler i telefonisk kontakt med klageren. Herefter blev der udarbejdet kontorindstilling til klagens afgørelse som den 22. januar 2004 blev sendt til Told- og Skattestyrelsen hvis udtalelse Landsskatteretten modtog (efter flere gange at have rykket for den) den 24. marts 2004. Udtalelsen mv. blev samme dag (den 24. marts 2004) sendt til klageren som i brev modtaget den 30. marts 2004 bl.a. oplyste at ønsket om retsmøde blev frafaldet. Kendelsen i sagen er dateret den 12. maj 2004.

Jeg udtalte følgende i min foreløbige rapport om Landsskatterettens underretning af klageren:

### **”Ombudsmandens udtalelse**

Det er min opfattelse at Landsskatteretten i denne sag ikke af egen drift har holdt klageren tilstrækkeligt orienteret om hvad sagen beroede på, hvilket jeg mener er beklageligt. Jeg bemærker i den forbindelse at sagsbehandlingstiden efter min opfattelse overskred det af retten oprindeligt oplyste allerede den 30. juli 2002, og at sagsbehandlingen set med klagerens øjne tilsyneladende gik i stå flere gange.

Jeg forstår at sagen har været sat i bero på rettens afgørelse af lignende sager. Det er imidlertid uklart hvornår en beslutning om berosættelse i givet fald er taget. Ikke mindst – men ikke alene – som følge af klagerens rykkere i sagen giver denne sag mig grundlag for at pointere vigtigheden af at Landsskatteretten i sådanne situationer underretter klageren om at sagen er sat i bero, og så vidt muligt om den sagsbehandlingstid som herefter forventes. Jeg henviser i den forbindelse til det der er anført herom i udtalelsen i Folketingets Ombudsmands beretning for 1957, side 179 ff, der vedrører en sag i Landsskatteretten.”

Landsskatteretten har i sin udtalelse beklaget at klagerens repræsentant ikke blev fuldt ud underrettet om koordineringen af behandlingen af sagen med andre sager om samme problemstilling.

### **Ombudsmandens endelige udtalelse**

Jeg er enig med Landsskatteretten i at den manglende underretning af partsrepræsentanten er beklagelig. Jeg henviser i øvrigt til min foreløbige udtalelse.

\* \* \*

#### *Sag nr. 23*

Klagen i *sag 23* er dateret den 11. marts 2002. Landsskatteretten kvitterede herfor i brev af 25. marts 2002 med samme orientering om sagsbehandlingstiden som i *sag 21*. Told- og skatteregionen sendte materiale til Landsskatteretten den 19. april 2002. Regionens udtalelse blev den 25. april 2002 sendt til klageren med anmodning om eventuelle bemærkninger inden fire uger. Herefter blev klageren den 4. juni 2003 indkaldt til forhandling af sagen den 8. august 2003. Referat fra forhandlingen blev samme dag sendt til klageren med anmodning om eventuelle bemærkninger inden 14 dage. Den 1. marts 2004 sendte Landsskatteretten kontorindstilling til Told- og Skattestyrelsen hvilket klageren blev underrettet om samme dag. Told- og Skattestyrelsens udtalelse mv. blev sendt til klageren den 30. marts 2004. Den 5. april 2004 modtog Landsskatteretten klagerens bemærkninger med oplysning om at retsmødebegæringen blev frafaldet. Kendelsen i sagen er dateret den 12. maj 2004.



### Ombudsmandens udtalelse

Det er min opfattelse at sagsbehandlingstiden oversteg de af Landsskatteretten bebudede 6-12 måneder fra modtagelsen af regionens materiale omkring den 20. april 2003. Set med klagerens øjne gik sagsbehandlingen tilsyneladende i stå fra retten den 25. april 2002 sendte regionens udtalelse til klageren med anmodning om eventuelle bemærkninger inden fire uger, og til klageren den 4. juni 2003 blev indkaldt til forhandling af sagen, dvs. i over 12 måneder, og igen i perioden fra rettens brev til klageren af 8. august 2003 med anmodning om eventuelle bemærkninger til referat af forhandlingen inden 14 dage og til den 1. marts 2004 hvor klageren blev underrettet om at kontorets indstilling til klagens afgørelse var sendt til Told- og Skattestyrelsen. Det er derfor min opfattelse at Landsskatteretten ikke i denne sag har holdt klageren tilstrækkeligt orienteret om hvad sagen beroede på, hvilket jeg mener, er beklageligt.

\* \* \*

#### *Sag nr. 24*

Klagen i *sag 24* er modtaget den 25. april 2002. Landsskatteretten kvitterede herfor den 30. april 2002; samtidig blev klageren orienteret om sagsbehandlingstiden, som i *sag 21*. Regionen sendte materialet til Landsskatteretten med brev af 21. maj 2002 hvorefter retten forelagde udtalelsen for klageren den 23. maj 2002 med anmodning om at modtage eventuelle bemærkninger inden fire uger. Den 24. juni 2002 modtog Landsskatteretten klagerens bemærkninger til udtalelsen. I brev til klageren af 30. september 2002 bekræftede retten at sagen blev forhandlet den 11. november 2002. Den 20. december 2002 sendte Landsskatteretten klageren en kopi af referatet fra forhandlingen og anmodede om bemærkninger og yderligere oplysninger til sagen inden 15. januar 2003. Materialet blev modtaget i retten den 6. januar 2003. Herefter bad retten den 17. december 2003 klageren om yderligere bilag til brug for sagen hvilket retten modtog i to omgange, senest den 15. januar 2004. Samme dag som retten modtog regionens supplerende udtalelse (den 29. januar 2004), blev udtalelsen sendt til klageren med anmodning om at rette henvendelse med eventuelle bemærkninger til sagen inden tre uger. Klageren sendte ingen bemærkninger hvorefter sagens behandling blev afsluttet med rettens kendelse dateret den 23. marts 2004.

### Ombudsmandens udtalelse

Den af Landsskatteretten oplyste forventelige sagsbehandlingstid udløb efter min opfattelse ultimo maj 2003. Efter at Landsskatteretten havde orienteret klageren om den forventelige sagsbehandlingstid, fastholdt retten kontakten med klageren frem til retten den 24. juni 2002 modtog klagerens bemærkninger til regionens udtalelse, hvorefter klageren først hørte fra Landsskatteretten den 30. september 2002. Herefter genoptog retten kontakten med klageren i forbindelse med sagens forhandling. Efter at retten sendte klageren kopi af referatet af forhandlingen i sagen (den 20. december 2002), hørte klageren imidlertid ikke fra Landsskatteretten igen før retten den 17.

december 2003 bad klageren om yderligere bilag. Det er derfor min opfattelse at Landsskatteretten ikke har underrettet klageren tilstrækkeligt om hvad sagen beroede på, særligt i perioden efter december 2002, hvilket jeg anser for beklageligt.

\* \* \*

#### *Sag nr. 25*

Landsskatteretten modtog klagen i *sag 25* den 19. juni 2002. Den 20. juni 2002 kvitterede Landsskatteretten for den og anmodede klageren om at indbetale klageafgift inden 14 dage. Klageafgiften indgik til retten den 1. juli 2002, og den 3. juli 2002 kvitterede retten herfor. Samtidig orienterede retten om sagsbehandlingstiden, som i *sag 21*. Materialet fra regionen blev modtaget i Landsskatteretten den 8. august 2002. Herefter blev sagen forhandlet den 17. juni 2003 og klagerens yderligere bilag modtaget i retten den 23. juni 2003. Klageren tog den 23. juli 2003 telefonisk forbehold for retsmødebegæring i sagen og oplyste at han eftersøgte yderligere bilag. Den 1. september 2003 modtog retten nogle bilag fra klageren. Det fremgik heraf at der ville komme yderligere bilag. Den 30. september 2003 oplyste klageren at han ikke umiddelbart ville sende flere oplysninger til sagen. Den 19. november 2003 forelagde retten Told- og Skattestyrelsens udtalelse til kontorets indstilling til klagens afgørelse for klageren. Den 24. november 2003 meddelte klageren at man fastholdt retsmødebegæringen. Klageren blev den 19. januar 2004 indkaldt til retsmøde den 12. marts 2004, hvilket møde blev aflyst da klageren havde meldt afbud. Et nyt møde blev aftalt til den 26. april 2004. Herefter blev der afholdt retsmøde i sagen. Rettens kendelse er dateret den 3. maj 2004.

#### **Ombudsmandens udtalelse**

Det er min opfattelse at den sagsbehandlingstid Landsskatteretten havde oplyst over for klageren som den forventelige, udløb den 8. august 2003.

I en periode på over 11 måneder (fra rettens kvittering for klagerens materiale den 3. juli 2002 til sagen blev forhandlet den 17. juni 2003) hørte klageren ikke fra retten. Den påregnelige sagsbehandlingstid blev oplyst i forhold til tidspunktet for rettens modtagelse af materiale fra den region som klagen angik, men klageren modtog ingen underretning om hvornår retten modtog materialet. Det er på den baggrund min opfattelse at klageren ikke er blevet underrettet tilstrækkeligt, hvilket jeg mener, er beklageligt.

\* \* \*

#### *Sag nr. 26*

Klagen i *sag 26* blev modtaget i Landsskatteretten den 10. juli 2002, og retten kvitterede herfor den 12. juli 2002 med oplysning om sagsbehandlingstiden, som i *sag 21*. Landsskatteretten modtog materiale fra den pågældende told- og skatteregion den 22.

juli 2002. Klageren blev den 18. juni 2003 bedt om bemærkninger til rettens kendelse af 23. maj 2003 i en tilsvarende sag. Retten modtog klagerens bemærkninger den 7. juli 2003. Herefter bekræftede retten i brev til klageren af 12. november 2003 at sagen ville blive forhandlet den 25. november 2003. Klageren fik den 1. december 2003 tilsendt referat af forhandlingen til udtalelse. Den 18. februar 2004 meddelte klageren at man ønskede forbehold om et retsmøde i sagen. Den 4. marts 2004 modtog retten yderligere bilag fra klageren, og der blev herefter udarbejdet kontorindstilling til klagens afgørelse som den 20. april 2004 med Told- og Skattestyrelsens udtalelse blev forelagt klageren. Samtidig bad retten klageren oplyse om retsmødebegæring blev opretholdt. Efter at være blevet rykket for svar fra klageren den 11. maj 2004 begæringen om retsmøde. Kendelsen i sagen er dateret den 3. juni 2004.

Jeg udtalte følgende om Landsskatterettens underretning af klageren i min foreløbige rapport:

#### **”Ombudsmandens udtalelse**

Det er min opfattelse at sagsbehandlingstiden overskred det af Landsskatteretten over for klageren oplyste den 22. juli 2003.

Den påregnelige sagsbehandlingstid blev oplyst i forhold til rettens modtagelse af akter fra den region som klagen angik. Klageren fik imidlertid ingen oplysning om tidspunktet for rettens modtagelse af materialet. I to perioder hver på over tre måneder hørte klageren ikke fra retten, hvilket jeg mener er beklageligt. Den ene periode strakte sig fra den 12. juli 2002 til den 18. juni 2003 og den anden fra den 7. juli 2003 til den 12. november samme år. Den første periode (på over 11 måneder) skyldes tilsyneladende at sagen er sat i bero på afgørelsen af en tilsvarende sag (som retten sendte til klageren den 18. juni 2003, knap en måned efter afgørelsen forelå). Af sagen fremgår der ikke noget om en beslutning om berossættelse. Ligesom *sag 22* giver denne sag mig grundlag for at fremhæve betydningen af at Landsskatteretten i sådanne situationer underretter klageren om at sagen er sat i bero, og så vidt muligt om den sagsbehandlingstid som herefter forventes.”

Landsskatteretten skrev herom i sin udtalelse at sagens behandling i en periode var berostillet på udfaldet af en anden sag. Landsskatteretten er enig i at dette burde have været meddelt klagerens repræsentant.

#### **Ombudsmandens endelige udtalelse**

Jeg er enig i at klagerens repræsentant burde have været underrettet om berostillelsen, og jeg kan i øvrigt henholde mig til min foreløbige udtalelse.

\* \* \*

*Sag nr. 27*

Landsskatteretten modtog klagen i *sag 27* den 9. september 2002 og bad den 1. oktober 2002 klageren sende den påklagede afgørelse og sagsfremstilling, hvilke retten modtog den 14. oktober 2002. Retten kvitterede herfor den 17. oktober 2002 og orienterede om sagsbehandlingstiden som i *sag 17*. I forhold til de senest gennemgåede sager var perioden fra materialets modtagelse til det almindeligt påregnelige tidspunkt for afgørelsen således forlænget fra 6-12 måneder til 9-15 måneder. Den 5. november 2002 modtog Landsskatteretten regionens materiale mv. som retten sendte til klageren den 8. og 12. november 2002. Herefter korresponderede Landsskatteretten med klageren som i et brev modtaget i retten den 4. december 2002 varslede at der ville komme yderligere til sagen. I et senere brev til retten af 23. juli 2003 lovede klageren status i uge 34. Landsskatteretten anmodede den 28. juli 2003 regionen om oplysning om en sag i Tyskland. Regionens svar forelå den 16. september 2003, og dagen efter sendte Landsskatteretten svaret til klageren. Herefter korresponderede Landsskatteretten med klageren (og regionen) om berostillelse af sagen, hvilket retten afslog i brev af 3. oktober 2003. Klageren bad igen den 18. oktober 2003 om berostillelse; det blev i den forbindelse den 4. november 2003 aftalt at klageren skulle sende en statusrapport med en nærmere begrundelse for hvorfor sagen skulle berostilles. I brev af 15. december 2003 fik klageren fristforlængelse til uge 3 i 2004 med besked om at yderligere fristforlængelse ikke kunne forventes. Den 19. januar 2004 modtog Landsskatteretten et brev fra klageren som oplyste at sagen ønskedes afgjort på det foreliggende grundlag, hvilket sagen blev. Rettens kendelse er dateret den 24. marts 2004.

**Ombudsmandens udtalelse**

Fra Landsskatteretten modtog materiale fra regionen (den 5. november 2002), og til sagen blev afgjort (den 24. marts 2004), gik der mere end 16 måneder. Sagens behandling afventede imidlertid i ikke uvæsentligt omfang klagerens forhold. Klageren blev gennem partshøring oplyst om rettens modtagelse af materiale fra regionen. På det tidspunkt hvor sagsbehandlingstiden oversteg det Landsskatteretten havde oplyst som værende det påregnelige, var Landsskatteretten i kontakt med klageren. Sagen giver mig herefter ikke grundlag for bemærkninger for så vidt angår rettens underretning af klageren.

\* \* \*

*Sag nr. 28*

I *sag 28* blev klagen modtaget i retten den 18. september 2002. Samtidig med rettens kvittering for klagen af 19. september 2002 blev der oplyst om sagsbehandlingstiden som i *sag 27* og *sag 17*. Regionens udtalelse blev afsendt fra regionen med brev af 11. oktober 2002. Udtalelsen blev med et bilag sendt til klageren den 16. oktober 2002 med frist på fire uger for eventuelle bemærkninger. Herefter sendte Landsskatteretten brev til klageren den 24. juli 2003 om sagens forhandling den 30. juli 2003. I

perioden fra forhandlingen og til klageren den 3. september 2003 sendte Landsskatteretten kopi af forskellige bilag, var der kontakt mellem retten og klageren. Herefter sendte kontoret den 1. december 2003 indstilling til klagens afgørelse til Told- og Skattestyrelsen hvilket klageren i et samtidigt brev blev underrettet om. Told- og Skattestyrelsens udtalelse blev forelagt klageren med rettens brev af 19. januar 2004. Klageren bekræftede i et brev modtaget af retten den 2. februar 2004 at man ønskede retsmøde. Landsskatteretten bekræftede herefter i brev af 24. februar 2004 til klageren at der blev afholdt retsmøde i sagen den 19. april 2004. Kendelsen i sagen er dateret den 29. april 2004.

### Ombudsmandens udtalelse

Det er min opfattelse at den af Landsskatteretten over for klageren oplyste forventelige sagsbehandlingstid udløb medio januar 2004. På dette tidspunkt var Landsskatteretten i kontakt med klageren.

Efter at Landsskatteretten havde orienteret klageren om den forventelige sagsbehandlingstid, fastholdt retten kontakten med klageren i forbindelse med rettens partshøring af klageren over regionens udtalelse den 16. oktober 2002. Imidlertid hørte klageren herefter ikke fra retten igen før retten den 24. juli 2003 skrev til klageren om sagens forhandling.

Det ville efter min opfattelse have været hensynsfuldt hvis Landsskatteretten havde underrettet klageren om sagens stadi i løbet af perioden fra retten partshørte klageren over regionens udtalelse (den 16. oktober 2002), til indkaldelsen til forhandling af sagen den 24. juli 2003.

\* \* \*

#### *Sag nr. 29*

Den 15. november 2002 kvitterede retten i *sag 29* for en foreløbig klage retten havde modtaget samme dag. Den egentlige klage modtog retten den 17. december 2002. Landsskatteretten underrettede herefter (den 18. december 2002) klageren om sagsbehandlingstiden på samme måde som i *sagerne 17, 27 og 28*. Landsskatteretten sendte materiale fra regionen til klageren den 23. januar 2003 med anmodning om eventuelle bemærkninger inden fire uger. Herefter blev klageren den 11. september 2003 indkaldt til møde den 3. oktober 2003. Landsskatteretten sendte den 7. oktober 2003 klageren en kopi af referatet fra forhandlingen med anmodning om eventuelle bemærkninger som retten modtog med klagerens brev den 24. oktober 2003. Retten sendte den 12. november 2003 klageren en kopi af et telefonnotat af en samtale mellem klageren og sagsbehandleren. Den 5. december 2003 sendte Landsskatterettens kontor sin indstilling til klagens afgørelse til Told- og Skattestyrelsen hvilket klageren blev underrettet om i et brev af samme dag. Den 15. december 2003 sendte Landsskatteretten klageren en kopi af Told- og Skattestyrelsens udtalelse med an-

modning om eventuelle bemærkninger inden 14 dage. Klageren fik forlænget fristen for at kommentere Told- og Skattestyrelsens udtalelse i sagen. Klagerens kommentarer forelå i retten den 20. januar 2004, og efter at Landsskatteretten havde rykket klageren, oplyste denne den 10. februar 2004 at der ikke ønskedes retsmøde i sagen. Kendelsen i sagen er af 19. marts 2004.

### **Ombudsmandens udtalelse**

Sagsbehandlingstiden lå inden for de oplyste 9-15 måneder fra retten modtog materiale fra den myndighed som klagen angik, idet fristen udløb medio april 2004, og kendelsen er af 19. marts 2004.

Landsskatteretten fastholdt kontakten med klageren efter at have orienteret om den forventelige sagsbehandlingstid i forbindelse med rettens partshøring af klageren over regionens udtalelse den 23. januar 2003. Imidlertid hørte klageren herefter ikke fra retten igen før retten den 11. september 2003 indkaldte klageren til møde.

Det ville efter min opfattelse have været hensynsfuldt hvis Landsskatteretten havde underrettet klageren i løbet af perioden fra udløbet af partshøringsfristen fire uger efter den 23. januar 2003 til Landsskatteretten indkaldte klageren til møde den 11. september 2003.

### **Konklusion for så vidt angår rettens underretning af klageren**

En sagsbehandlingstid som den Landsskatteretten har underrettet om i de undersøgte sager, på 6-12 og 9-15 måneder, eventuelt først regnet fra rettens modtagelse af materiale fra den myndighed som klagen angår, er lang, men den underretning Landsskatteretten på et indledende stade i sagerne har givet klagerne i 36 af de undersøgte sager, opfylder efter min opfattelse pkt. 206 og 207 i Justitsministeriets vejledning (som er indlagt i Retsinformation med nr. 11740) af 4. december 1986 om forvaltningsloven (jf. Folketingets Ombudsmands beretning for 1994, side 260). Som det også fremgår af den sag der er omtalt i Folketingets Ombudsmands beretning for 1994, side 260, er det også min opfattelse at underretningspligten genindtræder på det tidspunkt hvor det må stå Landsskatteretten klart at den bebudede sagsbehandlingstid ikke kan overholdes. De forbehold som Landsskatteretten har taget, fritager efter min opfattelse ikke for en sådan underretningsforpligtelse. Jeg bemærker i den forbindelse at der efter min opfattelse ikke bør gå mere end ca. tre måneder mellem at klageren hører fra Landsskatteretten, medmindre retten forinden har givet udtryk for noget andet (jf. Folketingets Ombudsmands beretning for 2001, side 863 ff).

Ingen af klagerne i de undersøgte sager modtog særskilt underretning når Landsskatteretten havde modtaget materialet fra den myndighed som klagen angik. I de tilfælde hvor Landsskatteretten foretog partshøring over den modtagne udtalelse fra myndigheden, fik klageren dog derved (indirekte) oplysning om at materialet var modtaget. Særligt i de sager hvor den almindeligt påregnelige sagsbehandlingstid har været

udtrykt i forhold til tidspunktet for materialets modtagelse hos Landsskatteretten, er det efter min opfattelse relevant og fra klagerens synspunkt forventeligt at Landsskatteretten orienterer klageren når materialet er modtaget. Uden en sådan underretning er klageren ikke i stand til at forholde sig til den oplyste sagsbehandlingstid. Imidlertid vil det efter min opfattelse – uanset hvordan den almindeligt påregnelige sagsbehandlingstid er kommet til udtryk – ofte være relevant eller i det mindste hensynsfuldt at orientere klageren når der er sket noget nyt i sagen, herunder at ønsket materiale nu er modtaget i Landsskatteretten.

I flere af de undersøgte sager er der ikke taget eksterne sagsbehandlingsskridt i perioder. For nogle af sagernes vedkommende er der tale om perioder af en betydelig længde, og for nogle sager om flere perioder. Efter min opfattelse ville det i disse situationer være hensynsfuldt hvis Landsskatteretten af egen drift underrettede klageren på ny. Jeg bemærker i den forbindelse at den sagsbehandlingstid som Landsskatteretten har oplyst som forventelig, spænder over en periode på over seks måneder, og at klageren gennem den hidtidige kontakt med retten i sagen kan have opnået en forventning om at sagen ville blive færdigbehandlet i umiddelbar tilknytning hertil.

Jeg bad Landsskatteretten udtale sig om Landsskatterettens overvejelser om rettens praksis/procedure for underretning af sagsparter.

Landsskatteretten har udtalt følgende:

”Landsskatteretten kan tiltræde, at det i et antal af de undersøgte sager er beklageligt, at klageren ikke er blevet underrettet om overskridelsen af den meddelte forventede sagsbehandlingstid. Retten er for så vidt også enig i, at det i visse af sagerne eventuelt kunne have været hensynsfuldt at foretage underretning som påpeget. På grund af bevillingssituationen på det pågældende tidspunkt prioriteredes det imidlertid højere, at der foregik en egentlig sagsbehandling.

Landsskatteretten har endvidere noteret sig, at de få rykkere fra klagerne/repræsentanter, der er forekommet i de undersøgte sager, er blevet besvaret uden ugrundet ophold. I alle sager har klagerne/repræsentanterne således ved henvendelse til retten umiddelbart kunnet få oplyst den forventede resterende sagsbehandlingstid og/eller hvorpå sagen beroede. Selv om det ikke kan erstatte en underretning på rettens eget initiativ, har det dog derved været sikret, at de klagerne, der havde noget ønske om at modtage disse oplysninger, også kunne få det, f.eks. blot ved en telefonopringning.

Som det fremgår ovenfor, har Landsskatteretten forventninger om en markant nedbringelse af sagsbehandlingstiden, hvilket i al væsentlighed i sig selv vil løse problemet.

Landsskatteretten vil dog indskærpe, at der skal ske underretning af klageren, hvis den forventede sagsbehandlingstid i enkelte tilfælde desuagtet ikke kan overholdes.

Landsskatterettens standardkvitteringsbrev er ændret for flere år siden, således at den forventede sagsbehandlingstid nu angives fra klagens modtagelse.”

### Ombudsmandens endelige udtalelse

Jeg har forståelse for at bevillingssituationen kan betyde at der må ske en prioritering af visse sagsbehandlingsskridt frem for andre. Dette kan dog ikke ændre ved min opfattelse af at Landsskatterettens underretning af klagerne i de undersøgte sager har været mangelfuld og kritisabel i det omfang jeg har givet udtryk for. Jeg må således fastholde hvad jeg har udtalt og konkluderet herom i min foreløbige rapport.

### Besvarelse af rykkere

*Sag nr. 22*

I *sag 22* besvarede Landsskatteretten to rykkere fra klageren. Landsskatterettens svartid var her henholdsvis 12 dage og en dag hvilket ikke giver mig grundlag for bemærkninger.

### C. Prøvelse

#### 1. Formelle krav til klagen og dens indgivelse

##### a) *Retsgrundlaget*

I skattestyrelsesloven (nu skatteforvaltningsloven) og forretningsordenen for Landsskatteretten var der fastsat visse formelle krav til en klage for at Landsskatteretten kunne behandle den. Således fremgik det af skattestyrelseslovens § 25, stk. 1 (nu skatteforvaltningslovens § 42), og forretningsordenens § 2, stk. 2, at en klage skulle være modtaget i Landsskatteretten senest tre måneder fra modtagelsen af den afgørelse der blev klaget over. Hvis en klage blev indgivet efter fristen, skulle den afvises medmindre Landsskatteretten fandt at særlige omstændigheder talte for at der blev set bort fra fristen.

Justitsministeriet har i vejledning (som er indlagt i Retsinformation med nr. 11740) af 4. december 1986 om forvaltningsloven, pkt. 210-212, vejledt nærmere om beregningen af klagefrister:

#### ”Beregning af klagefrister

**210.** Er der ved love eller bekendtgørelse med hjemmel i lov fastsat en klagefrist på et bestemt antal dage, uger eller måneder efter den dag, afgørelsen er *meddelt* den pågældende part, beregnes klagefristen efter følgende retningslinier.

#### Begyndelsestidspunktet for fristberegningen

**211.** Klagefristen begynder at løbe fra det tidspunkt, meddelelsen om afgørelsen er kommet frem til parten. Hvis meddelelsen er sendt med posten, kan den i almindelighed anses for at være kommet frem dagen efter afgørelsens datering. Det gælder



dog ikke, hvis afgørelsen først dagen efter dateringen eller senere bliver overgivet til postbesørgelse, eller der er almindeligt forekommende forsinkelser i postbesørgelsen. Det er derfor, navnlig i sager med flere parter, vigtigt, at myndigheden i videst muligt omfang afsender afgørelserne straks efter dateringen. Kan parten i øvrigt godtgøre, at underretningen om afgørelsen først er modtaget på et senere tidspunkt end det, der påregnes af myndigheden, begynder fristen at løbe fra den dag, afgørelsen herefter må anses for at være kommet frem.

### **Fristberegningen**

**212.** Ved beregningen af klagefrister, hvis længde er fastsat i dage, tælles den dag, hvor underretningen om afgørelsen er kommet frem, ikke med. Er underretning om afgørelsen f.eks. kommet frem onsdag den 25. marts 1987, udløber en klagefrist på 14 dage således onsdag den 8. april 1987 ved kontortids ophør. Er fristens længde fastsat i uger eller måneder udløber fristen den samme ugedag, som meddelelsen er kommet frem det fastsatte antal uger eller måneder senere. I det ovennævnte eksempel udløber en klagefrist på 4 uger således onsdag den 22. april 1987 ved kontortids ophør.

Udløber klagefristen på en lørdag eller en helligdag, vil det i almindelighed være rigtigst at anse klagefristen for forlænget til den påfølgende hverdag. Er underretning om afgørelsen kommet frem 1. maj 1987, og er klagefristen 14 dage, udløber klagefristen således først mandag den 18. maj 1987, idet fredag den 15. maj er en helligdag, der efterfølges af en weekend.

Er der tale om en usædvanlig tidlig lukketid, eller foreligger der i øvrigt en særlig tilrettelæggelse af klageinstansens virksomhed, bør klageren dog ikke som følge heraf bære risikoen for en upåregnelig forsinkelse. I disse tilfælde udløber klagefristen således først næste dag ved kontortids ophør.

Hvis en klage uanset klagevejledningen fejlagtigt indgives til den myndighed, der har truffet afgørelsen som 1. instans, bør klagen anses for rettidig, såfremt den er kommet frem til denne myndighed inden fristens udløb.”

Herudover fremgik af skattestyrelseslovens § 25, stk. 2, stk. 3 og stk. 4, 1.-4. pkt. (jf. lovbekendtgørelse nr. 805 af 24. september 2003) (nu skatteforvaltningslovens § 42):

”*Stk. 2.* Klage til Landsskatteretten skal ske skriftligt. Den afgørelse, der påklages, samt den til grund for afgørelsen udarbejdede sagsfremstilling skal følge med klageskrivelsen i original eller kopi. Klagen skal angive, på hvilke punkter afgørelsen anses for urigtig og begrundelsen herfor. Dokumenter, som ønskes anvendt som beviser, skal følge med klageskrivelsen i original eller kopi.

*Stk. 3.* Hvis en klage er udformet eller begrundet på en sådan måde, at den ikke kan tjene som grundlag for sagens videre behandling, kan Landsskatteretten give klageren en frist til at udbedre mangelen. Det samme gælder, hvis den påklagede afgørelse og sagsfremstillingen ikke følger med klageskrivelsen. Hvis klageren ikke udbedrer mangelen inden fristens udløb, afvises sagen.

*Stk. 4.* Ved fremsendelsen af klagen betales en afgift på et grundbeløb på 400 kr. Det nævnte grundbeløb reguleres efter personskattelovens § 20. Hvis afgiftsbeløbet ikke følger med klagen og heller ikke indbetales inden en frist, som Landsskatteretten fastsætter, betragtes klagen som bortfaldet. I så fald bortfalder også afgiften.

...”

Efter samme lovs § 29, stk. 3, anvendtes reglerne om klageafgift i § 25, stk. 4, tilsvarende i sager hvor klageren anmodede Landsskatteretten om at genoptage en sag der var påkendt eller afvist af Landsskatteretten.

Endelig fremgik af forretningsordenens § 2, stk. 4, og § 3, stk. 2 (jf. bekendtgørelse nr. 563 af 2. juli 1999):

”§ 2. ...

...

*Stk. 4.* Hvis den påklagede afgørelse eller sagsfremstillingen ikke følger med klageskrivelsen, eller hvis klagen er udformet eller begrundet på en sådan måde, at den ikke kan tjene som grundlag for Landsskatterettens videre behandling af klagen, vejleder Landsskatteretten klageren herom. Landsskatteretten kan fastsætte en frist på ikke under 14 dage for udbedring af manglen. Udbedres manglen ikke inden for fristen, afvises klagen.

§ 3. ...

*Stk. 2.* Hvis afgiften ikke indbetales senest samtidig med klagens eller genoptagelsesansøgningens indgivelse, fastsætter Landsskatteretten en frist på 14 dage til betaling af afgiften. Er betalingen ikke modtaget i Landsskatteretten inden fristens udløb, anses klagen eller genoptagelsesansøgningen for bortfaldet. Landsskatteretten meddeler i så fald den pågældende skriftligt, at klagen eller genoptagelsesansøgningen er bortfaldet, og at kravet på afgift dermed også er bortfaldet.”

b) *De undersøgte sager*

### **Klagefristen**

Klagen i *sag 03* blev sendt til Landsskatteretten både med telefax og med almindeligt brev. Den påklagede afgørelse var truffet (fredag) den 20. december 2002 og må derfor antages at være kommet frem til klager (tidligst) lørdag den 21. december 2002. Klagefristen udløb herefter ugedagen tre måneder efter, eller lørdag den 22. marts 2003, jf. Justitsministeriets vejledning (som er indlagt i Retsinformation med nr. 11740) af 4. december 1986, pkt. 212, 3. pkt. Telefaxen blev transmitteret kl. 15.50 (torsdag) den 20. marts 2003. Landsskatteretten stemplede og påtegnede klagen som indgået den 20. marts 2003, men stemplede også sagen modtaget i Landsskatteretten den 21. marts 2003. Uanset hvilken stempling der lægges til grund, er klagen rettidigt indgivet til Landsskatteretten.

Den 11. marts 2002 kl. 16.29 sendte klageren i *sag 23* en telefax til Landsskatteretten med en klage over en afgørelse truffet (tirsdag) den 11. december 2001, og afgørelsen må antages at være kommet frem til adressaten onsdag den 12. december 2001. Herefter udløb klagefristen onsdag den 13. marts 2002. Klagen er stemplet og påtegnet indgået i Landsskatteretten (mandag) den 11. marts 2002, men også stemplet modtaget i Landsskatteretten den 12. marts 2002. Klagen er herefter indgivet rettidigt.

I *sag 31* var den påklagede afgørelse dateret (torsdag) den 28. november 2002. Afgørelsen må herefter antages at være kommet frem til klageren (fredag) den 29. november 2002. Klageren sendte klagen med telefax til Landsskatteretten fredag den 28. februar 2003. Telefaxen blev transmitteret kl. 15.50. Klagen blev også sendt med almindelig post (modtaget den 3. marts 2003). Landsskatteretten har stemplet og påført klagen indgået den 28. februar 2003, men også stemplet klagen modtaget i Landsskatteretten den 3. marts 2003. For at være rettidig skulle en klage over den pågældende afgørelse være modtaget i Landsskatteretten (fredag) den 28. februar 2003, jf. pkt. 212 i Justitsministeriets ovennævnte vejledning. Spørgsmålet om klagens rettidighed ses ikke diskuteret i sagen.

Den afgørelse der blev klaget over i *sag 39*, var dateret (torsdag) den 13. november 2003. Afgørelsen må formodes at være modtaget af klageren (fredag) den 14. november 2003. Herefter skulle klagen for at være rettidig (jf. pkt. 212 i Justitsministeriets ovennævnte vejledning) være modtaget i Landsskatteretten inden udløbet af arbejdsdagen fredag den 13. februar 2004. Klagen blev sendt med telefax den 12. februar 2004 kl. 20.18. Landsskatteretten stemplede og påtegnede klagen som indgået den 12. februar 2004 og ”REG. 16. FEB. 2004”. Spørgsmålet om klagens rettidighed ses ikke diskuteret i sagen.

### **Ombudsmandens udtalelse**

Spørgsmålet om rettidighed i en situation hvor tre-måneders-dagen ikke falder på en arbejdsdag, giver anledning til principielle overvejelser. Efter min opfattelse bør man i den situation anvende vejledningens metoder for rettidighed ved andre frister således at fristen må antages at udløbe den første arbejdsdag efter månedsdagen, jf. også Justitsministeriets ovennævnte vejledning, pkt. 212, 2. afsnit, hvorefter denne måde i almindelighed vil være rigtigst.

De gennemgåede sager viser at Landsskatteretten har flere former for indstempling af klager. Som jeg forstår Landsskatterettens indstempling af indkomne klager, er stemplet om modtagelsen eller registreringen af en klage udtryk for den dato hvor dokumentet er konstateret indkommet til retten, mens den dato sekretariatet påskriver som datoen hvor klagen er indgået, er udtryk for det (arbejds)døgn inden for hvilket dokumentet er tilgået retten. Forløbet i *sag 39* synes i øvrigt at vise at en telefax ikke

nødvendigvis konstateres indgået i Landsskatteretten den førstkommande arbejdsdag efter den er afsendt. De undersøgte sager giver mig ikke i øvrigt grundlag for bemærkninger for så vidt angår klagefristen.

\* \* \*

#### *Sag nr. 29*

Told- og skatteregionens afgørelse var i *sag 29* dateret (onsdag) den 18. september 2002. Landsskatteretten modtog en foreløbig klage over regionens afgørelse den 15. november 2002, og i Landsskatterettens brev til klageren af samme dag (15. november 2002) bad retten klageren om inden en måned at sende en endelig, begrundet klage til retten.

Om dette forhold udtalte jeg i min foreløbige rapport:

#### **”Ombudsmandens udtalelse**

Den ordinære klagefrist udløb tidligst (torsdag) den 19. december 2002 (jf. Justitsministeriets vejledning). Den meddelte frist for indsendelse af en endelig begrundet klage på en måned (som må forstås enten som en måned fra brevets dato fredag den 15. november 2002 eller en måned fra brevets modtagelse lørdag den 16. november 2002) udløb således flere dage før den almindelige klagefrist (på tre måneder fra modtagelsen af told- og skatteregionens afgørelse). Efter min opfattelse kan en myndighed ikke kræve at en mangel ved en klage er udbedret på et tidligere tidspunkt end hvor den egentlige klagefrist udløber – heller ikke selv om den frist myndigheden giver, ikke er urimelig.”

Landsskatteretten har hertil udtalt:

”Af skattestyrelseslovens § 25, stk. 1 og stk. 2, (nu skatteforvaltningslovens § 42, stk. 1 og stk. 2) fulgte:

*’Klagen skal være modtaget i Landsskatteretten senest 3 måneder fra modtagelsen af den afgørelse, der klages over. Klagen afvises, hvis den indgives efter udløbet af fristen. (...)*

*Stk. 2. Klage til Landsskatteretten skal ske skriftligt. Den afgørelse, der påklages, samt den til grund for afgørelsen udarbejdede sagsfremstilling skal følge med klageskrivelsen i original eller kopi. Klagen skal angive, på hvilke punkter afgørelsen anses for urigtig og begrundelsen herfor. (...)*

*Stk. 3. Hvis en klage er udformet eller begrundet på en sådan måde, at den ikke kan tjene som grundlag for sagens videre behandling, kan Landsskatteretten give klageren en frist til at udbedre mangelen. Det samme gælder, hvis den påklagede afgørelse, og sagsfremstillingen ikke følger med klageskrivelsen. Hvis klageren ikke udbedrer mangelen inden fristens udløb, afvises klagen.’*

I Landsskatterettens forretningsorden § 2, stk. 4, 2. pkt., er om fristens længde angivet:

*'Landsskatteretten kan fastsætte en frist på ikke under 14 dage for udbedring af manglen.'* Endvidere er det i stk. 4, 3. pkt., angivet: *"Udbedres manglen ikke inden for fristen, afvises klagen.'*

Ved en klage til Landsskatteretten skal såvel klagefristen i § 25, stk. 1, som en række formkrav angivet i § 25, stk. 2, overholdes. For såvel klagefristen som formkravene gælder, at manglende overholdelse fører til, at Landsskatteretten afviser klagen. Det er i § 25, stk. 3, direkte angivet om manglende overholdelse af formkravene, at hvis klageren ikke udbedrer manglen inden fristens udløb, afvises klagen. Manglende overholdelse af formkravene er således en selvstændig afvisningsgrund.

Henset til formuleringen og opbygningen af bestemmelserne er der efter Landsskatterettens opfattelse ikke belæg for at antage, at § 25, stk. 1, på den ene side og § 25, stk. 2 og 3, på den anden side har en sådan sammenhæng, at Landsskatteretten er afskåret fra at afvise en klage i henhold til § 25, stk. 3, såfremt klagefristen i § 25, stk. 1, ikke er udløbet.

Det kan i øvrigt oplyses, at i alle tilfælde, hvor klagen ikke opfylder kravene til en klage til Landsskatteretten, bliver der i overensstemmelse med Landsskatterettens forretningsordens § 2, stk. 4, meddelt klageren en frist på normalt 14 dage til at udbedre manglen. Denne frist fastsættes således uafhængigt af klagefristen. Hvis manglen ikke udbedres inden fristens udløb, afvises klagen.

Hvis klageren indgiver en ny klage inden klagefristens udløb, kan det diskuteres, om en sådan klage skal betragtes som en ny klage over den underliggende afgørelse eller som en anmodning om genoptagelse af afgørelsen om afvisning, jf. herved, at bestemmelsen i skattestyrelseslovens § 29 (nu skatteforvaltningslovens § 46) om genoptagelse af Landsskatterettens egne afgørelser vedrører såvel afgjorte som afviste sager. Hvis der bliver indgivet en ny klage inden klagefristens udløb, vil Landsskatteretten dog, uanset hvorledes man betragter den nye klage, realitetsbehandle klagen, hvis den nu opfylder kravene til en klage. Landsskatteretten mener dermed at have foretaget en fornuftig afvejning af hensynet til, at klageren skal have mulighed for at klage inden for den fastsatte klagefrist over for hensynet til, at Landsskatteretten ikke skal have sager berostillet på afventning af udbedring af klager i længere perioder (i indtil 3 måneder)."

Skatteministeriet har udtalt følgende:

"Skatteministeriet har noteret sig, at Ombudsmanden ikke mener, at en mangel ved en klage kan kræves udbedret på et tidligere tidspunkt end det, hvor den egentlige klagefrist udløber.

Skatteministeriet er enig i, at et sådant sagsforløb kan forekomme, men kan ikke tiltræde Ombudsmandens synspunkt om, at Landsskatteretten i disse tilfælde ikke kan kræve manglen udbedret inden udløbet af 3 måneders fristen.

Skatteministeriet finder således, at skatteforvaltningslovens § 42, stk. 3, der er en særregel om tilfælde, hvor en indgivet klage er mangelfuld, går forud for den generelle fristregel i skatteforvaltningslovens § 42, stk. 1. Ombudsmandens fortolkning af samspillet mellem de to regler ville medføre, at en klage aldrig ville kunne afvises på grund af mangler, før der var forløbet mindst 3 måneder fra klagerens modtagelse af den afgørelse, der klages over, hvilket efter Skatteministeriets opfattelse ville medføre en uacceptabel forlængelse af Landsskatterettens sagsbehandlingstid. Dertil kommer, at i tilfælde, hvor den konstaterede mangel ved klagen består i, at den påklagede afgørelse hverken er medsendt eller nærmere beskrevet, og hvor denne mangel trods opfordring dertil aldrig bliver udbedret, vil det ikke være muligt for Landsskatteretten at konstatere, hvornår den påklagede afgørelse er truffet. I disse tilfælde måtte retten i givet fald vente 3 måneder fra indgivelsen af klagen, før der kunne ske afvisning, hvilket yderligere ville forlænge rettens sagsbehandlingstid.

Skatteministeriet har noteret sig, at Landsskatteretten har oplyst, at man i tilfælde, hvor en klage er afvist, og hvor der efterfølgende, men inden udløbet af 3 måneders fristen, indgives en ny klage, der opfylder formkravene, vil realitetsbehandle den pågældende klage.

Efter Skatteministeriets opfattelse må der i den forbindelse kunne stilles det yderligere krav til Landsskatteretten, at hvis den nye klage heller ikke opfylder formkravene, skal Landsskatteretten på ny fastsætte en klagefrist på ikke under 14 dage til udbedring af manglen, samt realitetsbehandle klagen, dersom manglen udbedres inden for fristen.

Fordelen herved er, at sagsbehandlingstiden for sager, hvori Landsskatteretten afviser sagen på grund af manglende udbedring af påpegede mangler ved klagen, ikke behøver at overskride 3 måneder.

Skatteministeriet finder den beskrevne fremgangsmåde fra Landsskatterettens side lovmedholdelig og tilfredsstillende. Skatteministeriet må dog nære betænkelighed ved, at den nye klage tilsyneladende vil blive pålagt ny klageafgift, uanset om den opfattes som en ny klage eller som en anmodning om genoptagelse af den oprindelige klage, der blev afvist på grund af manglende udbedring af formmangler. Efter Skatteministeriets opfattelse bør der ikke opkræves klageafgift af en fornyet klage, der indgives inden for 3 måneders fristen, bortset fra tilfælde, hvor der mangler indbetaling af klagen i forbindelse med den oprindelige klagesag. Skatteministeriet vil i påkommende fald være indstillet på at søge lovgivningen ændret for at undgå, at der opkræves dobbelt klageafgift i disse situationer.”

### Ombudsmandens endelige udtalelse

En rettidig, men mangelfuld klage til Landsskatteretten bliver afvist hvis manglen ikke afhjælpes inden en af Landsskatteretten fastsat frist. Jeg forstår af myndighedernes udtalelser at en sådan klage hidtil også er blevet afvist hvis den frist som Landsskatteretten har fastsat til udbedring af manglen, er udløbet før den ordinære klagefrist. Jeg bemærker i den forbindelse at denne konsekvens – at sagen afvises hvis ikke manglen udbedres inden den fastsatte frist – *ikke* fremgår af Landsskatterettens brev af 15. november 2002 til klageren i *sag 29*.

Susanne Dahl m.fl. har i Skattestyrelsesloven med kommentarer, 1. udgave, 2000, side 324 ff, og i Skatteforvaltningsloven, med kommentarer, 1. udgave, 2006, side 503 ff, beskrevet den hidtidige praksis for Landsskatterettens frister for udbedring af mangelfulde klager og for indbetaling af manglende klageafgift.

Klageren kan indbringe en afgørelse om afvisning for domstolene. Som følge af søgsmålsbegrænsningsreglen i skattestyrelseslovens § 31, stk. 1 og 3 (nu skatteforvaltningslovens § 48, stk. 1 og 3), er klagerens eneste mulighed for at få prøvet den materielle sag i en sådan situation at søge sagen genoptaget ved Landsskatteretten. Imidlertid fremgik det af skattestyrelseslovens § 29 (nu skatteforvaltningslovens § 46) at det er en betingelse for at en sag kan genoptages, at Landsskatteretten bliver forelagt oplysninger som ikke tidligere har været fremme under sagen, uden at dette kan lægges klageren til last, og at det skønnes at de nye oplysninger kunne have medført et væsentligt andet udfald af afgørelsen hvis de havde foreligget tidligere. En sag kan også genoptages hvis Landsskatteretten skønner at ganske særlige omstændigheder taler for det.

En afgørelse om afvisning er derfor af væsentligt betydning for klagerens mulighed for at få prøvet den materielle afgørelse i sagen. Klagefristen til Landsskatteretten er lovfæstet til tre måneder. Der må derfor efter min opfattelse ganske stærke holdepunkter til for at kunne anse en praksis som i visse situationer reelt afkorter denne klagefrist, for at være i overensstemmelse med den fastsatte klagefrist.

I de undersøgte sager har Landsskatteretten givet klagerne en måned henholdsvis fire uger til at sende en begrundet klage. Som det fremgår af min beskrivelse af sagerne ovenfor, blev fristerne administreret lempeligt, idet Landsskatteretten behandlede klagerne selv om retten modtog de begrundede klager i såvel *sag 04* som *sag 08* efter fristens udløb. Ved manglende betaling af klageafgift og ved manglende indsendelse af den påklagede afgørelse og sagsfremstilling fik klagerne 14 dage til at indbetale afgiften/indsende de manglende dokumenter.

Jeg forstår på Landsskatterettens udtalelse at retten vil ændre praksis og realitetsbehandle nye klager som modtages efter en tidligere afvisning, men inden klagefristens udløb, hvis klagen (nu) opfylder kravene til en klage. For at realitetsbehandle sagen

vil Landsskatteretten kræve at der er modtaget en (ny) rettidig klage uden formmangler, og at klageren betaler yderligere en klageafgift.

Skatteministeriet har i den forbindelse udtalt at Landsskatteretten må give yderligere en ny frist på ikke under 14 dage til udbedring af klagen hvis også den nye, rettidige klage er mangelfuld. Efter ministeriets opfattelse bør der ikke opkræves klageafgift af en ny rettidig klage, bortset fra tilfælde hvor den oprindelige klage er bortfaldet som følge af manglende betaling af klageafgiften. Skatteministeriet vil være indstillet på at søge lovgivningen ændret for at undgå at der opkræves dobbelt klageafgift i disse situationer.

En sådan praksis som beskrevet af Skatteministeriet i kombination med den skitserede lovændring, vil selvsagt afbøde de vanskeligheder en oprindelig rettidig klager ellers ville have med at få prøvet sagens materielle afgørelse, ligesom den efter min opfattelse vil være i bedre overensstemmelse med den sammenhæng som jeg mener der er mellem klagefristen og afvisningsgrundene. Efter min opfattelse vil Landsskatteretten i givet fald ved den oprindelige klages afvisning skulle oplyse klageren om muligheden for at indgive en ny klage inden for klagefristen.

Som jeg forstår myndighedernes udtalelser, er overvejelserne om problemstillingen endnu ikke tilendebragt. Jeg beder derfor myndighederne holde mig orienteret om resultatet af overvejelserne. Sagen giver mig herefter ikke grundlag for at foretage mig yderligere.

\* \* \*

#### *Sag nr. 40*

I kun en af de undersøgte sager blev klagen afvist på grund af at klagefristen var overskredet: I *sag 40* modtog Landsskatteretten klagen den 19. marts 2004 fra told- og skatteregionen og den 22. marts 2004 fra partsrepræsentanten. Den afgørelse der blev klaget over, var truffet den 11. august 2003 og vedrørte opkrævning hos et interessentselskab af A-skat, arbejdsmarkedsbidrag, SP-bidrag og moms. Klageren oplyste at hun var udtrådt af det pågældende interessentselskab pr. 31. marts 2000 og først i fogedretten den 13. januar 2004 fik indblik i afgørelsen. Det blev gjort gældende at klagefristen først begyndte at løbe fra klageren blev bekendt med afgørelsen. Landsskatteretten bad i brev af 22. marts 2004 partsrepræsentanten indsende klagegebyret. Den 20. april 2004 diskuterede kontorchefen klagen med partsrepræsentanten, og den 23. april 2004 fulgte Landsskatteretten op på denne samtale med et brev til repræsentanten hvoraf bl.a. fremgik at klagefristen var overskredet, men at Landsskatteretten kunne se bort herfra hvis særlige omstændigheder talte derfor, og at Landsskatteretten havde anmodet regionen om en udtalelse til oplysningen om at klageren først blev bekendt med afgørelsen den 13. januar 2004. I brev af 18. maj 2004 forelagde Landsskatteretten regionens udtalelse for klageren med anmodning om eventuelle bemærkninger hertil inden 14 dage hvorefter retten ville tage stilling



til om retten kunne behandle klagen uanset fristoverskridelsen. Den 21. juni 2004 afsagde Landsskatteretten kendelse hvorefter klagen blev afvist. Landsskatteretten lagde til grund at klageren måtte anses at have modtaget afgørelsen af 11. august 2003 inden fristens udløb. Det var ubestridt at afgørelsen var sendt til selskabets forretningsadresse og revisor, hvilken underretning retten fandt, var tilstrækkelig, da afgørelsen vedrørte selskabets indeholdelsespligt og momsforhold.

### Ombudsmandens udtalelse

Afvisningen giver mig ikke grundlag for bemærkninger.

#### Andre formelle krav til klagen

##### Begrundelse for klagen

Klagerens partsrepræsentant fik i *sag 04* en måned til at sende en begrundet klage. Da repræsentanten ikke reagerede på Landsskatterettens brev, skrev retten på ny umiddelbart efter fristens udløb med en ny frist. I brevet oplyste retten repræsentanten om at klagen ville blive afvist hvis fristen ikke blev overholdt, og at klageafgiften i så fald ikke ville blive tilbagebetalt. Den uddybede klage blev modtaget i Landsskatteretten efter fristens udløb, men klagen blev ikke afvist.

I *sagerne 06 og 08* fik klagerens partsrepræsentanter en måned til at sende en nærmere begrundet klage. Landsskatteretten modtog i *sag 06* den endelige klage på dagen for fristens udløb og i *sag 08* den begrundede klage godt tre uger efter fristens udløb, men inden retten havde sendt yderligere breve til partsrepræsentanten. Ingen af klagerne blev afvist.

Klageren i *sag 07* fik fire uger til at angive klagepunkter og begrunde klagen. Landsskatteretten oplyste at klagen ville blive afvist hvis retten ikke modtog en fuldstændig klage, og at klageafgiften i så tilfælde ikke ville blive tilbagebetalt. På månedsdagen for rettens brev modtog Landsskatteretten en begrundet klage hvorefter retten behandlede klagen.

I *sag 38* fik klageren fire uger til at betale klageafgiften, nærmere begrunde sin egen interesse i sagen og sende dokumentation for at skifteretten ville genoptage det nu tvangsopløste selskabs bobehandling. Klageren besvarede Landsskatterettens henvendelse inden for den fastsatte frist.

#### *Sag nr. 39*

Klagen i en af de undersøgte sager blev afvist af andre formelle grunde end overskridelse af klagefristen: I *sag 39* fremgik det af klagen – som blev sendt både med telefaks (den 12. februar 2004) og med brev dateret den 10. februar 2004 – at der blev nedlagt påstand om at den foretagne forhøjelse blev anset for en selvangivet efterregulering. Det fremgik også at en endelig og begrundet klage ville blive eftersendt når partsrepræsentanten havde yderligere oplysninger. Den 16. februar 2004 bad Lands-

skatteretten klageren om at sende en nærmere begrundet klage inden en måned. Den 16. marts 2004 skrev retten igen til klageren med en ny fire-ugers-frist for indsendelse af en endelig, begrundet klage. Det blev oplyst at sagen ville blive afvist hvis fristen ikke blev overholdt, og at klageafgiften i så fald ikke ville blive tilbagebetalt. Retten henviste til skattestyrelseslovens § 25, stk. 2 og 3. Repræsentanten besvarede ikke rettens breve. I kendelsen af 27. april 2004 blev sagen afvist da repræsentanten ikke havde indsendt en klage der opfyldte betingelserne i skattestyrelseslovens § 25, stk. 2.

### **Ombudsmandens udtalelse**

Den fulgte fremgangsmåde giver mig ikke grundlag for bemærkninger.

#### **Betaling af klageafgift**

Landsskatterettens kontor vejledte i forbindelse med kvitteringen for klagen i *sag 11* om at der skulle betales klageafgift (igen) ved anmodning om genoptagelse, og satte en frist på 14 dage for indbetalingen hvorefter klagen ellers ville bortfalde. Endelig blev der vejledt om at en anmodning om genoptagelse ikke suspenderede søgsmålsfristen (for den oprindelige afgørelse). Klagens indbetaling er registreret inden fristens udløb.

Klagerne fik i *sagerne 33 og 40* 14 dage til at indsende klageafgiften med oplysning om at klagen ellers ville bortfalde (skattestyrelseslovens § 25, stk. 4). I begge sager er klageafgiften registreret indbetalt inden for fristen.

#### **Indsendelse af den påklagede afgørelse og sagsfremstilling**

I *sagerne 15, 18, 22, 27, 34 og 37* fik klagerne 14 dage til at indsende afgørelse og/eller sagsfremstilling til Landsskatteretten med oplysning om at sagerne måtte forventes afvist hvis materialet ikke blev sendt (skattestyrelseslovens § 25, stk. 3). Klagerne i *sagerne 15, 18, 22, 27 og 34* indsendte herefter de udbedte oplysninger. I *sag 37* viste det sig at told- og skatteregionen – fejlagtigt – ikke havde lavet en sagsfremstilling forud for sagens afgørelse. Landsskatteretten orienterede i den forbindelse klageren om at retten havde forstået at klageren ikke ville gøre ugyldighed som følge af den manglende sagsfremstilling gældende og bad repræsentanten inden fire uger meddele hvis dette ikke var tilfældet. Repræsentanten oplyste herefter pr. telefon at man ikke gjorde ugyldighed gældende.

**Konklusion vedrørende formelle mangler ved den oprindelige klage**

I ingen af sagerne har klageren haft under 14 dage til at udbedre eventuelle mangler ved klagen. Den fastsatte frist har været længere hvis manglen har omfattet en begrundelse for klagen. I den sag hvor klageren ikke reagerede inden fristen, sendte Landsskatteretten et nyt brev til klageren med en ny frist og med oplysning om at sagen ville blive afvist hvis klageren ikke reagerede herpå. Den fremgangsmåde Landsskatteretten har anvendt i de undersøgte sager i forbindelse med mangler ved den oprindelige klage giver mig ikke grundlag for bemærkninger.

**2. Landsskatterettens prøvelse og forudsætningerne herfor**

På tidspunktet for Landsskatterettens behandling af de undersøgte sager var det en betingelse for at Landsskatteretten kunne behandle en klage, at eventuel anden administrativ rekursmulighed var udnyttet (skattestyrelseslovens § 23, stk. 2). Landsskatteretten kunne dog beslutte at behandle en klage selv om den administrative rekurs på området ikke var udnyttet, hvis særlige omstændigheder talte derfor. Det var også muligt at klage over en kommunal skattemyndigheds afgørelse direkte til Landsskatteretten hvis det pågældende skatteankenævn ikke havde afgjort en klage herover inden tre måneder.

I alle de undersøgte sager har den øvrige administrative rekurs været udnyttet.

På tidspunktet for Landsskatterettens behandling af de undersøgte sager var retten berettiget til at foretage sådanne ændringer af afgørelsen som var en følge af klagen. Den hidtidige adgang for Landsskatteretten til at påkende den påklagede skatteansættelse i sin helhed var således blevet fjernet ved lov nr. 318 af 2. juni 1999.

I ingen af de undersøgte sager ses Landsskatteretten med sin afgørelse at have foretaget ændringer i videre omfang end hvad der må karakteriseres som værende en følge af klagen.

**3. Nova**

Under sagens behandling i Landsskatteretten sendte partsrepræsentanten i *sag 24* nye oplysninger til sagen. Der var tale om oplysninger som regionen havde forsøgt at få fra klageren uden held. Disse oplysninger sendte Landsskatteretten til den pågældende region som herefter foretog en korrigeret beregning af det krævede momsbeløb og den krævede lønsumsafgift. Reguleringen var foretaget over for virksomheden. Landsskatteretten forelagde regionens svar for klageren som ikke kom med bemærkninger hertil inden for den af Landsskatteretten fastsatte frist. Forløbet blev beskrevet i Landsskatterettens efterfølgende kendelse med bemærkning fra Landsskatteretten om at klageren ikke havde haft bemærkninger til regionens nye beregning. Landsskatteretten stadfæstede herefter regionens afgørelse.

Af forretningsordenens § 21, stk. 1, fremgik det at der med underretningen af Landsskatteretten (om at man ønskede at benytte adgangen til at begære syn og skøn ud-

nyttet) skulle følge en kopi af rekvirentens skrivelse til byretten med byrettens påtegning om at anmodningen var imødekommet, og en kopi af skønstemaet. Efter forretningsordenens § 21, stk. 2, kunne Landsskatteretten fastsætte en frist for begæring af syn og skøn.

Klageren i *sagerne 01 og 04* anmodede om omkostningsdækning ved foretagelse af syn og skøn hvilket Landsskatteretten imødekom i begge tilfælde (skattestyrelseslovens § 33 A, stk. 3, og forretningsordenens § 21, stk. 6). I begge sager satte Landsskatteretten med henvisning til forretningsordenens § 21, stk. 1, en frist på to måneder for klageren til at indsende syns- og skønstema og byrettens bekræftelse på at rekvisitionen var modtaget. Hvis Landsskatteretten ikke hørte fra klagerne inden fristens udløb, ville sagen blive afgjort på det foreliggende grundlag. Knap en måned efter fristens udløb imødekom Landsskatteretten en anmodning fra klageren i *sag 04* om en udsættelse af fristen med to måneder. Syns- og skønserklæringen blev (delvist) fulgt i *sag 01* mens *sag 04* blev afgjort i overensstemmelse med et forslag til forlig som klageren havde fremsat over for Told- og Skattestyrelsen mens syns- og skønforretningen verserede, og som styrelsen indstillede til Landsskatteretten at man fulgte. Landsskatterettens inddragelse af syns- og skønserklæringerne giver mig ikke grundlag for bemærkninger.

#### **4. Rekurs og genoptagelse**

##### *a) Retsgrundlaget*

Skatteministeren kunne (kan) træffe beslutning om at en sag der er påkendt af Landsskatteretten, genoptages med henblik på ændring af afgørelsen til fordel for den skatte- eller afgiftspligtige hvis Skatteministeriet ikke kan forventes at opnå medhold i sagen hvis den blev indbragt for domstolene (skattestyrelseslovens § 32, 2. pkt., nu skatteforvaltningslovens § 49, 2. pkt.). Ingen af de undersøgte sager ses at have været indbragt for eller i øvrigt taget op af Skatteministeriets Departement.

Efter skattestyrelseslovens § 29 (nu skatteforvaltningslovens § 46) og forretningsordenens § 3 kunne Landsskatteretten efter anmodning fra klageren genoptage en sag der var påkendt eller afvist af Landsskatteretten, når der blev forelagt nye ikke uvæsentlige oplysninger, og det ikke kunne lægges klageren til last at oplysningerne ikke var fremme under sagen.

Ifølge Skattestyrelseslovens § 28, stk. 1, 1. pkt., afgjorde Landsskatteretten de indkomne klager ved kendelse.

##### *b) De undersøgte sager*

To af de undersøgte sager drejer sig om genoptagelse af sager Landsskatteretten tidligere havde afgjort.

*Sag nr. 11 og sag nr. 38*

I den ene sag (*sag 11*) genoptog Landsskatteretten sin behandling af sagen. Tilsyneladende skyldtes genoptagelsen at Landsskatteretten havde overset klagerens ønske om retsmøde i den oprindelige sag. Landsskatteretten stadfæstede afgørelsen. Beslutningen om genoptagelse blev meddelt ved brev og ikke i form af en kendelse. Da en myndigheds beslutning om at tage en sag under behandling ikke er en afgørelse i forvaltningslovens forstand, er denne fremgangsmåde ikke i strid med kravet i skattestyrelseslovens § 28, stk. 1. Jeg henviser i den forbindelse til John Vogter, Forvaltningsloven med kommentarer, 3. udgave (2001), side 132.

Anmodningen om genoptagelse i *sag 38* blev afvist da klageren (der var tidligere hovedanpartshaver i et nu tvangsopløst anpartsselskab) ikke havde dokumenteret at skifteretten ville genoptage bobehandlingen af selskabet, og ikke var part i selskabets sag. Endelig henviste Landsskatteretten til at klageren kunne få prøvet sine indsigelser under behandlingen af den verserende ansvarssag. Landsskatterettens beslutning om at afslå anmodningen om genoptagelse er formuleret som en afgørelse med begrundelse og vejledning om søgsmålsfristen. Afgørelsen er *ikke* formuleret som en kendelse.

### **Ombudsmandens udtalelse**

Landskatterettens beslutning om at afvise at behandle en sag, herunder at afslå en anmodning om genoptagelse af en sag, er en afgørelse. Jeg henviser i den forbindelse til Hans Gammeltoft-Hansen, Forvaltningsret, 2. udgave (2002), side 48 f, hvoraf fremgår at procesbeslutninger som omfatter en sag i sin helhed, og som har et (set med borgerens øjne) negativt udfald, vil have karakter af afgørelser.

Ved sin behandling af en anmodning om genoptagelse af en sag der har været afgjort af Landsskatteretten, foretager retten en vurdering af om betingelserne herfor fastsat i skattestyrelsesloven (nu skatteforvaltningsloven) er opfyldt. Finder retten ikke at betingelserne for genoptagelse er opfyldt, træffer retten afgørelse om at anmodningen afslås. Denne afgørelse – som altså alene vedrører genoptagelsesspørgsmålet – kan indbringes for domstolene.

Det er på den baggrund min opfattelse at en anmodning om genoptagelse af en sag der har været behandlet af Landsskatteretten, ikke er en klage, og at Landsskatterettens afslag på en sådan anmodning derfor falder uden for anvendelsesområdet for bestemmelsen i den dagældende skattestyrelseslovs § 28, stk. 1, 1. pkt. Den fulgte fremgangsmåde – som i øvrigt synes at være i overensstemmelse med praksis på området (jf. Susanne Dahl m.fl., Skattestyrelsesloven med kommentarer, 1. udgave (2000), side 371) – giver mig herefter ikke anledning til bemærkninger.

Landsskatterettens afgørelser i disse sager giver mig i øvrigt ikke grundlag for bemærkninger.

#### **IV. MYNDIGHEDERNES UDTALELSER**

På baggrund af min foreløbige redegørelse har Skatteministeriet og Landsskatteretten afgivet udtalelser. Myndighedernes udtalelser er i deres helhed optaget som bilag 1 og 2 til redegørelsen. De bilag som fulgte med Landsskatterettens udtalelse, er dog ikke optaget i rapporten. Herudover er de enkelte dele af myndighedernes udtalelser gengives de relevante steder i rapporten.

## V. SAMMENFATNING OG KONKLUSION

### A. Sammenfatning

Min undersøgelse har været koncentreret om Landsskatterettens anvendelse af forvaltningsprocessuelle regler. Jeg er derfor ikke kommet nærmere ind på de mere materielle regler eller de afvejsninger og vurderinger, herunder fagkyndige vurderinger mv., der er foretaget i forbindelse med Landsskatterettens materielle afgørelse af de undersøgte sager. I det følgende gennemgås de mere væsentlige problemstillinger omkring Landsskatterettens sagsbehandling som er blevet rejst i forbindelse med undersøgelsen:

#### Kompetence

Undersøgelsen har rejst to mere principielle spørgsmål om *kompetence* i de sager som Landsskatteretten behandler. Det ene spørgsmål drejer sig om underinstansernes mulighed for – på eget initiativ – at genoptage afgørelsen af et spørgsmål hvis det er påklaget til Landsskatteretten. Det andet spørgsmål vedrører Landsskatterettens kompetence til at behandle forhold som ikke er omfattet af klagen (rettens prøvelse *ex officio* af garantiforskrifter).

Hvis der i loven er tillagt borgerne en ret til at klage og borgerne udnytter denne mulighed, har borgerne krav på klageinstansens stillingtagen til klagen. Dette krav følger efter min opfattelse af en uskreven retsgrundsætning og kan derfor kun fraviges enten ved lov, med klagerens samtykke eller hvis klageren tilbagekalder klagen og beder underinstansen om genoptagelse.

Jeg mener ikke at Landsskatteretten og Skatteministeriet i deres udtalelser har godtgjort at der forelå den særlige hjemmel som – efter min opfattelse – er nødvendig for at de statslige told- og skattemyndigheder på eget initiativ kan genoptage og ændre en afgørelse af et spørgsmål hvis det var påklaget til Landsskatteretten. Og dermed at også de statslige told- og skatteforvaltninger var afskåret fra at genoptage en afgørelse af et spørgsmål hvis det var påklaget til Landsskatteretten og klagerens tilslutning til genoptagelse ikke forelå. Jeg mener derfor ikke at Landsskatteretten kunne henlægge en klage over en afgørelse af et spørgsmål som de statslige told- og skattemyndigheder havde genoptaget på eget initiativ – medmindre klagerens samtykke hertil forelå.

I min foreløbige rapport bad jeg om Landsskatterettens generelle bemærkninger til spørgsmålet om rettens prøvelse *ex officio* af garantiforskrifter. Myndighederne har i deres udtalelser hertil argumenteret for at Landsskatteretten ikke skulle være forpligtet til i alle tilfælde at påse *ex officio* om der er sket tilsidesættelse af garantiforskrifter, og om tilsidesættelsen fører til afgørelsens ugyldighed selv om klageren ikke ønsker det. Efter at jeg har gennemgået myndighedernes udtalelser, er det fortsat min opfattelse at Landsskatteretten er forpligtet til at forholde sig til om der er sket tilsidesættelse af garantiforskrifter som fremgår af klagen eller i øvrigt af sagen, og i

givet fald hvilken følge det skal have for sagens udfald. Jeg må således fastholde at Landsskatteretten ikke vil kunne ignorere spørgsmålet hvis retten under sin behandling af en klage bliver opmærksom på formelle fejl der efter deres art kan betyde at den påklagede afgørelse er ugyldig (tilsidesættelse af garantiforskrifter).

Jeg har bedt Landsskatteretten om at udtale sig nærmere om placeringen i Landsskatteretten af kompetencen til at bestemme at udgifter der er eller vil blive afholdt til syn og skøn i en landsskatteretssag, skal godtgøres fuldt ud. Jeg har også bedt Landsskatteretten om at oplyse retsgrundlaget for kompetencen. Af Landsskatterettens udtalelse fremgår at kompetencen til at træffe sådanne afgørelser ligger hos nævnet, men at Landsskatterettens kontor kan give forhåndstilsagn herom. Sådant som kontorets tilsagn om omkostningsdækning er formuleret, fremtræder det imidlertid som en afgørelse truffet af sekretariatet. Hvis den gældende kompetencefordeling hvorefter kontorets stillingtagen ikke er en afgørelse, opretholdes, ville det efter min opfattelse være mere korrekt hvis dette kom til udtryk i sagsbehandlingen, herunder i Landsskatterettens korrespondance med klagerne. Det kunne også overvejes om kompetencen mere hensigtsmæssigt lå hos sekretariatet. I givet fald kunne flere muligheder for kompetenceoverførsel overvejes: sekretariatsdelegation, ændring af forretningsordningen eller ændring af skatteforvaltningsloven.

### **Partsrepræsentation**

Under min gennemgang af de undersøgte sager har jeg påpeget at det er den myndighed der behandler en sag, som skal sikre sig at den der tilkendegiver at være *partsrepræsentant*, rent faktisk også er det. Hvis den pågældende nok må antages typisk at optræde som partsrepræsentant, men ikke inden for skatteområdet, kan dette tale for at Landsskatteretten sikrer sig fuldmagtsforholdets eksistens. Et sådant dokumentationsbehov kan også opstå hvor den påståede partsrepræsentant er en privatperson. Endelig har jeg bemærket at det – hvis en ægtefælle agerer i den anden ægtefælles skattesag – kan være ønskeligt at det bliver afklaret i hvilken egenskab den pågældende optræder.

### **Vejledning**

Som en følge af at kompetencen til at behandle klager på moms- og afgiftsområdet på daværende tidspunkt var delt mellem Landsskatteretten og den tidligere Told- og Skattestyrelse, har jeg tilkendegivet at Landskatteretten – efter min opfattelse – burde have *vejledt* klageren om Told- og Skattestyrelsens kompetence i et par af de undersøgte sager.

### **Notatpligt**

Min undersøgelse har vist at Landsskatteretten i en del tilfælde ikke havde taget (tilstrækkelige) *notater* om mundtlige anmodninger om aktindsigt og om rettens udlevering af dokumenter. De notater der lå i de undersøgte sager, var heller ikke foretaget på en ensartet måde. Landsskatteretten har i sin udtalelse hertil nærmere beskrevet rettens praksis vedrørende notattagning. I det omfang Landsskatteretten ved at imø-



dekomme en ansøgning om aktindsigt fuldt ud forstår at der ingen undtagelser er foretaget, giver Landsskatterettens beskrivelse mig ikke grundlag for bemærkninger. Landsskatteretten har i øvrigt tiltrådt det jeg har anført i min foreløbige rapport om notatpligt.

### **Brevkopier mv.**

Efter min opfattelse bør *indgåede dokumenter* bevares i samme udstrækning som (kopi af) myndighedens egne dokumenter. I nogle af de undersøgte sager ligger der ikke et dokument der viser hvornår og med hvilket indhold den myndighed der er klaget over, har svaret Landsskatteretten. Jeg har noteret mig at Landsskatteretten vil indskærpe at myndighedernes fremsendelsesbreve til retten altid skal bevares.

I én af de undersøgte sager manglede et brev fra klageren, hvilket jeg har kritiseret.

Endelig lå der i en af sagerne *originale dokumenter* fra en anden af Landsskatterettens sager. Jeg har i den forbindelse tilkendegivet at en sags dokumenter – efter min opfattelse – skal opbevares på den pågældende sag, medmindre der er gjort notater på sagen om at de er tilgået en ny sag (og at det samtidig er noteret på den nye sag).

Landsskatteretten har beklaget at ikke alle kopier af de *udgåede breve* er datostemplede eller har oplysning om hvilken medarbejder der har underskrevet brevet. Landsskatteretten vil indskærpe at udgående post datostemples og stemples med underskriverens navn.

### **Aktindsigt**

I en af de undersøgte sager har Landsskatteretten tilsyneladende overset klagerens bemærkninger om *aktindsigt*, hvilket Landsskatteretten har beklaget.

### **Persondataloven**

I nogle af de undersøgte sager hvor Landsskatteretten har behandlet personfølsomme oplysninger om andre end klagerne, er det min opfattelse at Landsskatteretten ikke har opfyldt den oplysningspligt som Landsskatteretten har efter *persondataloven*. Landsskatteretten har tilkendegivet at Landsskatteretten vil revurdere sin praksis for underretning efter persondataloven og inddrage eventuelle yderligere bemærkninger herom fra Datatilsynet. Skatteministeriet har udtalt om dette at ministeriet også vil være opmærksom på betydningen af Datatilsynets eventuelle bemærkninger for hele ministerområdet.

### **Partshøring**

Jeg har i én enkelt af de undersøgte sager givet udtryk for at Landsskatteretten ikke har partshørt korrekt, ligesom *partshøringens* gennemførelse (partshøringsbrevets indhold) har givet mig grundlag for bemærkninger i nogle af sagerne. De fejl som undersøgelsen har påvist i den forbindelse, har dog været beskedne. Landsskatteret-

ten har i øvrigt oplyst at et standardbrev vil blive ændret, så der ikke bliver stillet formkrav til klagerens kommunikation med retten.

### **Tavshedspligt**

I en enkelt sag har jeg konstateret en (vis) overtrædelse af reglerne om *tavshedspligt*. Dette var i forbindelse med at Landsskatteretten tog kontakt til en advokat om sagen. Klageren havde ingen partsrepræsentant i den sag Landsskatteretten havde under behandling.

### **Begrundelse mv.**

Efter min opfattelse har retsgrundlaget været for upræcist angivet i flere af sagerne og forkert i seks sager. Jeg har forstået på Landsskatterettens udtalelse at retten i spørgsmålet om henvisning til lovnummer og datering fremover vil skelne mellem de sager hvor de relevante bestemmelser efterfølgende er ændret, og de sager hvor dette ikke er tilfældet. I de første tilfælde vil retten henvise til de(n) lov(e)/lovbekendtgørelse(r) med numre og datering, der fandt anvendelse på det pågældende tidspunkt. Hvor de relevante bestemmelser ikke efterfølgende er ændret, vil Landsskatteretten alene henvise til loven – som jeg forstår det forudsættes at klageren kender – ved lovens kaldenavn. Jeg har noteret mig at Landsskatteretten vil præcisere i rettens sprogpolitik at det altid skal gengives hvilke(n) lov(e) der fandt anvendelse på det pågældende tidspunkt hvis de(n) relevante bestemmelse(r) siden da er ændret.

Jeg har tilkendegivet at det efter min opfattelse ville være bedre i overensstemmelse med god forvaltningsskik at datoen for de påklagede afgørelser fremgik af Landsskatterettens kendelser (afgørelser). Landsskatteretten har hertil oplyst at datoen vil fremgå af kendelserne/afgørelserne fremover. I enkelte af de undersøgte sager har jeg kritiseret Landsskatterettens begrundelse for ikke at fremstå som en fyldestgørende forklaring på rettens afgørelse. Herudover har Landsskatterettens begrundelser kun givet mig grundlag for få bemærkninger i enkelte af sagerne.

### **Sagens afgørelse, medholdsvurdering**

Efter vejledningen om processuelle regler skulle (skal) der også afgives udtalelse om *medholdsgraden* i sager som afvises. Landsskatteretten afviste at behandle to af klagerne i de undersøgte sager og undlod i den forbindelse at afgive medholdsvurdering. Landsskatteretten har om dette oplyst at retten vil tage kontakt til SKAT for at få ændret vejledningen på dette punkt.

### **Klagevejledning og vejledning om søgsmålsfrister**

Jeg har på baggrund af min gennemgang af sagerne givet udtryk for at Landsskatteretten bør *vejlede* klagerne om muligheden for direkte søgsmål efter seks måneders forløb. Dette fremgår også af vejledningen om processuelle regler på SKATs område. Jeg har i den forbindelse noteret mig at Landsskatteretten fremover vil oplyse om muligheden for direkte søgsmål i rettens folder.

Skatteministeren har efter skattestyrelsesloven (nu skatteforvaltningsloven) mulighed for at træffe afgørelse om genoptagelse af en sag som er afgjort af Landsskatteretten. Ordningen er ikke en egentlig klagemulighed, men må karakteriseres som en ekstraordinær administrativ prøvelse. Efter min opfattelse fremgik det ikke med den fornødne klarhed af Landsskatterettens daværende standardbrev med tilhørende *vejledning* at klageren havde mulighed for at rette henvendelse til Skatteministeriet om sagen. Jeg bad Landsskatteretten udtale sig om rettens overvejelser for så vidt angik spørgsmålet om vejledning af klagerne om ministerens adgang til at beslutte at en sag der er afgjort af Landsskatteretten, skal genoptages. Landsskatteretten har i sin udtalelse herom henvist til Skatteministeriets udtalelse. Jeg har forstået på Skatteministeriets udtalelse at ministeriet er enig i at ordningen må karakteriseres som en ekstraordinær mulighed for administrativ prøvelse. I udtalelsen har Skatteministeriet imidlertid argumenteret for at borgerne ikke bliver vejledt om denne mulighed. Jeg er ikke enig i de argumenter som Skatteministeriet har fremført. Jeg har derfor fastholdt som min opfattelse at Landsskatteretten (i de sager hvor klageren ikke har fået fuldt ud medhold i klagen) i sin klagevejledning direkte bør omtale Skatteministeriets mulighed for at træffe afgørelse om at en sag som er afgjort af Landsskatteretten, skal genoptages, og borgerens mulighed for i den forbindelse at bede ministeriet om tilsagn om suspension af søgsmålsfristen.

I en af de undersøgte sager har jeg karakteriseret Landsskatterettens oplysninger om sagsanlæg som ufyldstgørende. Det var i forbindelse med at Landsskatteretten gav afslag på genoptagelse. Landsskatteretten har oplyst at praksis i den pågældende type sager er ændret så det sikres at der også i denne type sager gives fyldestgørende vejledning om domstolsprøvelsen.

### **Sagsbehandlingstid mv.**

Landsskatterettens *sagsbehandlingstid* har givet mig grundlag for kritik i en række af de undersøgte sager. De fleste af sagerne var på momsområdet. Da min kritik omfattede en forholdsmæssigt stor del af det samlede antal undersøgte sager, bad jeg Landsskatteretten om at oplyse om der var iværksat tiltag – og i givet fald hvilke – efter den 1. juli 2004 for at imødegå en lignende situation fremover. Landsskatteretten har i sin udtalelse om dette beskrevet planer og tiltag som er blevet iværksat for at nedbringe sagsbehandlingstiden. Jeg har ikke haft grundlag for særskilt at kommentere disse planer og tiltag.

I flere af de undersøgte sager har jeg haft grundlag for at kritisere Landsskatteretten for ikke på eget initiativ at have orienteret klagerne tilstrækkeligt om hvad der skete i sagerne. Og jeg har bedt Landsskatteretten udtale sig om rettens overvejelser om rettens praksis/procedure for *underretning* af sagsparter, hvilket retten har gjort. Jeg har i den forbindelse fastholdt hvad jeg har udtalt og konkluderet i min foreløbige rapport.

**Formelle krav til klagen og dens indgivelse**

I en enkelt af de undersøgte sager udløb den ordinære frist for at klage til Landsskatteretten efter den frist som Landsskatteretten havde givet klageren til at udbedre den rettidige, men mangelfulde klage. I min foreløbige udtalelse tilkendegav jeg at en myndighed efter min opfattelse ikke kan kræve at en mangel ved en klage er udbedret på et tidligere tidspunkt end hvor den egentlige klagefrist udløber. Jeg har forstået på myndighedernes udtalelser om dette at praksis på området vil blive ændret, og at Skatteministeriet er indstillet på at søge lovgivningen ændret så det undgås at der opkræves dobbelt klageafgift i de situationer hvor klageren – efter en tidligere afvisning – indgiver en ny rettidig klage. Jeg har i den forbindelse tilkendegivet at Landsskatteretten i givet fald ved den oprindelige klages afvisning vil skulle oplyse klageren om muligheden for at indgive en ny klage inden for klagefristen. Og jeg har bedt myndighederne holde mig underrettet om resultatet af de igangværende overvejelser.

**B. Konklusion**

Undersøgelsen giver et overordnet indtryk af en grundig sagsbehandling med en række veletablerede, gennemtænkte og hensigtsmæssige rutiner. Landsskatteretten er velargumenterende og bærer præg af ønsket om at udføre korrekt sagsbehandling. Landsskatteretten arbejder bevidst med sin formidling til borgerne. Hovedparten af de sagsbehandlingsfejl som undersøgelsen har afdækket, har enten været af mindre betydning eller vil kunne undgås ved forholdsvis enkle tiltag. Landsskatteretten har allerede taget eller givet udtryk for at ville tage flere relevante tiltag på de pågældende områder. Alt overvejende har Landsskatterettens reaktion på den foreløbige rapport været konstruktiv og tilfredsstillende.

På enkelte, ikke uvæsentlige, punkter har Landsskatteretten – og/eller Skatteministeriet – dog indtil videre taget afstand fra de tilkendegivelser jeg har givet udtryk for i undersøgelsen. Efter at have gennemgået myndighedernes udtalelser er det fortsat min opfattelse at underinstanserne ikke – på eget initiativ – kan genoptage et spørgsmål hvis det er påklaget til Landsskatteretten medmindre klageren har givet samtykke til det. Jeg må også fastholde min opfattelse om Landsskatterettens prøvelse *ex officio* af garantiforskrifter. Herefter er Landsskatteretten forpligtet til at forholde sig til om der er sket tilsidesættelse af garantiforskrifter som fremgår af klagen eller i øvrigt af sagen og i givet fald hvilken følge det skal have for sagens udfald. Og Landsskatteretten vil ikke kunne ignorere spørgsmålet hvis retten under min behandling af en klage bliver opmærksom på formelle fejl der efter deres art kan betyde at den påklagede afgørelse er ugyldig.

Herudover har Skatteministeriet i sin udtalelse til den foreløbige rapport argumenteret imod at Landsskatteretten direkte vejleder klagerne om skatteministerens adgang til at beslutte at en sag der er afgjort af Landsskatteretten, skal genoptages.

I undersøgelsen kritiseres Landsskatterettens begrundelser for ikke at være tilstrækkeligt præcise i deres henvisninger til retsgrundlaget. Jeg har noteret mig at Landsskatteretten vil præcisere i rettens sprogpolitik at det altid skal gengives hvilke(n) lov(e) der fandt anvendelse på det pågældende tidspunkt hvis de(n) relevante bestemmelse(r) siden da er ændret.

Endelig fremgår det af myndighedernes udtalelser at der pågår overvejelser af praksis for de tilfælde hvor den ordinære klagefrist for at klage til Landsskatteretten udløber efter den frist som Landsskatteretten måtte give en klager til at udbedre en rettidig, men mangelfuld klage. Jeg har bedt myndighederne om at orientere mig om resultatet af disse overvejelser.

(Sign.)

Hans Gammeltoft-Hansen