

FOLKETINGETS OMBUDSMAND

Gammeltorv 22, 1457 København K
Telefon 33 13 25 12. Telefax 33 13 07 17
Personlig henvendelse 10-15

Folketingets Skatteudvalg
Christiansborg
1240 København K

Dato: **18 DEC. 2006**

J.nr.: 2005-4202-299
2006-0189-209
2006-2273-299
2006-3787-299

Sagsbehandler: NA5
(Bedes anført ved henvendelser)

Akt. nr.: 8

Skatteudvalget
SAU alm. del - Bilag 54
Offentligt

+ bilag

Vedrørende borgernes adgang til at klage til Skatteministeriet

Til Folketingets Skatteudvalgs orientering vedlægger jeg materiale fra et sagsforløb bestående af 4 sager som jeg har rejst af egen drift over for Skatteministeriet.

Skatteforvaltningsloven som trådte i kraft den 1. november 2005, indebar bl.a. at de kommunale skatteforvaltninger, de regionale statslige told- og skatteforvaltninger og Told- og Skattestyrelsen blev lagt sammen til én statslig told- og skatteforvaltning (Skat). De 4 sager som jeg har rejst af egen drift herefter, udtrykker samlet set et forløb med flere væsentlige problemstillinger som er opstået i forbindelse med den ændrede myndighedsstruktur og kompetencefordeling på skatte- og afgiftsområdet, og jeg har valgt at orientere Folketingets Retsudvalg, Folketingets Skatteudvalg og skatteministeren samtidig med min afslutning af den fjerde sag.

Det centrale i sagsforløbet er den almindelige ulovbestemte grundsætning – som gælder med lovkraft – om at der er adgang til at klage over underordnede til overordnede statslige forvaltningsmyndigheder. Borgernes ret til at klage til den overordnede myndighed kan begrænses eller afskæres helt ved en lovbestemmelse eller ved en bekendtgørelse udstedt med klar hjemmel i lov. Kravet om udtrykkelig lovhjemmel udspringer af et hensyn til at det er Folketinget der må fastsætte omfanget af en ministers parlamentariske ansvar. Dette ansvar er fundamentalt, og en begrænsning af ansvaret må forudsætte at Folketinget har ønsket en begrænsning og har taget stilling til omfanget heraf.

Den ene væsentlige problemstilling i forløbet er det forhold at Skatteministeriet var af den opfattelse at ministeriet ikke havde kompetence til at behandle klager over Skats sagsbehandling. Jeg rejste en sag som jeg afsluttede i maj 2006, for at få afklaret dette spørgsmål som er af principiel og generel betydning.

Den anden væsentlige problemstilling i forløbet er det forhold at Skatteministeriet i juni 2006 udstedte en bekendtgørelse som afskar retten til at klage til Skatteministeriet over Skats sagsbehandling. Jeg rejste en sag som bl.a. drejede sig om hvorvidt der er hjemmel i skatteforvaltningsloven til ved bekendtgørelse at afskære retten til at klage til Skatteministeriet over Skats sagsbehandling.

Den tredje væsentlige problemstilling i forløbet er Skatteministeriets påtænkte fremgangsmåde med hensyn til ophævelse af den ovennævnte bekendtgørelse som ikke har hjemmel.

I det følgende giver jeg et overblik over de 4 sager i kronologisk rækkefølge.

Sag vedrørende sagsudlægningsbekendtgørelsen

Den nu ophævede sagsudlægningsbekendtgørelse indeholdt regler om henlæggelse af kompetence til Told- og Skattestyrelsen, de regionale statslige told- og skattemyndigheder, de kommunale myndigheder, kommunalbestyrelserne og Ligningsrådet. Bekendtgørelsen var udstedt med hjemmel i bl.a. § 38 A i skattestyrelsesloven, og skattestyrelsesloven blev med virkning fra 1. november 2005 ophævet.

Jeg rejste over for Skatteministeriet bl.a. et spørgsmål om hvorvidt der var hjemmel til at opretholde bestemmelserne i bekendtgørelsen. Ministeriet svarede at sagsudlægningsbekendtgørelsen blev ophævet med virkning fra 1. november 2005, og at det var en fejl at bekendtgørelsen var anført i Retsinformation som "gældende" og med reference til skatteforvaltningsloven.

Jeg skrev herefter til Skatteministeriet at fejlene i Retsinformation var beklagelige, og at jeg ikke gjorde mere i sagen da fejlene nu var rettet.

Jeg vedlægger til orientering kopi af mit brev af 1. december 2005 til Skatteministeriet, ministeriets brev af 12. december 2005 til mig, og mit brev af 29. december 2005 til ministeriet (j.nr. 2005-4202-299).

Sag vedrørende Skatteministeriets (departementets) kompetence til at behandle klager over (nu) Skat efter 1. november 2005

Efter den ændrede myndighedsstruktur og kompetencefordeling på skatte- og afgiftsområdet sendte jeg en klage videre til Skatteministeriet idet ombudsmanden ikke kan behandle klager over forhold der kan indbringes for højere myndighed, jf. § 14 i ombudsmandsloven. Skatteministeriet skrev til mig at ministeriet ikke havde kompetence til at behandle klagen.

På den baggrund rejste jeg en sag vedrørende det generelle spørgsmål om Skatteministeriets kompetence, og jeg skrev i en foreløbig redegørelse at det følger af en almindelig ulovbestemt retsgrundsætning – som gælder med lovkraft – at der er adgang til at klage over underordnede til overordnede statslige forvaltningsmyndigheder. Jeg skrev også at afskæring af denne klageadgang kræver udtrykkelig lovhjemmel. Hvis en bestemmelse som afskærer klageadgangen ophæves (som tilfældet var med sagsudlægningsbekendtgørelsen), bortfalder klagebegrænsningen med virkning fra ophævelses-tidspunktet. Herefter gælder den almindelige ulovbestemte retsgrundsætning om adgang til at klage over underordnede myndigheder til overordnede myndigheder igen.

Det var min foreløbige opfattelse at ministeriets retsopfattelse, dvs. opfattelsen af at ministeriet ikke havde kompetence til at behandle klager over (nu) Skats sagsbehandling, var klart uholdbar.

Efter nogen tids overvejelse oplyste Skatteministeriet mig om at ministeriet ikke havde kommentarer til min foreløbige redegørelse, og jeg noterede mig herefter at Skatteministeriet nu tog min foreløbige redegørelse til efterretning.

Det fremgår af min endelige redegørelse at der *ikke* med min oversendelse af klagen i den konkrete sag lå en tilkendegivelse om at der rent faktisk var hjemmel i § 14, stk. 2, i skatteforvaltningsloven til at afskære klager over (nu) Skats sagsbehandling.

Jeg vedlægger til orientering en anonymiseret kopi af min endelige redegørelse af 15. maj 2006 (j.nr. 2006-0189-209).

Sag vedrørende hjemlen til udstedelsen af bekendtgørelse nr. 711 af 26. juni 2006 om afgørelser der ikke kan påklages til Skatteministeriet

Skatteministeriet udstedte den 26. juni 2006 en bekendtgørelse som afskar retten til at klage til Skatteministeriet over Skats sagsbehandling. Jeg rejste over for ministeriet bl.a. et spørgsmål om hvorvidt der var hjemmel i § 14, stk. 2, i skatteforvaltningsloven til udstedelse af bekendtgørelsen. Ministeriet konkluderede i en længere redegørelse at der var den fornødne hjemmel.

Jeg redegjorde herefter for min vurdering af hjemmelsspørgsmålet og konkluderede at der ikke var hjemmel til udstedelse af bekendtgørelsen. Jeg udtalte kritik og henstillede at ministeriet ophævede bekendtgørelsen. Hvis Skatteministeriet ønskede at afskære rekurs til ministeriet i sager om Skats sagsbehandling – hvilket jeg havde forståelse for kunne være hensigtsmæssigt – henstillede jeg at der søgtes tilvejebragt den fornødne lovhjemmel.

Jeg vedlægger til orientering kopi af min redegørelse af 11. oktober 2006 (j.nr. 2006-2273-299).

Sag vedrørende ophævelse af bekendtgørelse nr. 711 af 26. juni 2006 om afgørelser der ikke kan påklages til Skatteministeriet

Efter min redegørelse i den ovenfor refererede sag oplyste Skatteministeriet mig om at ministeriet havde taget min henstilling til efterretning. Ministeriet henviste til at ministeriet udarbejder et udkast til et lovforslag der indeholder en lovbestemmelse om klageafkortning. Ministeriet oplyste at lovforslaget forventes fremsat i anden halvdel af januar 2007, og at det er hensigten at indsætte en bestemmelse om ophævelse af bekendtgørelsen i lovforslagets ikrafttrædelsesbestemmelse.

På baggrund af dette svar fra ministeriet rejste jeg en sag om ministeriets fremgangsmåde med hensyn til ophævelse af bekendtgørelsen. Jeg skrev i en foreløbig redegørelse at en bekendtgørelse der ikke har lovhjemmel, skal ophæves snarest muligt efter at det er konstateret at bekendtgørelsen er uhjemlet, og at en bekendtgørelse normalt ophæves ved udstedelse af en ny bekendtgørelse. Jeg gav også udtryk for at der var en usikkerhed forbundet med ministeriets fremgangsmåde idet det ikke med sikkerhed kunne lægges til grund at Folketinget ville vedtage det lovforslag – uændret – som var under udarbejdelse i ministeriet. Det var min foreløbige opfattelse at Skatteministeriets fremgangsmåde var klart uholdbar, og jeg var indstillet på at henstille at ministeriet straks udstedte en bekendtgørelse der ophævede bekendtgørelse nr. 711 af 26. juni 2006 om afgørelser fra told- og skatteforvaltningen der ikke kan påklages til Skatteministeriet.

Skatteministeriet svarede herefter bl.a. at det fortsat er ministeriets opfattelse at det ikke er hensigtsmæssigt at ophæve bekendtgørelsen på nuværende tidspunkt.

Jeg har i min endelige redegørelse fastholdt min foreløbige opfattelse af sagen og har udtalt at ministeriets fremgangsmåde er klart uholdbar. Jeg har desuden udtalt at det er kritisabelt at ministeriet ikke ophævede bekendtgørelsen snarest muligt efter ministeriets modtagelse af min redegørelse af 11. oktober 2006 hvori jeg konkluderede at der ikke var hjemmel til udstedelse af bekendtgørelsen. Jeg har henstillet at ministeriet straks ophæver bekendtgørelsen, og jeg har bedt ministeriet om underretning om det videre forløb. Jeg har skrevet til ministeriet at jeg har noteret mig at ministeriet har taget til efterretning at bekendtgørelsen mangler lovhjemmel, og at jeg går ud fra at ministeriet behandler klager over Skats sagsbehandling som om bekendtgørelsen ikke var udstedt.

Jeg vedlægger til orientering kopi af min endelige redegørelse af dags dato (j.nr. 2006-3787-299).

Mine afsluttende bemærkninger

Som nævnt i 3. afsnit på s. 1, udspringer kravet om udtrykkelig lovhjemmel af hensynet til at det er Folketinget der må fastsætte omfanget af en ministers parlamentariske ansvar. Som ligeledes nævnt er dette ansvar fundamentalt, og en begrænsning af ansvaret må forudsætte at Folketinget har ønsket en begrænsning og har taget stilling til omfanget.

De 4 sager udtrykker samlet set et forløb med flere væsentlige problemstillinger som er opstået i forbindelse med den ændrede myndighedsstruktur og kompetencefordeling på skatte- og afgiftsområdet. I sagsforløbet har jeg over for Skatteministeriet redegjort nærmere for nogle grundlæggende forvaltningsretlige principper idet jeg på flere afgørende punkter mente at ministeriets retsopfattelse var klart urigtig.

På denne baggrund har jeg valgt at orientere Folketingets Retsudvalg, Folketingets Skatteudvalg og skatteministeren samtidig med min afslutning af den fjerde sag.

Med venlig hilsen



Hans Gammeltoft-Hansen

FOLKETINGETS OMBUDSMAND

Gammeltorv 22, 1457 København K
Telefon 33 13 25 12. Telefax 33 13 07 17
Personlig henvendelse 10-15

01 DEC. 2005

Dato:

J.nr.: 2005-4202-299
Sagsbehandler: KA5
(Bedes anført ved henvendelser)
Akt. nr.: 1

Skatteministeriet
Nicolai Eigtveds Gade 28
1402 København K

KOPI

Vedrørende sagsudlægningsbekendtgørelsen (Bekendtgørelse nr. 520 af 25. juni 2002 om myndighedsinddeling og sagsudlægning som ændret ved bekendtgørelse nr. 241 af 28. marts 2004)

Ved opslag i Retsinformation har jeg bemærket at bekendtgørelse nr. 520 af 25. juni 2002 om myndighedsinddeling og sagsudlægning og bekendtgørelse nr. 241 af 28. marts 2004 om ændring af bekendtgørelse om myndighedsinddeling og sagsudlægning (herefter samlet benævnt sagsudlægningsbekendtgørelsen) er anført som "gældende".

Jeg har videre bemærket at bekendtgørelse 520/2002 i Retsinformation bl.a. refererer til "LBK nr 758 af 02/08/2005" (bekendtgørelse nr. 758 af 2. august 2005 af skatteforvaltningsloven), og at bekendtgørelse 520/2002 i Retsinformation optræder under "Reference" på listen over "Alle bekendtgørelser og cirkulærer m.v. til denne lovbekendtgørelse", knyttet til skatteforvaltningsloven (LBK nr 758 af 02/08/2005).

Sagsudlægningsbekendtgørelsen er udstedt med hjemmel i en række forskellige bestemmelser, bl.a. § 38 A i skattestyrelsesloven (jf. senest bekendtgørelse nr. 868 af 12. august 2004 af skattestyrelsesloven). Skatteforvaltningsloven (lov nr. 427 af 6. juni 2005 om skatteforvaltning, nu lovbekendtgørelse nr. 758 af 2. august 2005) indeholder i § 62, stk. 3, følgende bestemmelse:

"Lov om skattemyndighedernes organisation og opgaver m.v. (skattestyrelsesloven), jf. lovbekendtgørelse nr. 868 af 12. august 2004, ophæves fra den 1. november 2005."

Skatteforvaltningsloven ses ikke at indeholde en bestemmelse som opretholder bekendtgørelser udstedt efter skattestyrelsesloven.

Som bekendt er der ved skatteforvaltningsloven sket væsentlige ændringer i myndighedsstrukturen med virkning fra 1. november 2005. Ændringerne indebærer bl.a. at de kommunale skatteforvaltninger, de regionale statslige skatteforvaltninger og Told- og

Skattestyrelsen er lagt sammen til en statslig told- og skatteforvaltning, Skat, jf. skatteforvaltningslovens § 1 og bekendtgørelse nr. 976 af 17. oktober 2005 om oprettelse af Skat.

På denne baggrund beder jeg med henvisning til ombudsmandslovens § 17, stk. 1, om Skatteministeriets udtalelse om følgende spørgsmål:

1. I hvilken udstrækning er der hjemmel til at opretholde bestemmelserne i sagsudlægningsbekendtgørelsen?
2. Kan det – i lyset af svaret på spørgsmål 1 – anses for korrekt at sagsudlægningsbekendtgørelsen i Retsinformation er angivet som ”gældende” og med reference til skatteforvaltningsloven?
3. I hvilken udstrækning kan det – uanset svaret på spørgsmål 1 – antages at sagsudlægningsbekendtgørelsens bestemmelser om henlæggelse af kompetence til Told- og Skattestyrelsen, de regionale, statslige told- og skattemyndigheder, de kommunale skattemyndigheder, kommunalbestyrelserne og Ligningsrådet i praksis kan finde anvendelse efter den 1. november 2005?

Med venlig hilsen



Hans Gammeltoft-Hansen



SKATTEMINISTERIET

Folketingets Ombudsmand
Gammeltorv 22
1457 København K

FOLKETINGETS OMBUDSMAND	
	INIT. <i>SW</i>
DATO	13 DEC. 2005
J.NR. 2005-4202-299	

Nicolai Eigtveds Gade 28
1402 København K

Telefon 3392 3392
Fax 3314 9105

CVR-nr. 17146815
EAN-nr. 5798000033757

www.skm.dk

J.nr. 2005-712-0029
12. december 2005

Vedrørende sagsudlægningsbekendtgørelsen (bekendtgørelse nr. 520 af 25. juni 2002 om myndighedsinddeling og sagsudlægning som ændret ved bekendtgørelse nr. 241 af 28. marts 2004) – reference j.nr. 2005-4202-299 KA5

I brev af 1. december 2005 har Ombudsmanden stillet en række spørgsmål om videreførelse af sagsudlægningsbekendtgørelsen. Henvendelsen kommer på baggrund af, at Ombudsmanden har konstateret, at bekendtgørelsen fortsat er noteret som gældende i Retsinformation.

Nedenfor besvares spørgsmålene i Ombudsmandens henvendelse.

Spørgsmål 1: I hvilken udstrækning er der hjemmel til at opretholde bestemmelserne i sagsudlægningsbekendtgørelsen?

Svar: Sagsudlægningsbekendtgørelsen er ophævet ved § 125, stk. 3, nr. 2, i lov nr. 428 af 6. juni 2005 om ændring af en række love som følge af skatteforvaltningsloven (Konsekvensændringer som følge af kommunalreformen m.v.). Der er derfor ikke hjemmel til at opretholde nogen del af bekendtgørelsen.

Spørgsmål 2: Kan det – i lyset af svaret på spørgsmål 1 – anses for korrekt at sagsudlægningsbekendtgørelsen i Retsinformation er angivet som "gældende" og med reference til skatteforvaltningsloven?

Svar: Nej. Jeg beklager, at Skatteministeriet ikke tidligere har været opmærksom på, at det påhvilede os at gøre Civilstyrelsen opmærksom på, at bekendtgørelsen var ophævet ved lov, således at bekendtgørelsen kunne have været noteret som "historisk" i Retsinformation. Det er nu sket, og bekendtgørelsens status er ændret til "historisk". Det har desværre ikke været muligt at finde baggrunden for, at bekendtgørelsen i Retsinformation er noteret med en reference til skatteforvaltningsloven. Det synes således ikke at bero på en konkret anmodning herom fra Skatteministeriet.

Spørgsmål 3: I hvilken udstrækning kan det – uanset svaret på spørgsmål 1 – antages at sagsudlægningsbekendtgørelsens bestemmelser om henlæggelse af kompetence til Told- og Skattestyrelsen, de regionale, statslige told- og skattemyndighe-

der, de kommunale skattemyndigheder, kommunalbestyrelserne og Ligningsrådet i praksis kan finde anvendelse efter den 1. november 2005?

Svar: I lyset af svaret på spørgsmål 1 må svaret på spørgsmål 3 være, at ingen af bestemmelserne i bekendtgørelsen kan finde anvendelse i praksis. Noget andet er, at det materielle indhold af enkelte af bekendtgørelsens bestemmelser fortsat er gældende; men hjemlen hertil findes andetsteds.

Således er § 4 i sagsudlægningsbekendtgørelsen indholdsmæssigt videreført ved bekendtgørelse nr. 935 af 6. oktober 2005 om spillemyndigheden i henhold til lov om gevinstgivende spilleautomater.

§ 14, stk. 2, og den hertil svarende klageafkortningsbestemmelse i § 26, nr. 4, i sagsudlægningsbekendtgørelsen er indholdsmæssigt videreført ved bekendtgørelse nr. 1029 af 24. oktober 2005 om den kompetente myndighed.


§ 18 i sagsudlægningsbekendtgørelsen er indholdsmæssigt videreført ved bekendtgørelse nr. 928 af 4. oktober 2005 om boafgifter og gaveafgift m.v., henholdsvis § 12 og § 14.

§ 27 i sagsudlægningsbekendtgørelsen er indholdsmæssigt videreført ved skatteforvaltningslovens § 51.

Endvidere er sagsudlægningsbekendtgørelsens bestemmelser om kompetencer, der er tillagt Ligningsrådet, nu lovreguleret. Reguleringerne er sket ved lov nr. 428 af 6. juni 2005.

De bestemmelser i sagsudlægningsbekendtgørelsen, der omhandler de centrale og regionale statslige told- og skattemyndigheder og de kommunale skattemyndigheder, har ikke nogen relevans efter etableringen af told- og skatteforvaltningen som en statslig enhedsforvaltning.

Med venlig hilsen



Merete Helle Hansen

Specialkonsulent

Direkte telefon 33 92 37 61

e-mail mhh@skm.dk

FOLKETINGETS OMBUDSMAND

Gammeltoft 22, 1457 København K
Telefon 33 13 25 12. Telefax 33 13 07 17
Personlig henvendelse 10-15

KOFA

Dato: 29 DEC. 2005

J.nr.: 2005-4202-299
Sagsbehandler: KA5
(Bedes anført ved henvendelser)
Akt. nr.: 4

Skatteministeriet
Nicolai Eigtveds Gade 28
1402 København K

+ bilag

Vedrørende sagsudlægningsbekendtgørelsen (Bekendtgørelse nr. 520 af 25. juni 2002 om myndighedsinddeling og sagsudlægning som ændret ved bekendtgørelse nr. 241 af 28. marts 2004) – ministeriets j.nr. 2005-712-0029

Som svar på mit brev af 1. december 2005 har jeg modtaget ministeriets brev af 12. december 2005.

Af ministeriets svar fremgår bl.a. at sagsudlægningsbekendtgørelsen (med virkning fra 1. november 2005) blev ophævet ved § 125, stk. 3, nr. 2, i lov nr. 428 af 6. juni 2005 om ændring af en række love som følge af skatteforvaltningsloven (Konsekvensændringer som følge af kommunalreformen), og at det var en fejl at sagsudlægningsbekendtgørelsen i Retsinformation var anført som "gældende" og var anført med reference til skatteforvaltningsloven.

Ved opslag i Retsinformation har jeg konstateret at sagsudlægningsbekendtgørelsen nu er anført som "historisk" og ikke længere er anført med reference til skatteforvaltningsloven.

Jeg finder fejlene i Retsinformation beklagelige, men da de nu er rettet gør jeg ikke mere i sagen.

Med venlig hilsen



Hans Gammeltoft-Hansen

Endelig redegørelse

i sagen vedrørende Skatteministeriets (departementets) kompetence til at behandle klager over (nu) Skat efter 1. november 2005

Den 22. december 2005 sendte jeg en klage fra A videre til Skatteministeriet (mit j.nr. ...). A havde klaget til mig over Told- og Skattestyrelsens behandling af hans klage over sagsbehandlingen i en kommune.

Jeg vejledte A om at ombudsmanden ikke kan behandle klager over forhold der kan indbringes for en højere forvaltningsmyndighed før denne myndighed har truffet afgørelse (§ 14 i ombudsmandsloven).

Endvidere henviste jeg til at skatteforvaltningsloven trådte i kraft den 1. november 2005, og at skattemyndighederne med denne lov var blevet ændret til en statslig skatteforvaltning i to niveauer; nærmere bestemt til en enhedsforvaltning (Skat) og Skatteministeriet (departementet).

Jeg orienterede i den forbindelse A om § 14, stk. 2, i skatteforvaltningsloven hvorefter skatteministeren i visse tilfælde vil kunne fastsætte regler om retten til at klage over Skats afgørelser.

Jeg henviste til forarbejderne til § 14, stk. 2, i skatteforvaltningsloven og præciserede i forlængelse heraf at Skat og Skatteministeriets departement er to forskellige myndigheder, og at Skatteministeriet som overordnet myndighed kan behandle klager over Skats sagsbehandling i den udstrækning der ikke i lovgivningen er fastsat en anden klagevej. Jeg tilføjede at skatteministeren *i øvrigt* ikke havde udnyttet bemyndigelsen i § 14, stk. 2, til at afskære klage til ministeren over Skat. Derfor oversendte jeg A's klage til Skatteministeriets departement.

Jeg kan supplerende oplyse at der *ikke* med min oversendelse i A's sag lå en tilkendegivelse om at der rent faktisk i § 14, stk. 2, i skatteforvaltningsloven vil være hjemmel til at afskære klager over (nu) Skats *sagsbehandling*.

Den 11. januar 2006 skrev Skatteministeriet bl.a. følgende til mig:

"... Det fremgår af oversendelsesbrevet, at Ombudsmanden har meddelt A, at man anser de to klageskrivelser for at udgøre en klage over Told- og Skattestyrelsens behandling af hans tidligere klage over sagsbehandlingen i [...] Kommune. Det fremgår videre af oversendelsesskrivelsen, at baggrunden herfor er, at Folketingets Ombudsmand anser Skatteministeriet for at være klageinstans for alle afgø-

relser truffet af SKAT i medfør af skatteforvaltningslovens § 14, stk. 2, dog kun i den udstrækning, der ikke i lovgivningen er fastsat en anden klagevej.

Skatteministeriet finder ikke at have kompetence til at behandle klagen, jf. nedenstående redegørelse.

Skatteministeriet er indledningsvis enig med Folketingets Ombudsmand i, at SKAT og Skatteministeriet (departementet) er to forskellige myndigheder. Skatteministeriet (departementet) ville derfor som overordnet myndighed have været klageinstans for afgørelser truffet af SKAT, hvis der ikke ved lov var fastsat en anden klagevej. Imidlertid fastsætter skatteforvaltningsloven andre klageveje. I skatteforvaltningslovens § 11, stk. 1, nr. 1, er det fastsat, at Landsskatteretten er klageinstans for afgørelser truffet af told- og skatteforvaltningen (SKAT).

Skatteforvaltningsloven og etableringen af enhedsforvaltningen SKAT i tilknytning hertil har først virkning fra den 1. november 2005, jf. skatteforvaltningslovens § 62, stk. 2. Det fremgår af den oversendte korrespondance, at A ikke har korresponderet med Told- og Skattestyrelsen/SKAT efter den 1. november 2005. Dette er bekræftet af SKAT Hovedcentret. Skatteministeriet finder under disse omstændigheder, at spørgsmålet om de kompetencemæssige forhold i sagen må behandles efter de regler, der var gældende forud for den 1. november 2005.

Frem til den 1. november 2005 gjaldt bekendtgørelse nr. 520 af 25. juni 2002 om myndighedsinddeling og sagsudlægning. Ifølge dennes § 26, nr. 4, kan bl.a. 'Told- og Skattestyrelsens stillingtagen til spørgsmål om sagsbehandling' ikke påklages administrativt.

Det fremgår af de medsendte bilag, at A's korrespondance med Told- og Skattestyrelsen har angået diverse forhold af sagsbehandlingsmæssig karakter hidrørende fra sagsbehandlingen i [...] kommune, skatteankenævnet og – så vidt ses – ToldSkat [...]. Det er herefter Skatteministeriets vurdering, at Told- og Skattestyrelsens svar til A ikke kunne påklages til anden administrativ myndighed, herunder Skatteministeriets departement, dengang svarene blev afgivet.

Endvidere finder Skatteministeriet ikke belæg i skatteforvaltningsloven for, at sager, der er afsluttet af Told- og Skattestyrelsen som sidste administrative klageinstans forud for den 1. november 2005, skulle kunne indbringes for anden administrativ myndighed efter den 1. november 2005. Denne opfattelse beror på en modsætningslutning fra overgangsreglen i lovens § 62, stk. 5, der omhandler uafsluttede klagesager pr. 1. november 2005."

Den 27. januar 2006 afgav jeg en foreløbig redegørelse om sagen og udtalte i den forbindelse følgende:

"Ombudsmandens foreløbige udtalelse

Indledningsvis må jeg slå fast at Skat og Skatteministeriets departement er to forskellige myndigheder og at departementet er en overordnet myndighed i forhold til Skat.

Det følger af en almindelig ulovbestemt retsgrundsætning – som gælder med lovs-kraft – at der er adgang til at klage over underordnede myndigheder til overordnede myndigheder, jf. f.eks. Karsten Loiborg m.fl., Forvaltningsret (2. udgave), 2002, s. 954 og s. 1021 (sidstnævnte henvisning angår overordnede myndigheders tilsyn med underordnede myndigheder).

Afskæring af denne klageadgang kræver udtrykkelig lovhjemmel, jf. f.eks. Karsten Loiborg m.fl., Forvaltningsret (2. udgave), 2002, s. 958ff. Det betyder at klageadgangen kan afskæres ved en lovbestemmelse eller ved en bekendtgørelse som har hjemmel i en bemyndigelsesbestemmelse i en lov som klart giver hjemmel til at udstede en bekendtgørelse som afskærer klageadgangen.

Hvis en bestemmelse som afskærer klageadgangen ophæves (hvad enten der er tale om en afskæringsregel i en lov eller i en bekendtgørelse med hjemmel i en lov), bortfalder klagebegrænsningen med virkning fra ophævelsestidspunktet. Herefter gælder den almindelige ulovbestemte retsgrundsætning om adgang til at klage over underordnede myndigheder til overordnede myndigheder igen.

Skatteministeriet har i brev af 12. december 2005 i forbindelse med den sag jeg rejste af egen drift vedrørende spørgsmål relateret til sagsudlægningsbekendtgørelsen (bekendtgørelse nr. 520 af 25. juni 2002 om myndighedsinddeling og sagsudlægning som ændret ved bekendtgørelse nr. 241 af 28. marts 2004) efter den 1. november 2005, udtalt at sagsudlægningsbekendtgørelsen blev ophævet med virkning fra den 1. november 2005 ved § 125, stk. 3, nr. 2, i lov nr. 428 af 6. juni 2005 om ændring af en række love som følge af skatteforvaltningsloven (Konsekvenser som følge af kommunalreformen). Ministeriet har i forbindelse hermed udtalt at der på baggrund af bekendtgørelsens ophævelse 'ikke [er] hjemmel til at opretholde nogen del af bekendtgørelsen', og at 'ingen af bestemmelserne i bekendtgørelsen kan finde anvendelse i praksis'. Jeg henviser til Skatteministeriets j.nr. 2005-712-0029 og mit j.nr. 2005-4202-299. Det må herefter lægges til grund at sagsudlægningsbekendtgørelsen således ikke finder anvendelse længere – heller ikke i A's sag.

Så længe det ikke fremgår af en lovbestemmelse eller en bekendtgørelse udstedt med klar hjemmel i en lov at klager over Skats sagsbehandling ikke kan indbringes for Skatteministeriets departement, kan dette ske. Som nævnt ovenfor har jeg *ikke* med min oversendelse af A's klage taget stilling til om der i § 14, stk. 2, i skatteforvaltningsloven vil være hjemmel til at afskære klager over Skats *sagsbehandling*.

Skatteforvaltningsloven tillægger i § 11, stk. 1, nr. 1, Landsskatteretten kompetence til at afgøre klager over Skats afgørelser (bortset fra afgørelser om forskudsregistrering), medmindre andet er bestemt af skatteministeren efter § 14, stk. 2. En sådan kompetenceregulering er nødvendig eftersom Landsskatteretten er en særlig, uafhængig forvaltningsmyndighed (et nævn) som – i modsætning til netop Skatteministeriets

departement – står uden for det administrative hierarki. Hvis § 11, stk. 1, nr. 1, ikke fandtes, ville Landsskatteretten således ikke kunne behandle klager over Skats afgørelser. Efter min opfattelse tillægger § 11, stk. 1, nr. 1, i øvrigt alene Landsskatteretten kompetence til at behandle klager over Skats *afgørelser* – ikke Skats sagsbehandling. Jeg går ud fra at Skatteministeriets departement er enig i denne betragtning eftersom departementet ikke har videresendt A's klage til Landsskatteretten således som departementet ville have været forpligtet til efter § 7, stk. 2, i forvaltningsloven hvis departementet havde ment at klagen var omfattet af Landsskatterettens kompetence.

For så vidt angår ministeriets henvisning til skatteforvaltningslovens § 62, stk. 5, mener jeg at der intet grundlag er for ud fra en 'modsætnings slutning' fra § 62, stk. 5, at antage at klager som falder uden for Landsskatterettens kompetence, nu ikke skulle kunne indbringes for Skatteministeriets departement. For det første angår bestemmelsen efter sin ordlyd klagesager som den 1. november 2005 fortsat verserede i ToldSkat og som falder ind under Landsskatterettens kompetence efter den 1. november 2005. § 62, stk. 5, regulerer dermed ikke kompetenceafgrænsningen mellem Landsskatteretten og Skatteministeriets departement generelt. For det andet er Landsskatteretten som nævnt ovenfor en særlig, uafhængig forvaltningsmyndighed som står uden for det administrative hierarki og som det kræver lovhjemmel at tillægge kompetence.

Det er på denne baggrund min foreløbige opfattelse at Skatteministeriets departements retsopfattelse er klart uholdbar, og jeg er indstillet på at henstille at departementet behandler A's klage.

Jeg har naturligvis herved ikke taget stilling til hvilket udfald departementets behandling af klagen skal have. Dette spørgsmål må afgøres i overensstemmelse med de almindelige ulovbestemte regler som regulerer resultatet af en overordnet administrativ myndigheds prøvelse, jf. f.eks. Karsten Loiborg m.fl., Forvaltningsret (2. udgave), 2002, s. 1004ff."

I brev af 27. januar 2006 – vedlagt den foreløbige redegørelse – bad jeg Skatteministeriet om snarest muligt og senest 4 uger fra den 27. januar 2006 at modtage ministeriets bemærkninger til den foreløbige redegørelse. Baggrunden herfor var at spørgsmålet om departementets kompetence til at behandle klager over Skat var af betydning for min behandling af klager på skatteområdet, særligt i relation til bestemmelsen i ombudsmandslovens § 14.

Den 20. februar 2006 skrev Skatteministeriet bl.a. følgende som svar på min foreløbige redegørelse:

"Det fremgår af den foreløbige redegørelse, at det er Folketingets Ombudsmands opfattelse, at Skatteministeriet fra og med den 1. november 2006 er klageinstans for alle afgørelser, der træffes af SKAT, samt alle afgørelser, der er truffet af skattemyndighederne forud for den 1. november 2005, i det omfang skatteforvaltnings-

loven ikke foreskriver en anden klagevej. Det er efter Folketingets Ombudsmands opfattelse uden betydning, hvornår den pågældende afgørelse er truffet. Det synes således at kunne udledes af redegørelsen, at Folketingets Ombudsmand ikke længe anser sig for kompetent til at behandle klager over SKAT eller andre skattemyndigheder, men alene klager over Skatteministeriet, jf. § 14 i ombudsmandsloven.

Redegørelsen rejser efter Skatteministeriets vurdering en række spørgsmål af principiel karakter for så vidt angår behandlingen af klager over forhold af sagsbehandlingsmæssig karakter på Skatteministeriets område. Skatteministeriet vil ikke kunne færdigbehandle disse spørgsmål inden for den af Folketingets Ombudsmand afsatte svarfrist. Skatteministeriet vil tilstræbe at kunne afgive sine kommentarer til Folketingets Ombudsmands foreløbige redegørelse indtil [må være *inden*; min bemærkning] udgangen af marts 2006.

For så vidt angår A vil Skatteministeriet nu indlede en realitetsbehandling af den del af klagen, som udgør en klage over Told- og Skattestyrelsens sagsbehandling. Skatteministeriet skal imidlertid i den forbindelse gøre opmærksom på bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 14, stk. 1. nr. 1, hvorefter skatteministeren ikke kan træffe afgørelse om bl.a. en ansættelse af skat. A kan således ikke forvente, at en realitetsbehandling af klagen i Skatteministeriet vil føre til et ændret materielt udfald af sagen for så vidt angår A's skatteansættelse for indkomståret 2000, som synes at udgøre det materielle udgangspunkt for klagesagen."

Den 4. maj 2006 skrev Skatteministeriet – efter at jeg havde været i telefonisk kontakt med ministeriet – følgende:

"I fortsættelse af Skatteministeriets brev af 20. februar 2006 kan det hermed oplyses, at Skatteministeriet ikke har kommentarer til Folketingets Ombudsmands foreløbige redegørelse af 27. januar 2006 vedrørende A.

Skatteministeriet tager således til efterretning, at Skatteministeriet er klageinstans for alle afgørelser truffet af SKAT den 1. november 2005 eller senere og for alle afgørelser, der før den 1. november 2005 er truffet af dengang eksisterende skatte-, told- og/eller afgiftsmyndigheder, alt for så vidt som der ikke i lovgivningen er eller var foreskrevet en anden klagevej.

Den sene opfølgning på Skatteministeriets brev af 20. februar 2006 beklages."

Den 15. maj 2006 afgav jeg min endelige udtalelse i sagen og skrev følgende:

"Ombudsmandens endelige udtalelse

Jeg har noteret mig at Skatteministeriets departement nu tager min foreløbige redegørelse – som jeg hermed opretholder – til efterretning."

København, den 15. maj 2006

Hans Gammeltoft-Hansen

Redegørelse

i sagen vedrørende bekendtgørelse nr. 711 af 26. juni 2006 om afgørelser fra told- og skatteforvaltningen der ikke kan påklages til Skatteministeriet

Den 12. juli 2006 bad jeg med henvisning til ombudsmandslovens § 17, stk. 1, om en nærmere redegørelse i anledning af Skatteministeriets udstedelse af bekendtgørelse nr. 711 af 26. juni 2006 om afgørelser fra told- og skatteforvaltningen der ikke kan påklages til Skatteministeriet. Det væsentligste spørgsmål er hvorvidt der er hjemmel i skatteforvaltningslovens § 14, stk. 2, til udstedelse af bekendtgørelsen. Derudover rejste jeg spørgsmål om fortolkningen af bekendtgørelsen. Skatteministeriet har som svar herpå sendt mig en redegørelse af 14. september 2006.

Jeg bad i mit brev af 12. juli 2006 Skatteministeriet udtale sig om hvorvidt § 14, stk. 2, i skatteforvaltningsloven indeholder hjemmel til at udstede regler der i så vidt omfang som tilfældet er med bekendtgørelsens § 1, afskærer rekurs til Skatteministeriet. Jeg bad om at Skatteministeriet inddrog de almindelige bemærkninger til lovforslaget om § 14, stk. 2, jf. afsnit 4.3.2. i lovforslag nr. 110 af 24. februar 2005.

Jeg bad desuden om en nærmere redegørelse for fortolkningen af bekendtgørelsens § 1, 1. pkt., herunder om der skal sondres mellem tilfælde hvor en klage over sagsbehandlingen først indgives til told- og skatteforvaltningen og tilfælde hvor en klage indgives direkte for Skatteministeriet, dvs. uden at told- og skatteforvaltningen forinden har haft lejlighed til at tage stilling til klagen. Jeg bad i fortsættelse heraf Skatteministeriet om nærmere at redegøre for betydningen i denne forbindelse af bestemmelsen i bekendtgørelsens § 2, stk. 2.

Jeg henviste i brevet af 12. juli 2006 til min endelige redegørelse i sagen vedrørende Skatteministeriets (departementets) kompetence til at behandle klager over (nu) Skat, mit j.nr. 2006-0189-209 og anførte at jeg den 15. maj 2006 havde sendt min endelige redegørelse til Skatteministeriet. Jeg bemærkede at jeg ikke heri (eller i forbindelse med en tidligere oversendelse af en konkret sag til Skatteministeriet) har taget stilling til om der i skatteforvaltningslovens § 14, stk. 2, er hjemmel til at afskære klager over (nu) Skats sagsbehandling.

Jeg henviste desuden til den litteratur der er nævnt i min redegørelse (af 15. maj 2006) samt til Poul Bostrup, Hans Henrik Bonde Eriksen og Susanne Dahl, Skatteforvaltningsloven med kommentarer (2006), s. 168 ff.

I brevet af 12. juli 2006 bemærkede jeg for en god ordens skyld at jeg var bekendt med ministeriets udkast af 30. juni 2006 til et forslag til lov om ændring af skatteforvaltningsloven mv. (ministeriets j.nr. 2006-711-0075).

Jeg har i denne redegørelse som udgangspunkt fulgt systematikken i Skatteministeriets redegørelse af 14. september 2006. Under punkt 1.1. har jeg citeret bekendtgørelse nr. 711 af 26. juni 2006 om afgørelser fra told- og skatteforvaltningen der ikke kan påklages til Skatteministeriet, under punkt 1.2. har jeg citeret skatteforvaltningslovens § 14, og under punkt 1.3. har jeg citeret den del af ministeriets redegørelse der gengiver forarbejderne til bestemmelsen. Under punkt 2.1. har jeg citeret Skatteministeriets redegørelse for retstilstanden før 1. november 2005, og under punkt 2.2. har jeg fremsat mine bemærkninger hertil. Tilsvarende systematik er anvendt herefter, men jeg har dog under et særskilt punkt 5 (s. 18-20) redegjort for min vurdering af hjemmelsspørgsmålet. Punkt 10.1. gengiver Skatteministeriets opsummering, og punkt 10.2. indeholder mine sammenfattende bemærkninger.

Min konklusion er følgende:

Ordlyden i § 14, stk. 2, i skatteforvaltningsloven omfatter klage over told- og skatteforvaltningens *afgørelser*, men ikke klage over told- og skatteforvaltningens *sagsbehandling*, og der er ikke holdepunkter i lovteksten eller forarbejderne for at fravige det almindelige forvaltningsretlige afgørelsesbegreb.

På den baggrund er det min opfattelse at der ikke er hjemmel til udstedelse af bekendtgørelse nr. 711 af 26. juni 2006 om afgørelser fra told- og skatteforvaltningen der ikke kan påklages til Skatteministeriet. Jeg mener ikke at Skatteministeriets tvivl eller vildfarelse med hensyn til afgrænsningen af Landsskatterettens kompetence kan føre til et andet resultat. Se nærmere nedenfor under punkt 5 og punkt 10.2.

Jeg mener det er kritisabelt at Skatteministeriet udstedte bekendtgørelsen.

Jeg henstiller at ministeriet ophæver bekendtgørelsen, og jeg beder ministeriet underrette mig om det videre forløb.

Hvis Skatteministeriet ønsker at afskære rekurs til ministeriet i sager om Skats sagsbehandling – hvilket jeg har forståelse for kan være hensigtsmæssigt – henstiller jeg at der søges tilvejebragt den fornødne lovhjemmel, og at ministeriet ved formuleringen af en lovbestemmelse om afskæring af rekurs inddrager det jeg har anført nedenfor under punkt 8.2. om bekendtgørelsens § 1, 1. pkt.

1.1. Bekendtgørelse nr. 711 af 26. juni 2006 om afgørelser fra told- og skatteforvaltningen der ikke kan påklages til Skatteministeriet

Bekendtgørelse nr. 711 af 26. juni 2006 om afgørelser fra told- og skatteforvaltningen der ikke kan påklages til Skatteministeriet har følgende ordlyd:

”I medfør af § 14, stk. 2, i skatteforvaltningsloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 758 af 2. august 2005, bestemmes:

§ 1. Told- og skatteforvaltningens stillingtagen til spørgsmål om sagsbehandling kan ikke påklages til Skatteministeriet. Told- og skatteforvaltningens afgørelser om aktindsigt i sager om sådanne spørgsmål kan dog påklages til Skatteministeriet.

§ 2. Bekendtgørelsen træder i kraft den 1. juli 2006.

Stk. 2. Klager som nævnt i § 1, der modtages i Skatteministeriet den 1. juli 2006 eller senere, oversendes til SKAT.”

1.2. Skatteforvaltningslovens § 14

Bekendtgørelse nr. 711 af 26. juni 2006 er udstedt i medfør af § 14, stk. 2, i skatteforvaltningsloven (lovbekendtgørelse nr. 758 af 2. august 2005). § 14 i skatteforvaltningsloven har følgende ordlyd:

”§ 14. Der gælder følgende kompetencebegrænsninger:

1) Skatteministeren kan ikke træffe afgørelse om en ansættelse af skat eller om en vurdering af fast ejendom, herunder om de med sådanne ansættelser forbundne bevillinger eller dispensationer.

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.

3) Et skatteankenævn eller et vurderingsankenævn kan ikke træffe afgørelse i en sag, i det omfang Skatterådet eller Landsskatteretten har taget stilling til sagen.

4) Skatterådet kan ikke træffe afgørelse i en sag, i det omfang Landsskatteretten har taget stilling til sagen.

Stk. 2. Skatteministeren kan fastsætte regler om retten til at klage over told- og skatteforvaltningens afgørelser.”

1.3. Forarbejderne til skatteforvaltningslovens § 14

Jeg har under dette punkt citeret den del af Skatteministeriets redegørelse af 14. september 2006 der er en gengivelse af bemærkningerne til skatteforvaltningsloven. De afsnit Skatteministeriet har udeladt, er ikke relevante i denne sammenhæng, og jeg kan således tilslutte mig ministeriets gengivelse. Jeg har desuden citeret den del af ministeriets redegørelse der er en gengivelse af spørgsmålene til skatteministeren og ministerens svar.

”Bemærkningerne til § 14, stk. 2, i forslag til skatteforvaltningsloven, lovforslag L 110, folketingsåret 2004-5, 2. samling, findes dels i lovforslagets almindelige bemærkninger,

afsnit 4.3.2., under overskriften Organiseringen af det administrative klagesystem – Forslag til ændringer, og dels i bemærkningerne til de enkelte bestemmelser.

De almindelige bemærkninger, afsnit 4.3.2., lyder i uddrag:

'Med etableringen af en enhedsforvaltning reduceres den hierarkiske opbygning af den statslige skatteforvaltning til to niveauer, nærmere bestemt til told- og skatteforvaltningen (enhedsforvaltningen) og skatteministeren/skatteministeriets departement. Hermed begrænses tilsvarende den ulovregulerede mulighed for administrativt at klage over en underordnet forvaltningsmyndigheds afgørelser til en overordnet forvaltningsmyndighed.

Denne reducerede klagemulighed skal ses i lyset af, at det er en egen målsætning, at konkrete forvaltningsafgørelser truffet af told- og skatteforvaltningen som udgangspunkt ikke bør kunne påklages til skatteministeren/skatteministeriets departement. Klager over konkrete forvaltningsafgørelser bør afgøres i det lovregulerede klagesystem; det vil som udgangspunkt sige af skatte- eller vurderingsankenævn eller af Landsskatteretten.

...[Omtale af forslag om antal, placering og sammensætning af skatte- og vurderingsankenævn udeladt.]...

Der foreslås ikke ændringer i de typer af klager, skatteankenævnene og vurderingsankenævnene kan afgøre, bortset fra forslag om at skatteankenævnene bemyndiges til at afgøre klager over afgørelser om gaveafgift, og bortset fra at vurderingsankenævnene tillægges kompetencen til at afgøre klager over såkaldte 'værdiforringelseserklæringer'.

...[Omtale af overspringsregel, ankenævnenes sagsbehandling og sekretariatsbetjening og told- og skatteforvaltningens og Skatterådets tilsyn med ankenævnene udeladt.]...

Det foreslås for så vidt angår *Landsskatteretten*, at alle klagesager som udgangspunkt afgøres i Landsskatteretten som sidste administrative klageinstans. Det betyder, at de omkring 1.400 klagesager, der i dag afgøres af ToldSkat eller Ligningsrådet, som udgangspunkt overføres til afgørelse i Landsskatteretten. Herved opnås en klarere adskillelse mellem den myndighed, der klages over, og den myndighed, der klages til.

Klager til ToldSkat udgør et meget broget spektrum, der spænder fra klager over afgørelser i traditionel forstand, f.eks. af en anmodning om en bevilling eller dispensation, til klager/indsigelser mod afgørelser/beslutninger, der ligger i det 'grå' område mellem afgørelser og beslutninger om sagsbehandling, f.eks. om hvilke oplysninger, der skal tilvejebringes, for at der kan træffes en lovlig afgørelse. Disse klager spænder også fra klager over afgørelser om egentlig myndighedsudøvelse over for en borger til klager over afgørelser om driftsmæssige forhold, herunder personalespørgsmål.

Derfor foreslås, at skatteministeren bemyndiges til undtagelsesvis at henlægge afgørelsen af klager i visse sagstyper til en særlig enhed i told- og skatteforvaltningen i stedet for afgørelse i Landsskatteretten. Denne enhed kan være den samme, som udfører sekretariatsbetjening for skatte- og vurderingsankenævn. Denne bemyndigelse vil tillige kunne benyttes til at afskære klage til skatteministeren eller skatteministerens departement.

...[Omtale af skatteministerens kompetence til at indbringe visse skatterådsafgørelser for Landsskatteretten, af retsmedlemmer i Landsskatteretten og af afgørelsesformer i Landsskatteretten udeladt.]'

Bemærkningerne til § 14 lyder:

'Bestemmelsen i stk. 1 er en delvis videreførelse af skattestyrelseslovens § 36.

Bestemmelsen i stk. 1 regulerer den indbyrdes kompetence mellem de enkelte told- og skattemyndigheder, herunder skatteministeren. Reguleringen sker gennem fastsættelse af grænser for de enkelte myndigheders kompetence.

Efter bestemmelsen lovfæstes, at skatteministeren – medmindre Folketinget på særlige områder har bestemt andet – ikke kan afgøre, hvordan en borger skal ansættes i skat, herunder ansættes vedrørende afgifter eller told, eller hvordan en fast ejendom skal vurderes.

Forbuddet omfatter ikke kun den egentlige beløbsfastsættelse, der ligger i en ansættelse, herunder skatteberegning, men også afgørelser vedrørende eventuelle bevillinger eller dispensationer m.v., der indgår i grundlaget for ansættelsen eller vurderingen, eller afgørelse af spørgsmål om skattepligt.

Bestemmelsen omfatter også spørgsmål om tilbagebetaling/godtgørelse af afgift.

Bestemmelsen berører derimod ikke skatteministerens ret eller pligt til at fastsætte generelle retningslinier for told- og skatteforvaltningens administration eller ministerens ansvar herfor, herunder ansvar for at føre tilsyn.

Efter stk. 2 er skatteministeren bemyndiget til at fastsætte regler for retten til at klage over told- og skatteforvaltningens afgørelser. Denne bemyndigelse skal ses i lyset af, at klager over told- og skatteforvaltningens afgørelser efter lovforslaget som udgangspunkt afgøres administrativt enten af skatte- eller vurderingsankenævn eller af Landsskatteretten.

Bemyndigelsen er for det første tænkt anvendt til helt undtagelsesvis at henlægge afgørelsen af klager over told- og skatteforvaltningens afgørelser til andre enheder end de kollegiale klageorganer, når de pågældende afgørelser på grund af deres karakter er uegnet til klagebehandling i disse organer, f.eks. klager over afgørelse om driftsmæssige eller ansættelsesmæssige forhold. Bemyndigelsen kan i den forbindelse anvendes til at fastsætte frister for klage over sådanne afgørelser.

Bemyndigelsen er for det andet tænkt anvendt til at afskære klage til skatteministeren, herunder skatteministeriets departement. Denne bemyndigelse skal ses i sammenhæng med stk. 1, nr. 1, hvorefter skatteministeren ikke kan træffe afgørelse om en ansættelse af skat eller en vurdering af en fast ejendom. Bemyndigelsen er bl.a. tænkt anvendt til at afskære klager fra ansatte i told- og skatteforvaltningen over afgørelser om ansættelsesmæssige forhold. Der vil indenfor enhedsforvaltningen blive skabt betryggende rammer for behandlingen af klager over personaleadministrative afgørelser.'

Endelig kan det objektivt konstateres, at lovforslagets afsnit 10.1. Administrative konsekvenser for det offentlige ikke indeholder omtale af et øget ressourceforbrug i Skatteministeriets departement begrundet i kvantitativ forøgelse af departementets klagesagsbehandling eller udøvelse af tilsynsbeføjelse.

Forslag til skatteforvaltningslov blev første gang fremsat i folketingsåret 2004-5, 1. samling, som lovforslag L 130. Dette lovforslag bortfaldt ved folketingsvalget. Under udvalgsbehandlingen af lovforslag L 130 nåede skatteministeren dog at besvare en række spørgsmål fra Folketingets Skatteudvalg, hvoraf flere berører den fremtidige klagebehandling.

Spørgsmål nr. 1 af 25. november 2004 lød:

'Vil ministeren redegøre for de overvejelser om habilitet, der ligger til grund for den foreslåede § 15, stk. 1, herunder bedes der specielt redegjort for, hvorfor der anføres generel inhabilitet og ikke blot konkret inhabilitet for enhver ansat i told- og skatteforvaltningen?' [§ 15, stk. 1, fastslog, som den gældende § 15, stk. 1, at en ansat i told- og skatteforvaltningen ikke kan være medlem af eller stedfortræder i et kollegialt klageorgan.]'

Skatteministerens svar blev indledt således:

'Ved forslaget til skatteforvaltningsloven gennemføres en fusion mellem de kommunale og statslige skattemyndigheder til én told- og skatteforvaltning. Der foreslås endvidere en væsentlig forenkling af det administrative klagesystem.

Dette indebærer, at klager over told- og skatteforvaltningens afgørelser som alt overvejende hovedregel skal ske til vurderingsankenævn, skatteankenævn og/eller Landsskatteretten.'

Spørgsmål nr. 10 og 11 af 1. december 2004 lød:

'Spørgsmål 10: Vil ministeren redegøre nærmere for, hensigten bag og den påtænkte anvendelse af bemyndigelsen til undtagelsesvis at henlægge afgørelsen af klager i visse sagstyper til en særlig enhed i told- og skatteforvaltningen i stedet for afgørelse i Landsskatteretten – gerne med konkrete eksempler?

Spørgsmål 11: Kan ministeren bekræfte, at bemyndigelsen til undtagelsesvis at henlægge afgørelsen af klager i visse sagstyper til en særlig enhed i told- og skatteforvaltningen i stedet for afgørelse af Landsskatteretten giver den til enhver tid siddende skatteminister mulighed for at afskære Landsskatterettens indflydelse i konkrete sager, hvis ministeren af forskellige årsager skulle finde dette hensigtsmæssigt for sagens udfald? Er det efter ministerens opfattelse udtryk for retssikkerhed for borgeren?'

Skatteministeren udtalte i et fælles svar på de to spørgsmål:

'Jeg kan ikke bekræfte, at den foreslåede bemyndigelse efter § 14, stk. 2, kan anvendes af skatteministeren til i konkrete sager at afskære Landsskatteretten fra indflydelse, hvis dette skulle findes hensigtsmæssigt for sagens udfald.

En sådan påvirkning fra en skatteministers side af udfaldet i en konkret sag ville være i strid med principperne i lovforslagets kapitel 6 *Kompetence og tavshedspligt mv.*, hvor det i § 14, stk. 1, bl.a. er fastsat, at skatteministeren ikke kan træffe afgørelse om ansættelse af en skat mv.

Baggrunden for bemyndigelsen i den foreslåede § 14, stk. 2, er, at der efter forslaget til Skatteforvaltningsloven lægges op til at samle forvaltningen af skatter og ejendomsvurderinger i en enhedsforvaltning, og til at samle afgørelsen af klager over enhedsforvaltningens afgørelser i et særligt administrativt klagesystem, der består af skatteankenævn, vurderingsankenævn og Landsskatteretten.

Med etableringen af en enhedsforvaltning reduceres den hierarkiske opbygning af den statslige skatteforvaltning til to niveauer; nærmere bestemt til told- og skatteforvaltningen

(enhedsforvaltningen) og skatteministeren/skatteministerens departement. Hermed begrænses tilsvarende den ulovregulerede mulighed for administrativt at klage over en underordnet forvaltningsmyndigheds afgørelser til en overordnet forvaltningsmyndighed.

Denne reducerede klagemulighed skal ses i lyset af, at det er en egen målsætning, at konkrete forvaltningsafgørelser truffet af told- og skatteforvaltningen som udgangspunkt ikke bør kunne påklages til skatteministeren/skatteministerens departement. Klager over konkrete forvaltningsafgørelser bør afgøres i det lovregulerede klagesystem; det vil som udgangspunkt sige af skatte- eller vurderingsankenævn eller af Landsskatteretten.

De afgørelser, der skal træffes af enhedsforvaltningen, udgør et meget broget spektrum, der spænder fra afgørelser i traditionel forstand, f.eks. afgørelser af anmodninger om bevilling eller dispensation, til afgørelser/beslutninger, der ligger i det 'grå' område mellem egentlige afgørelser og beslutninger om sagsbehandling, f.eks. om hvilke oplysninger, der skal tilvejebringes, for at der kan træffes en lovlig afgørelse. Enhedsforvaltningens afgørelser spænder også fra afgørelser om egentlig myndighedsudøvelse over for en borger til afgørelser om driftsmæssige eller personalemæssige spørgsmål.

På denne baggrund er det foreslået, at skatteministeren bemyndiges til undtagelsesvist at henlægge afgørelsen af klager over visse typer af afgørelser til andre end Landsskatteretten, eller til at afskære administrativ klage.

Efter § 14, stk. 2, i forslaget til Skatteforvaltningsloven kan skatteministeren således fastsætte regler om retten til at klage over told- og skatteforvaltningens afgørelser. Denne bestemmelse bemyndiger alene skatteministeren til *generelt* at bestemme særlige klageordninger for visse afgørelsestyper. Bestemmelsen kan ikke bruges til fra sag til sag at fravige lovens almindelige regler for klage.

Bestemmelsen i § 14, stk. 2, er tænkt anvendt til at fastsætte særlige regler for klage over told- og skatteforvaltningens afgørelser om driftsmæssige eller ansættelsesmæssige forhold. Klager over sådanne afgørelser ville ellers skulle afgøres af Landsskatteretten. Afgørelser om driftsmæssige forhold kan eksempelvis være afgørelser vedrørende lovreguleret kontraktsindgåelse, hvor den klageberettigede kan være kontraktsparten eller en fravalgt kontraktspart. Afgørelser om personalemæssige forhold kan eksempelvis være afgørelser om ansættelse, forfremmelse, forflyttelse og afskedigelse.

Ved fastsættelse af regler om klage til told- og skatteforvaltningen over told- og skatteforvaltningens afgørelser vil det blive sikret, at klagerne afgøres enten af hovedkontoret i told- og skatteforvaltningen, eller af en særlig enhed med direkte reference til direktøren for told- og skatteforvaltningen, f.eks. den enhed, der udfører sekretariatsbetjening for skatte- og vurderingsankenævn.

Bemyndigelsen vil tillige kunne benyttes til at afskære klage til skatteministeren/skatteministerens departement. Det vil ske i vidt omfang.'

Under folketingsbehandlingen af lovforslag L 110, folketingsåret 2004-5, 2. samling, stillede Folketingets Skatteudvalg den 3. marts 2005 spørgsmål 2 til skatteministeren. Spørgsmålet lød:

'Vil ministeren redegøre for, hvorledes der tænkes gennemført tilsyn med den kommende enhedsforvaltning?'

Skatteministerens svar blev afsluttet med følgende:

’Endelig vil skatteforvaltningen som hidtil være undergivet almindeligt ministeransvar. Det skal i den forbindelse fremhæves, at sammenlægningen af den kommunale og statslige skatteforvaltning vil betyde, at skatteministeren får det politiske ansvar for hele told- og skatteopgaven, hvor ansvaret i dag deles mellem skatteministeren og de enkelte kommunalbestyrelser.’

2.1. Retstilstanden før 1. november 2005

Skatteministeriet har i sin redegørelse af 14. september 2006 beskrevet den hidtidige retstilstand på følgende måde:

’Lovforslag L 110 og bemærkningerne dertil er udformet med det formål at opretholde den retstilstand, der var gældende umiddelbart forud for fusionen, medmindre andet fremgik af lovforslaget.

Efter Skatteministeriets opfattelse har retstilstanden før 1. november 2005 derfor relevans for forståelsen af, hvorfor bekendtgørelse nr. 711 af 26. juni 2006 er affattet som sket.

Som omtalt i de almindelige bemærkninger til lovforslag L 110, afsnit 4.3.2., citeret ovenfor, fandtes – ved siden af de kollegiale klageorganer – et administrativt klagesystem baseret på det forvaltningsretlige over- og underordningsforhold mellem myndighederne. Dette klagesystem var i perioden 1990-2005 reguleret i bekendtgørelser udstedt af Skatteministeriet udstedt med formel hjemmel i dels i skattestyrelseslovens § 38 A, stk. 2, dels i bemyndigelsesbestemmelser i de enkelte skatte- og afgiftslove. Skattestyrelseslovens § 38 A, stk. 2, var sålydende:

’Stk. 2. Skatteministeren kan bemyndige statslige told- og skatteforvaltninger eller kommunale myndigheder til at træffe afgørelser på ministerens forretningsområde. Endvidere kan ministeren fastsætte regler om adgang til at klage, herunder om, at der ikke kan klages til anden administrativ myndighed.’

Bemyndigelsesbestemmelserne i de enkelte love var – med en vis sproglig variation – affattet som f.eks. affaldsafgiftslovens § 32:

’§ 32. Skatteministeren kan bemyndige de statslige told- og skattemyndigheder til at træffe afgørelser efter denne lov. Ministeren kan fastsætte regler om adgangen til at klage over afgørelserne, herunder om, at afgørelserne ikke kan indbringes for højere administrativ myndighed.’

I love, der berører indkomstskatteområdet, var efter ’de statslige told- og skattemyndigheder’ indsat: ’eller kommunale skattemyndigheder’.

Den seneste af den omtalte successive række af bekendtgørelser, der regulerede det administrative klagesystem, var bekendtgørelse nr. 520 af 25. juni 2002 om myndighedsindstilling og sagsudlægning, kaldet ’sagsudlægningsbekendtgørelsen’. Sagsudlægningsbekendtgørelsen havde foruden skattestyrelseslovens § 38 A, stk. 2, og de omtalte bemyndigelsesbestemmelser i de enkelte love tillige hjemmel i § 16, stk. 5, i forvaltningsloven og § 15, stk. 3, i offentlighedsloven.

Grundprincippet i bekendtgørelsen var et to-instansprincip, det vil sige, at bekendtgørelsen dels fastlagde, hvilken myndighed der traf afgørelse i en given sagstype, og dels fastsatte, at afgørelsen kunne påklages til én overordnet myndighed. Afgørelser truffet af de kommunale skattemyndigheder kunne således som hovedregel påklages til told- og skatteregioner, men afgørelser truffet af told- og skatteregionerne i første instans som hovedregel kunne påklages til Told- og Skattestyrelsen.

Bekendtgørelsens § 26 havde overskriften 'Afgørelser, der ikke kan påklages administrativt' og lød i uddrag således:

'§ 26. Følgende afgørelser kan ikke påklages til anden administrativ myndighed:

1) - - -

2) Afgørelser truffet af en regional told- og skattemyndighed efter § 21. [§ 21 var hovedreglen om, at afgørelser truffet af de kommunale skattemyndigheder kunne påklages til told- og skatteregionerne.]

3) - - -

4) Afgørelser truffet af Told- og Skattestyrelsen efter § 14, stk. 1, nr. 1, § 14, stk. 1, nr. 2, § 14, stk. 1, nr. 3, 1. pkt., § 14, stk. 1, nr. 4-9, § 14, stk. 2 eller 3, § 19 eller § 22, eller bogføringslovens § 1, stk. 2. Endvidere afgørelser om aktindsigt truffet af Told- og Skattestyrelsen i 1. instans, samt Told- og Skattestyrelsens stillingtagen til spørgsmål om sagsbehandling. [§ 22 var hovedreglen om, at afgørelser truffet af told- og skatteregionerne kunne påklages til Told- og Skattestyrelsen.]

5)-8) - - -'

Skattestyrelsesloven er ophævet ved § 62, stk. 3, i skatteforvaltningsloven, lov nr. 427 af 6. juni 2005, og de ovenfor omtalte bemyndigelsesbestemmelser er næsten alle ophævet ved lov nr. 428 af 6. juni 2005 om ændring af en række love som følge af skatteforvaltningsloven (Konsekvensændringer som følge af kommunalreformen.) Sagsudlægningsbekendtgørelsen er i tilknytning hertil ophævet ved § 125, stk. 3, nr. 2, i den ovenfor omtalte lov nr. 428.

Ophævelsen af sagsudlægningsbekendtgørelsen har givet anledning til korrespondance mellem Folketingets Ombudsmand og Skatteministeriet i december 2005 under Folketingets Ombudsmands journalnr. 2005-4202-299, ligesom emnet er berørt i Folketingets Ombudsmands endelige redegørelse af 15. maj 2006 vedrørende Skatteministeriets (departementets) kompetence til at behandle klager over (nu) Skat efter 1. november 2005, jf. Folketingets Ombudsmands journalnr. 2006-0189-209.

Med hjemmel i sagsudlægningsbekendtgørelsen behandlede Told- og Skattestyrelsen og told- og skatteregionerne indtil den 1. november 2005 lidt over 1.300 klagesager årligt, mens Ligningsrådet, der var klageinstans for visse nærmere opregnede afgørelser, årligt behandlede 50-75 klagesager.

De klagesager, som Told- og Skattestyrelsen behandlede, udgjorde, som beskrevet i lovforslagets bemærkninger, afsnit 4.3.2., og mere uddybet i ministerens svar på L 130 – spørgsmål 10 og 11, et meget broget spektrum. Nogle af de pågældende sager omhandlede afgørelser om materielle spørgsmål, som kunne have været behandlet af Landsskatteretten, hvis reglerne ikke havde beskrevet en anden klagevej. Andre rakte ud i det, som Skatteministeriet i forbindelse med fusionslovgivningen valgte at kalde 'gråzonen' mellem materielle forvaltningsretlige afgørelser og beslutninger om sagsbehandling (en terminologi der kan være inspireret af sagsudlægningsbekendtgørelsens § 26, nr. 4, 2. pkt.). Andre igen var givetvis klager over sagsbehandling og ikke klager over materielle afgørelser.

Spørgsmålet om udstrækningen af denne 'gråzone' er efterfølgende blevet vurderet i forhold til, at der i forvaltningsretlig teori skelnes klart mellem forhold, som er omfattet af forvaltningsretlig rekurs, og forhold, som i stedet er omfattet af en overordnet forvaltningsmyndigheds tilsynsforpligtelse over for en underordnet forvaltningsmyndighed.

En sådan opdeling fremgår af systematikken i kapitel 22. Administrativ kontrol i Hans Gammeltoft-Hansen, Karsten Loiborg m.fl.: Forvaltningsretten, 2. udgave 2002, hvor underafsnit IV omhandler rekurs og underafsnit V specialtilsyn (sektortilsyn). Skatteministeriet er ud fra dette opmærksom på, at den omstændighed, at et forhold klassificeres som henhørende under den overordnede myndigheds tilsynsforpligtelse – og således ikke som rekurs – medfører, at den klagende borger ikke har retskrav på at få sin henvendelse behandlet; der er i forvaltningsretlig henseende ikke tale om en klage.

En så skarp skillelinje synes imidlertid ikke hidtil at have været anlagt i skattemyndighedernes praksis. I hvert fald har Told- og Skattestyrelsen undergivet visse isolerede klager over sagsbehandlingsmæssige forhold en realitetsbehandling, selv om den klagende borger ikke har haft krav på rekursbehandling (klagebehandling) af forholdet.

De myndigheder, der har behandlet de nævnte klagesager, har med hjemmel i sagsudlægningsbekendtgørelsens § 26 givet klagevejledning om, at afgørelserne ikke kunne påklages til anden administrativ myndighed. De facto har Skatteministeriet ikke behandlet sådanne klagesager før den 1. november 2005, jf. at skatteforvaltningsloven på dette punkt tilstræber at videreføre den indtil 1. november 2005 gældende retstilstand."

2.2. Mine bemærkninger til punkt 2.1.

Som det fremgår af Skatteministeriets redegørelse af 14. september 2006, var lovforslag L 110 og bemærkningerne dertil udformet med det formål at opretholde den hidtidige retstilstand medmindre andet fremgik af lovforslaget, og ministeriet er derfor af den opfattelse at retstilstanden før fusionen den 1. november 2005 er relevant for forståelsen af bekendtgørelse nr. 711 af 26. juni 2006.

Beskrivelsen af retstilstanden før 1. november 2005 er ikke irrelevant, men jeg mener det er begrænset hvad der kan udledes heraf.

For det første var der med virkning fra den 1. november 2005 tale om en gennemgribende omlægning af skatteområdet med fusionen mellem kommunale myndigheder og statslige myndigheder samt forenklingen af klagesystemet. Den statslige skatteforvaltning blev reduceret til to niveauer, Skatteministeriet (departementet) og told- og skatteforvaltningen, men der er *fortsat* tale om et almindeligt over- og underordningsforhold nu mellem Skatteministeriet og Skat. Jeg mener derfor ikke at formuleringen i tredje afsnit ovenfor under punkt 2.1. om at der ved siden af de kollegiale klageorganer "*fandtes*" et administrativt klagesystem baseret på det forvaltningsretlige over- og underordningsforhold, er korrekt.

For det andet var der i skattestyrelseslovens § 38 A, stk. 2, udtrykkelig hjemmel til at skatteministeren kunne afskære rekurs, jf. formuleringen om at ministeren kunne "fastsætte regler om adgang til at klage, herunder om, at der ikke kan klages til anden

administrativ myndighed", og en tilsvarende formulering var anvendt i f.eks. den ovenfor citerede bemyndigelsesbestemmelse (§ 32) i affaldsafgiftsloven.

For det tredje var det kendetegnende for retstilstanden før 1. november 2005 at der efter sagsudlægningsbekendtgørelsen som udgangspunkt var tale om et to-instansprincip, hvorimod dette i vidt omfang netop ikke er tilfældet efter udstedelse af bekendtgørelse nr. 711 af 26. juni 2006 for så vidt angår de sager der ikke kan behandles af de kollegiale klageorganer (ankenævnene og Landsskatteretten). Skatteministeriet er – som jeg forstår det – ikke af den opfattelse at det var hensigten at udgangspunktet om et to-instansprincip skulle videreføres, men derimod at rekurs til ministeriet i samme omfang som tidligere skulle være afskåret.

For det fjerde er det ikke helt klart hvad der ligger i formuleringen i næstsidste afsnit under punkt 2.1. ovenfor om at Told- og Skattestyrelsen undergav visse isolerede klager over sagsbehandlingsmæssige forhold en realitetsbehandling selvom den klagende borger ikke havde retskrav på rekursbehandling (klagebehandling) af forholdet. Det er efter min opfattelse utvivlsomt at Told- og Skattestyrelsen var klagemyndighed f.eks. i forbindelse med klager over told- og skatteregionernes sagsbehandlingstid.

For det femte er en myndigheds stillingtagen til en klage over sagsbehandlingen (hos den underordnede myndighed) en afgørelse i forvaltningslovens forstand. Told- og Skattestyrelsen traf således *afgørelse* i sager hvor der var klaget over told- og skatteregionernes sagsbehandling, og ordet "afgørelse" skal forstås i overensstemmelse med det almindelige forvaltningsretlige afgørelsesbegreb.

3.1. Skatteministeriets vurdering af om bekendtgørelse nr. 711 af 26. juni 2006 stemmer overens med de intentioner der er tilkendegivet over for Folketinget i forbindelse med behandlingen af skatteforvaltningsloven

"Indledningsvis bemærkes, at det for Skatteministeriet har været utvivlsomt, at der er den fornødne hjemmel i skatteforvaltningsloven til at udstede den omhandlede bekendtgørelse.

Dernæst bemærkes, at Skatteministeriet fra fusionstankens start har været opmærksom på, at gennemførelse heraf ville medføre, at der kun ville være to myndigheder på Skatteministeriets område: Skatteministeriet (departementet) som overordnet myndighed og enhedsforvaltningen (told- og skatteforvaltningen; SKAT) som underordnet myndighed.

Dette fremgår efter Skatteministeriets opfattelse tydeligt af indledningen til afsnit 4.3.2. i bemærkningerne til lovforslag L 110.

Skatteministeriet har ligeledes hele tiden været opmærksom på, at karakteren af Skatteministeriets tilsynsforpligtelse som overordnet myndighed ikke ændres herved. Dette fremgår af bemærkningerne til skatteforvaltningslovens § 14, stk. 2: *'Bestemmelsen berører derimod ikke skatteministerens ret eller pligt til at fastsætte generelle retningslinier for told- og skatteforvaltningens administration eller ministerens ansvar herfor, herunder ansvar*

for at føre tilsyn.' [Fremhævet her.] Dette understøttes af skatteministerens besvarelse af spørgsmål 2 til lovforslag L 110, refereret i uddrag ovenfor.

Det er således Skatteministeriets opfattelse, at den tilsynsforpligtelse, der i dag påhviler Skatteministeriet i forhold til SKAT, er den samme som den, der før den 1. november 2005 påhvilede Skatteministeriet i forhold til de statslige told- og skattemyndigheder.

Endelig har det været hensigten at videreføre klagebehandlingen af 'gråzoneområdet' på samme måde som tidligere, bl.a. med den følge, at det ikke været Skatteministeriets hensigt, at Skatteministeriet skulle indtræde som en ny administrativ klageinstans – sideordnet Landsskatteretten/ankenævnene - i forhold til visse dele af SKATs kompetenceområde.

Det er Skatteministeriets opfattelse, at dette grundsynspunkt hele tiden har været lagt klart frem for Folketinget. Det er således tilkendegivet over for Folketinget, at

- Landsskatteretten skal overtage alle klagesager, der hidtil har været afgjort af ToldSkat og Ligningsrådet, jf. lovforslag L 110's almindelige bemærkninger, afsnit 4.3.2.
- Den i fusionen indeholdte forenkling af det administrative klagesystem indebærer, at klager over told- og skatteforvaltningens afgørelser som alt overvejende hovedregel skal ske til Landsskatteretten/ankenævnene, jf. svaret på L 130 – spørgsmål 1.
- Klagesager fra det 'grå' område mellem afgørelser og beslutninger om sagsbehandling vil overgå til Landsskatteretten, medmindre andet bestemmes efter bemyndigelsen i lovens § 14, stk. 2, jf. lovforslag L 110's almindelige bemærkninger, afsnit 4.3.2. Beskrivelsen af det 'grå' område er uddybet til svaret på L 130 – spørgsmål 10 og 11. Her nævnes eksistensen af det 'grå' område også som en del af begrundelsen for, at § 14, stk. 2, i det hele taget er med i lovforslaget.
- Bemyndigelsen i lovens § 14, stk. 2, vil kunne benyttes til at afskære klage til skatteministeren eller skatteministeriets departement, jf. lovforslag L 110's almindelige bemærkninger, afsnit 4.3.2. Dette er gentaget i bemærkningerne til § 14 og i svaret på lovforslag L 130 – spørgsmål 10 og 11, hvor der er tilføjet en bemærkning om, at 'Det vil ske i vidt omfang.'

Hertil kommer, at det ikke i de administrative bemærkninger til lovforslag L 110 er tilkendegivet, at Skatteministeriet vil få behov for tilførsel af ressourcer til behandling af klager fra 'gråzoneområdet'.

En del af de ovennævnte bemærkninger er ikke dækkende i betragtning af, at Skatteministeriet efterfølgende er blevet opmærksom på, at Landsskatterettens kompetenceområde ikke er så omfattende som det, der var lagt til grund ved udformningen af forslaget til skatteforvaltningsloven. Ligeledes er bemærkningerne ikke træffende i forhold til det mere snævre forvaltningsretlige afgørelsesbegreb, som visse forvaltningsretlige teoretikere opererer med. Disse forhold, som gennemgås nedenfor, ses imidlertid ikke at ændre på det faktum, at det har været lagt klart frem for Folketinget, at det ikke var intentionen, at Skatteministeriet skulle fungere som klageinstans for det område, som i Skatteministeriets terminologi hidtil har været kaldt 'gråzonen'.

Opfattelsen af, at Skatteministeriet ikke skal være klageinstans, er i øvrigt i tråd med prof., dr. Jur. Jan Pedersens artikel: Skatteforvaltningsloven og den almindelige forvaltningsret i Tidsskrift for Skatteret nr. 555, udgivet 28. juni 2006, afsnit 4.4. Klage over faktisk forvaltningsvirksomhed og Landsskatterettens kompetence, hvorfra følgende citat er hentet:

'Landsskatterettens kompetence er begrænset til 'afgørelser', dvs. den påklagede myndigheds tilkendegivelse af ret i forbindelse med den givne sag.

Klage over anden forvaltningsmæssig virksomhed, herunder klage over sagsbehandlingens form og gennemførelse, klage over sagsbehandlingens tilrettelæggelse m.v., er ikke omfattet af Landsskatterettens klagekompetence. Skatteforvaltningslovens § 14, stk. 2, giver skatteministeren hjemmel til at fastsætte regler om retten til at klage over told- og skatteforvaltningens afgørelser og på trods af, at denne bemyndigelse efter ordlyden er begrænset til "afgørelser", er der næppe tvivl om, at meningen er, at skatteministeren skal fastsætte regler i bekendtgørelsesform om klage over anden forvaltningsvirksomhed...'

Skatteministeriet lægger til grund, at det ikke er forvaltningsretligt muligt at gennemføre klageafkortning vedrørende forhold, der falder ind under Skatteministeriets tilsynsforpligtelse i forhold til SKAT. Det skyldes, at der i disse tilfælde ikke i forvaltningsretlig henseende er tale om en klage, der kan rekrurreres til en højere administrativ myndighed. (Dette uanset at den klagende borger utvivlsomt i mange tilfælde subjektivt opfatter sin henvendelse som en klage, som han eller hun forventer/forlanger, at 'klageinstansen' skal behandle.)

I konsekvens heraf har Skatteministeriet ikke med bekendtgørelse nr. 711 af 26. juni 2006 afskåret – eller forsøgt at afskære – borgere fra at bringe forhold til tilsynsmyndighedens – Skatteministeriets – kundskab.

Den i bekendtgørelsens § 1, stk. 1, 1. pkt., valgte terminologi, 'stillingtagen til spørgsmål om sagsbehandling', er således Skatteministeriets – af sagsudlægningsbekendtgørelsen inspirerede - valg af en terminologi, der medtager 'gråzoneområdet' – altså det område, hvor der foreligger et forhold, der er undergivet administrativ rekurs. Det er med forsæt, at Skatteministeriet ikke har valgt termen 'afgørelser', idet der ved valg heraf ville have været tvivl om, hvorvidt bekendtgørelsen overhovedet havde et selvstændigt anvendelsesområde ved siden af skatteforvaltningslovens § 11, stk. 1, nr. 1, der henlægger al behandling af told- og skatteforvaltningens 'afgørelser' til Landsskatteretten/ankenævnene. Afgrænsningen af Landsskatterettens kompetenceområde drøftes nedenfor."

3.2. Mine bemærkninger til punkt 3.1.

Skatteministeriet har i redegørelsen af 14. september 2006 anført at det for Skatteministeriet har været utvivlsomt at der er den fornødne hjemmel i skatteforvaltningsloven til at udstede bekendtgørelse nr. 711 af 26. juni 2006. Denne bemærkning giver mig umiddelbart anledning til undren bl.a. set i lyset af det forhold at ministeriet har udarbejdet et udkast af 30. juni 2006 til et forslag til lov om ændring af skatteforvaltningsloven mv. (ministeriets j.nr. 2006-711-0075) som bl.a. indeholder en ændring af skatteforvaltningslovens § 14, stk. 2, og et nyt stk. 3 om klageafkortning, men da Skatteministeriet ikke i sin redegørelse har nævnt udkastet og redegjort for baggrunden herfor (selvom jeg i min høring af 12. juli 2006 omtalte lovudkastet), har jeg ikke yderligere bemærkninger til dette forhold. Jeg skal dog fremhæve allerede her at jeg ikke er enig med ministeriet i opfattelsen af hjemmelsspørgsmålet, se nærmere nedenfor under punkt 5 (s. 18-20).

Skatteministeriet bemærker herefter at ministeriet har været klar over at fusionen ville medføre at der kun var to myndigheder på Skatteministeriets område: Skatteministeriet (departementet) som overordnet myndighed og enhedsforvaltningen (told- og skatteforvaltningen; Skat) som underordnet myndighed, og Skatteministeriet konkluderer at den tilsynsforpligtelse der i dag påhviler ministeriet i forhold til Skat er den samme som den der før 1. november 2005 påhvilede ministeriet i forhold til de statslige told- og skattemyndigheder. Jeg er isoleret set enig i denne konklusion.

Skatteministeriet inddrager desuden det forhold at det ikke i de administrative bemærkninger til lovforslag L 110 er tilkendegivet at Skatteministeriet vil få behov for tilførsel af ressourcer til behandling af klager i "gråzoneområdet". Dette forhold har efter min opfattelse ikke nogen særlig betydning ved vurderingen af hjemmels-spørgsmålet, herunder hvilke intentioner der lå bag lovforslaget.

Skatteministeriet har i redegørelsen af 14. september 2006 skrevet at en del af bemærkningerne ikke er dækkende "i betragtning af, at Skatteministeriet efterfølgende er blevet opmærksomt på, at Landsskatterettens kompetenceområde ikke er så omfattende som det, der var lagt til grund ved udformningen af forslaget til skatteforvaltningsloven".

Det fremgår således af redegørelsen at Skatteministeriet ikke var afklaret med hensyn til afgrænsningen af Landsskatterettens kompetence hvilket i sig selv er problematisk og i øvrigt giver mig anledning til undren idet afgrænsningen i princippet ikke er ny. Der er – som hidtil – tale om en kompetenceafgrænsning der er knyttet til afgørelsesbegrebet. Det er min opfattelse at afgørelsesbegrebet i skatteforvaltningsloven må fortolkes i overensstemmelse med det almindelige forvaltningsretlige afgørelsesbegreb da der ikke er holdepunkter for en anden fortolkning i loven eller dens forarbejder.

Jeg har noteret mig at Skatteministeriet ikke med bekendtgørelse nr. 711 af 26. juni 2006 har afskåret – eller forsøgt at afskære – borgere fra at bringe forhold til Skatteministeriets kundskab som tilsynsmyndighed, men jeg bemærker for en god ordens skyld at jeg ikke har opfattet bekendtgørelsen som andet end en klageafkortning, dvs. afskæring af den ulovbestemte rekurs.

Det sidste afsnit ovenfor under punkt 3.1. om terminologien i bekendtgørelsens § 1, 1. pkt. vender jeg tilbage til nedenfor under punkt 8.2.

4.1. Skatteministeriets opfattelse af anvendelsesområdet for skatteforvaltningslovens § 14, stk. 2

"Skatteministeriet er opmærksom på, at bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 14, stk. 2, er kritiseret for at være for vidtgående, først i forbindelse med folketingsbehandlingen, jf. lovforslag L 130 - spørgsmål 10 og 11, og senere i Poul Bostrup m.fl: Skatteforvaltningsloven med kommentarer, 2006, ad § 14, stk. 2, hvorfra citeres:

'Der er ifølge ordlyden tale om en meget vidtgående beføjelse, og det må anses yderst kritisabelt, at der ikke i selve lovteksten er givet retningslinjer eller saglige kriterier for i hvilke generelle forhold bestemmelsen kan finde anvendelse.

Bestemmelsen vil under ingen omstændigheder kunne benyttes til at bestemme, at en given, konkret sag ikke kan påklages efter det almindelige klagesystem.

Tilmed må bestemmelsen anses på kant med det juridisk tilladelige, jf. almindelige forvaltningsretlige betragtninger om nævnsvirke. Ud fra forvaltningsretlige overvejelser kan det diskuteres om en minister overhovedet kan tillægges en sådan bemyndigelse til administrativt at afskære en lovhjemlet klagevej (derogation) i forhold til afgrænsning af saglig kompetence for uafhængige nævn...

[Argumentation vedrørende forholdene for nævnene – uafhængighed i forhold til ministeren m.v. – er udeladt her.]

Skatteforvaltningslovens § 14, stk. 2, må på baggrund af ovennævnte anses som en bestemmelse med et helt ekstraordinært snævert anvendelsesområde, og med en meget begrænset bemyndigelse til skatteministeren, og dermed en bestemmelse som ikke kan finde anvendelse på at afskære sager, som har karakter af myndighedsudøvelse over for borgerne.'

Kritikken synes således at hvile på en antagelse om, at alle klager på ministerområdet ved lov er henlagt til Landsskatteretten/ankenævnene – en antagelse, der antagelig er afledt af formuleringen af skatteforvaltningslovens § 11, stk. 1.

En tilsvarende antagelse lå som tidligere nævnt bag Skatteministeriets tilkendegivelser i forbindelse med fusionslovgivningen. Skatteministeriet tilkendegav således hovedsagelig en opfattelse af, at forvaltningsvirksomheden på Skatteministeriets område overordnet kunne opdeles i to kategorier: 'afgørelsessager', hvor SKATs afgørelser kunne påklages til Landsskatteretten/ankenævnene, og resten – ikke nærmere defineret – som faldt ind under Skatteministeriets – uændret videreførte – tilsynsforpligtelse. Det synes bl.a. i de almindelige bemærkninger til lovforslag L 110, afsnit 4.3.2., antaget, at 'gråzoneområdet' falder ind under Landsskatteretten/ankenævnenes lovmæssige kompetence, og at det er derfor der er behov for en bemyndigelse til at henlægge klager i visse sagstyper, bl.a. personalemæssige spørgsmål, til en anden myndighed.

Der er imidlertid også enkelte indikationer af, at Skatteministeriet ikke har været fuldstændig sikker på, at denne todeling var holdbar i praksis. Hovedsagelig i form af tilkendegivelserne om, at skatteforvaltningslovens § 14, stk. 2, *også* ville blive brugt til at afskære klage til Skatteministeriet. Hvis man antog, at alle klagesager kunne behandles af Landsskatteretten/ankenævnene (med hjemmel i hovedreglen i skatteforvaltningslovens § 11, stk. 1, nr. 1), ville en sådan klageafkortning jo være uforholdsmæssig. Hensigten med bestemmelsen var således, at den skulle kunne anvendes, hvis der – mod de dengang foreliggende oplysninger – skulle vise sig at være egentlige klagesager, der kunne indbringes for Skatteministeriet.

Folketingets Ombudsmand har udtalt over for Skatteministeriet, at antagelsen om, at området kan opdeles i *afgørelser* (hvor der er rekurs til Landsskatteretten/ankenævnene) og *anden forvaltningsvirksomhed* (der er underlagt Skatteministeriets tilsyn) ikke holder.

Folketingets Ombudsmand har således i sin endelige redegørelse af 15. maj 2006 vedrørende Skatteministeriets (departementets) kompetence til at behandle klager over (nu) Skat efter 1. november 2005, jf. Folketingets Ombudsmands journalnr. 2006-0189-209, side 4 (gengivelse/citat af foreløbig udtalelse af 27. januar 2006) udtalt:

'... Efter min opfattelse tillægger § 11, stk. 1, nr. 1, i øvrigt alene Landsskatteretten kompetence til at behandle klager over Skats *afgørelser* – ikke Skats sagsbehandling ...

[Betragtninger om skatteforvaltningslovens ikrafttrædelsesbestemmelse er udeladt her.]

Det er på denne baggrund min foreløbige opfattelse, at Skatteministeriets departements retsopfattelse er klart uholdbar, og jeg er indstillet på at henstille at departementet behandler 'NN's klage.

Jeg har naturligvis herved ikke taget stilling til hvilket udfald departementets behandling af klagen skal have. Dette spørgsmål må afgøres i overensstemmelse med de almindelige ulovbestemte regler som regulerer resultatet af en overordnet administrativ myndigheds prøvelse, jf. f.eks. Karsten Loiborg m.fl., Forvaltningsret (2. udgave), 2002, s. 1004 ff.'

I Folketingets Ombudsmands brev af 15. marts 2006 til Skatteministeriet, hvorved Folketingets Ombudsmands journalnr. 2005-1319-201 (aktindsigtssag) oversendes til klagebehandling i Skatteministeriet, anfører Folketingets Ombudsmand følgende:

'Jeg har overvejet om afslaget af 5. april 2005 i stedet vil kunne indbringes for Landsskatteretten efter skatteforvaltningslovens § 11, stk. 1, nr. 1. Efter denne bestemmelse afgør Landsskatteretten således, med mindre andet er bestemt efter skatteforvaltningslovens § 14, stk. 2, klager over told- og skatteforvaltningens afgørelser, bortset fra afgørelser om forskudsregistrering.

De dokumenter De ønsker aktindsigt i, indgår imidlertid som nævnt ikke i nogen sag hvor der er eller vil blive truffet afgørelse (af told- og skatteforvaltningen), og selve sagen ville således ikke kunne indbringes for Landsskatteretten. Landsskatteretten har derfor heller ikke nogen afledet kompetence efter offentlighedslovens § 15, stk. 2, til at behandle Deres klage over afslaget af 5. april 2005.

Det er således min opfattelse at Told- og Skattestyrelsens afslag af 5. april nu kan indbringes for Skatteministeriet (departementet)...

Endvidere anfører Folketingets Ombudsmand i brev af 21. april 2006 til Skatteministeriet, hvorved Folketingets Ombudsmands journalnr. 2006-1251-209 (klage over sagsbehandlingen i Grenaa Kommune) oversendes til klagebehandling i Skatteministeriet, følgende:

'Sagsudlægningsbekendtgørelsen blev – i forbindelse med reformen på skatteområdet - (ved § 125, stk. 3, i lov nr. 428 af 6. juni 2005) ophævet med virkning fra 1. november 2005 *uden* at der samtidig trådte en ny lov(bestemmelse) eller bekendtgørelse i kraft som videreførte den hidtil gældende ordning hvorefter der ikke kunne klages til Skatteministeriet over underordnede myndigheder. Som følge heraf kan Skatteministeriet – som overordnet myndighed i forhold til Skat – nu behandle klager over Skat, herunder Skats sagsbehandling, i tilfælde hvor klagen efter sin art ikke kan indbringes for Landsskatteretten, jf. særligt § 11 i skatteforvaltningsloven (lovbekendtgørelse nr. 758 af 2. august 2005 som nu ændret ved lov nr. 1409 af 21. december 2005).' [Fremhævet her.]

Det er på baggrund af ovenstående citater Skatteministeriets opfattelse, at SKATs forvaltningsmæssige virksomhed begrebsmæssigt må opdeles i tre, og således ikke to hovedgrupper:

- 1) En gruppe af sager, hvorover Landsskatteretten/ankenævnene med hjemmel i skatteforvaltningslovens § 11, stk. 1, nr. 1, er kompetente til at behandle klager (afgørelser i materielle sager).
- 2) En gruppe af sager, hvor der er adgang til administrativ rekurs, men hvor Landsskatteretten/ankenævnene ikke har kompetence til at behandle klager. Denne gruppe synes – på baggrund af de ovenstående citater – bl.a. at bestå i visse typer af afgørelser, f.eks. visse afgørelser om aktindsigt, og i sagsbehandlingsmæssige forhold. Efter Skatteministeriets opfattelse er det – alene - for (dele af) denne gruppe, at bekendtgørelse nr. 711 af 26. juni 2006 har betydning, idet den afskærer den ulovhjemlede klageadgang til Skatteministeriet, som ellers ville have eksisteret. (Med 'dele af' refererer Skatteministeriet til, at bekendtgørelsen ikke finder anvendelse på afgørelser om aktindsigt, hvor der uanset bekendtgørelsen er klageadgang til Skatteministeriet i kraft af offentlighedslovens eller forvaltningslovens bestemmelser.)
- 3) En gruppe af sager, som falder uden for administrativ rekurs, men som falder ind under Skatteministeriets tilsynsbeføjelse.

Skatteministeriet er enig i, at der må være tale om en tredeling.

Hvorledes grænsen mellem de tre hovedgrupper i praksis drages, giver Skatteministeriet sin opfattelse af nedenfor.

Det er Skatteministeriets opfattelse, at for så vidt angår det område, der falder ind under Landsskatterettens/skatteankenævnenes kompetence, er en afkortning af den klageadgang, der ville have været til Skatteministeriet, dersom skatteforvaltningslovens § 11, stk. 1, nr. 1, ikke havde eksisteret, en irrelevant eller indholdsløs regeldannelse. Lovbestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 11, stk. 1, nr. 1, må efter almindelige fortolkningsprincipper ('lex superior') have forrang frem for bekendtgørelse nr. 711 af 26. juni 2006. Dermed er det også irrelevant, om formuleringen i bekendtgørelsen, 'stillingtagen til spørgsmål om sagsbehandling', kan fortolkes således, at visse sager, som falder ind under Landsskatterettens kompetence, er omfattet deraf, eller ej.

Den omstændighed, at det må anses for fastslået, at der er tale om en tredeling og ikke en todeling, må endvidere efter Skatteministeriets opfattelse fjerne en væsentlig del af grundlaget for kritikken i Poul Bostrup m.fl., Skatteforvaltningsloven, 2006. Det er således nu konstateret, at der findes et område, inden for hvilket en regulering af klagevejen kan være relevant, uden at der heri ligger nogen begrænsning af Landsskatterettens/ankenævnenes lovmæssigt fastslåede kompetence. Det bemærkes dog, at Skatteministeriet er enig i, at bemyndigelsen i § 14, stk. 2, bør benyttes med meget stor varsomhed i forhold til at henlægge klagebehandlingen af sager, der kunne være behandlet af Landsskatteretten/ankenævnene, til en anden klageinstans, eller til at afskære klage til Landsskatteretten/ankenævnene. Dette vil efter Skatteministeriets opfattelse også være i overensstemmelse med skatteministerens tilkendegivelser over for Folketinget i forbindelse med behandlingen af lovforslaget."

4.2. Mine bemærkninger til punkt 4.1.

Jeg har besluttet mig for at være tilbageholdende med at kommentere den del af Skatteministeriets redegørelse af 14. september 2006 som er citeret ovenfor under punkt 4.1., men det er dog ikke udtryk for at jeg har taget stilling til ministeriets synspunkter og overvejelser. Baggrunden er at jeg ikke mener det anførte har afgørende betydning for fortolkningen af § 14, stk. 2, og vurderingen af hvorvidt Skatteministeriet kunne afskære rekursen i så vidt omfang som tilfældet er med bekendtgørelse nr. 711 af 26. juni 2006. Dertil kommer at jeg ikke kan kommentere den kritik af bemyndigelsesbestemmelsen i loven som er fremsat i Skatteforvaltningsloven med kommentarer og ej heller Skatteministeriets bemærkninger i den forbindelse, herunder om hvilke antagelser der ligger bag kritikken.

Jeg kan dog tilslutte mig den opfattelse som kommer til udtryk i Skatteforvaltningsloven med kommentarer om at der ikke i selve lovteksten er angivet retningslinjer for i hvilke generelle forhold bestemmelsen finder anvendelse, og at bestemmelsen må fortolkes snævert.

5. Min vurdering af hjemmelsspørgsmålet

Det følger af en almindelig ulovbestemt retsgrundsætning – som gælder med lovkraft – at der er adgang til at klage over underordnede myndigheder til overordnede myndigheder, jf. f.eks. Karsten Loiborg mfl., Forvaltningsret (2. udgave), 2002, s. 954 og s. 1021 (sidstnævnte henvisning angår overordnede myndigheders tilsyn med underordnede myndigheder).

Afskæring af denne klageadgang kræver udtrykkelig lovhjemmel, jf. f.eks. Karsten Loiborg mfl., Forvaltningsret (2. udgave), 2002, s. 958ff. Det betyder at klageadgangen kan afskæres ved en lovbestemmelse eller ved en bekendtgørelse som har hjemmel i en bemyndigelsesbestemmelse i en lov som klart giver hjemmel til at udstede en bekendtgørelse som afskærer klageadgangen.

Ovenstående fremgår også af min endelige redegørelse af 15. maj 2006 i sagen vedrørende Skatteministeriets (departementets) kompetence til at behandle klager over (nu) Skat efter 1. november 2005 (mit j.nr. 2006-0189-209).

Kravet om udtrykkelig lovhjemmel udspringer af et hensyn til at det er Folketinget der må fastsætte omfanget af en ministers parlamentariske ansvar. Dette ansvar er fundamentalt, og en begrænsning heraf må forudsætte at Folketinget har ønsket en begrænsning og har taget stilling til omfanget. Det nævnte hensyn kommer f.eks. til udtryk i en sag som er gengivet i Folketingets Ombudsmands beretning for 1987, s. 187f.

§ 14, stk. 2, i skatteforvaltningsloven indeholder ikke en formulering svarende til f.eks. den tidligere gældende § 38 A, stk. 2, i skattestyrelsesloven som udtrykkeligt bemyndigede ministeren til at fastsætte regler om afskæring af rekurs. Der er ikke udtrykkelig hjemmel i § 14, stk. 2, til at ministeren generelt kan afskære rekurs.

Ordlyden i § 14, stk. 2, i skatteforvaltningsloven omfatter kun klage over told- og skatteforvaltningens afgørelser, og klage over sagsbehandlingen er således ikke omfattet af ordlyden.

I bemærkningerne til § 14 er det beskrevet at bestemmelsen (for det andet) er tænkt anvendt til at afskære rekurs til Skatteministeriet, og at bemyndigelsen bl.a. er tænkt anvendt til at afskære klager fra ansatte i told- og skatteforvaltningen over afgørelser om ansættelsesmæssige forhold. Selvom bemærkningerne rummer mulighed for at der også kan fastsættes regler om afskæring af rekurs i andre tilfælde, er muligheden for at afskære rekurs efter ordlyden i § 14, stk. 2, i skatteforvaltningsloven begrænset til at omfatte told- og skatteforvaltningens *afgørelser*. De udtrykkelige eksempler som er nævnt i forarbejderne, angår da også afgørelser.

Det afgørende for afgrænsningen af hjemlen i § 14, stk. 2, i skatteforvaltningsloven er hvornår der foreligger en afgørelse. Der er ikke holdepunkter i lovteksten eller forarbejderne for at fravige det almindelige forvaltningsretlige afgørelsesbegreb. Sagsbehandlingsspørgsmål og beslutninger der træffes som led i faktisk forvaltningsvirksomhed er ikke omfattet af dette afgørelsesbegreb, men en stillingtagen til en klage over sagsbehandlingsspørgsmål eller faktisk forvaltningsvirksomhed kan være en afgørelse i forvaltningslovens forstand, særligt hvis der er tale om en myndigheds stillingtagen til en klage over en anden myndigheds sagsbehandling eller udøvelse af faktisk forvaltningsvirksomhed.

Det er som nævnt ovenfor under punkt 3.2. i sig selv problematisk at Skatteministeriet var af den opfattelse at Landsskatteretten kunne behandle klager i et videre omfang end tilfældet er. Denne opfattelse giver mig – som også nævnt ovenfor – anledning til undren. Jeg mener ikke der er noget principielt nyt i kompetenceafgrænsningen; sondringen mellem sagsbehandlingsspørgsmål der knytter sig til en afgørelse (i forvaltningslovens forstand) og isolerede sagsbehandlingsspørgsmål (spørgsmål der ikke har eller kan få betydning for en afgørelses resultat, underinstansens sagsbehandlingstid mv.), er ikke ny.

Desuden mener jeg at Skatteministeriets tvivl eller vildfarelse med hensyn til afgrænsningen af Landsskatterettens kompetence nærmest taler i den modsatte retning ved vurderingen af hjemmelsspørgsmålet. Det forhold at Skatteministeriet var af den opfattelse at Landsskatteretten i hvert fald i et vist omfang ville kunne behandle klager over isolerede sagsbehandlingsspørgsmål støtter ikke ligefrem et synspunkt om at der (utvivlsomt) er den fornødne hjemmel i § 14, stk. 2, til at afskære rekurs til Skatteministeriet i sager om told- og skatteforvaltningens sagsbehandling.

Som nævnt ovenfor omfatter ordlyden i § 14, stk. 2, i skatteforvaltningsloven klage over told- og skatteforvaltningens *afgørelser*, men ikke klage over told- og skatteforvaltningens *sagsbehandling*, og som også nævnt er der ikke holdepunkter i lovteksten eller forarbejderne for at fravige det almindelige forvaltningsretlige afgørelsesbegreb.

På den baggrund er det min opfattelse at der ikke er hjemmel til udstedelse af bekendtgørelse nr. 711 af 26. juni 2006 om afgørelser fra told- og skatteforvaltningen der ikke kan påklages til Skatteministeriet. Jeg mener ikke at Skatteministeriets tvivl eller vildfarelse med hensyn til afgrænsningen af Landsskatterettens kompetence kan føre til et andet resultat.

6.1. Afgrænsning af Landsskatterettens/ankenævnenes kompetence i forhold til klageafkortningsbekendtgørelsens anvendelsesområde

”Skatteministeriet tager til efterretning, at formuleringen af skatteforvaltningslovens § 11, stk. 1, nr. 1, hvorefter Landsskatteretten behandler klager over ’Told- og skatteforvaltningens afgørelser’, uanset Skatteministeriets intentioner med bestemmelsen ikke betyder, at Landsskatteretten/ankenævnene behandler *alle* told- og skatteforvaltningens af skatteforvaltningsloven omfattede afgørelser på nær de specifikt undtagne.

Det er således Skatteministeriets opfattelse, at Landsskatteretten/ankenævnene omfattes af følgende citat Hans Gammeltoft-Hansen, Karsten Loiborg m.fl. Forvaltningsret (2. udgave), 2002, side 994:

’I almindelighed antages det imidlertid at særlige ved lov etablerede rekursorganer som ikke samtidig har almindelige overordningsbeføjelser (og herunder især tilsynsbeføjelser) over for underinstanserne, ikke kan behandle isolerede sagsbehandlingsklager. Med andre ord kan sådanne særlige rekursorganer ikke tage stilling til klager over underinstansens sagsbehandling som ikke fremsættes samtidig med en klage over underinstansens afgørelse, eller som dog efter sin art ikke har betydning for afgørelsens indhold (f.eks. uhøflig optræden eller - i typiske tilfælde - sagsbehandlingstiden.) Sådanne isolerede klager kan i stedet indgives til en myndighed der er (sektor)tilsynsmyndighed for vedkommende underinstans.’

Herefter kan en positiv afgrænsning af Landsskatterettens/ankenævnenes kompetenceområde efter Skatteministeriets opfattelse foretages således:

Landsskatteretten/ankenævnene kan behandle klager over materielle afgørelser og i tilknytning hertil klager over sagsbehandlingsspørgsmål og lignende, som har betydning for resultatet i påklagede materielle afgørelser. Landsskatteretten kan endvidere behandle klager over SKATs afgørelser om aktindsigt vedrørende sådanne afgørelser. Klager over sagsbehandlingsspørgsmål og lignende, som ikke er knyttet til en materiel klagesag og ikke har betydning for resultatet af en sådan, falder derimod uden for Landsskatterettens/ankenævnenes kompetence. Det samme gælder klager over SKATs afgørelser om aktindsigt i tilknytning til sådanne spørgsmål.

Når der indgives en isoleret klage over sagsbehandlingsmæssige forhold, er det en konkret vurdering, om forholdet er egnet til at påvirke resultatet af en materiel afgørelse. Der kan ikke lægges afgørende vægt på, at klageren har valgt at indgive klagen isoleret fra en klage

over den materielle afgørelse. Visse forhold er af en sådan art, at de – hvis resultatet af klagebehandlingen bliver, at klageren anses for at have ret i sin klage – medfører, at den materielle afgørelse bliver ugyldig. Andre forhold er ikke af en sådan vigtighed. Der kan efter Skatteministeriets opfattelse ikke trækkes en klar generel grænse, men følgende kunne være praktiske eksempler på forhold, der er egnet til at påvirke resultatet af SKATs materielle afgørelser:

- Inhabilitet hos SKATs medarbejdere.
- Manglende gennemførelse af partshøring.
- Manglende eller mangelfuld begrundelse for SKATs afgørelse.
- Manglende udarbejdelse af sagsfremstilling i sager, hvor sagsfremstilling skal udarbejdes, før SKAT kan træffe en afgørelse.
- Manglende kompetence: SKAT har truffet afgørelse på et område, som ikke er henlagt til SKAT.”

6.2. Mine bemærkninger til punkt 6.1.

Jeg henviser til det jeg har anført ovenfor under punkt 5 (s. 18-20).

Jeg kan tilslutte mig Skatteministeriets opregning af eksempler på forhold som kan påvirke resultatet af Skats afgørelser. Opregningen er ikke ment som udtømmende opregning, men jeg vil blot tilføje at f.eks. officialprincippet (undersøgelsesprincippet) også anses for at være en garantiforskrift.

7.1. Afgrænsning af klageafkortningsbekendtgørelsens anvendelsesområde i forhold til Skatteministeriets tilsynsforpligtelse

”Denne afgrænsning har efter Skatteministeriets opfattelse afgørende betydning i praksis, idet forholdet er det, at udøvelse af tilsynsbeføjelsen er overladt til Skatteministeriets skøn. Det kan også udtrykkes således, at en borger, der ’påklager’ et sådant forhold, ikke har et retskrav på, at henvendelsen undergives en egentlig klagebehandling. Der er i forvaltningsretlig henseende ikke tale om en klage (uanset at borgeren meget muligt konkret opfatter sin henvendelse som en sådan og har forventning/krav om, at ’klageinstansen’ realitetsbehandler klagen.)

Er forholdet omfattet af administrativ rekurs, betyder bekendtgørelse nr. 711 af 25. juni 2006 derimod – efter Skatteministeriets opfattelse – at klage til Skatteministeriet er afskåret, og at klagen alternativt undergives den administrative klagebehandling (remonstration) inden for enhedsforvaltningens rammer, som er omtalt bl.a. i de almindelige bemærkninger til lovforslag L 110, afsnit 4.3.2., og bemærkningerne til § 14, stk. 2. Dog er klager over SKATs afgørelser i aktindsigtssager, som ikke kan behandles af Landsskatteretten, ikke omfattet af bekendtgørelsen, men kan påklages til Skatteministeriet i medfør af offentlighedslovens eller forvaltningslovens regler.

Klager over SKATs sagsbehandling er efter Skatteministeriets opfattelse kerneområdet for klageafkortningsbekendtgørelsen, nr. 711 af 25. juni 2006.

Skatteministeriet har overvejet, om klager over SKATs sagsbehandling i stedet må anses for omfattet af Skatteministeriets tilsynsforpligtelse. Det ovenfor side 17 gengivne uddrag af Hans Gammeltoft-Hansen, Karsten Loiborg m.fl. Forvaltningsret (2. udgave), 2002, side

994, kan læses således, idet der henvises til, at isolerede sagsbehandlingsklager må indgives til den myndighed, som er (sektor)tilsynsmyndighed for den myndighed, der har truffet afgørelsen.

Det er imidlertid Skatteministeriets opfattelse, at den omstændighed, at det anføres, at klagen skal indgives til (sektor)tilsynsmyndigheden, ikke indebærer, at den behandling, som (sektor)tilsynsmyndigheden skal underkaste klagen, er et tilsyn. Der må efter Skatteministeriets opfattelse være tale om egentlig administrativ rekurs.

Denne opfattelse bygger for det første på nedenstående citat af Hans Gammeltoft-Hansen, Karsten Loiborg m.fl. Forvaltningsret (2. udgave), 2002, side 954, som er indledningen til afsnittet om rekurs:

'Ved administrativ rekurs forstås det forhold at en borger klager over en forvaltningsmyndigheds afgørelse eller sagsbehandling til en anden forvaltningsmyndighed som har pligt til at realitetsbehandle klagen hvis visse grundlæggende formelle betingelser er opfyldt.' [Fremhævet her.]

Denne formulering synes at antyde, at ikke kun afgørelser, men også sagsbehandling kan være omfattet af administrativ rekurs.

For det andet bygger opfattelsen på formuleringen af Folketingets Ombudsmands endelige redegørelse af 15. maj 2006 vedrørende Skatteministeriets (departementets) kompetence til at behandle klager over (nu) Skat efter 1. november 2005, jf. Folketingets Ombudsmands journalnr. 2006-0189-209, refereret side 14 ovenfor, hvor Folketingets Ombudsmand for så vidt angår det mulige udfald af Skatteministeriets efterprøvelse af den konkrete sag refererer til Hans Gammeltoft-Hansen, Karsten Loiborg m.fl. Forvaltningsret (2. udgave), 2002, side 1004 ff.

Henvisningen angår afsnit D Prøvelsens resultat, som findes i kapitel 22, afsnit IV Rekurs. Folketingets Ombudsmand har ikke i den forbindelse henvist til afsnit V Specialtilsyn (sektortilsyn), side 1021 ff.

Skatteministeriet er herefter enig med Folketingets Ombudsmand i, at sager, hvori der klages over SKATs sagsbehandling, er undergivet administrativ rekurs.

Heraf må efter Skatteministeriets opfattelse udledes, at der – idet omfang Landsskatteretten/ankenævnene ikke er kompetente til at behandle klagerne, jf. afgrænsningen heraf ovenfor – som udgangspunkt er klageadgang til Skatteministeriet, men at denne klageadgang kan afskæres ved bekendtgørelse i henhold til skatteforvaltningslovens § 14, stk. 2, og at dette rent faktisk er sket ved bekendtgørelse nr. 711 af 26. juni 2006.

Om Skatteministeriets materielle bevæggrunde for at afskære klageadgangen til Skatteministeriet bemærkes, at der efter Skatteministeriets opfattelse er tale om sager, hvor klagebehandlingen vil munde ud i afgørelser af skønsmæssig karakter, og hvor forebyggelse af tilsvarende kritisable sagsbehandlingsmæssige forhold i fremtiden sker gennem SKATs anvendelse af instruktionsbeføjelser over for sine medarbejdere.

Hertil kommer, at der ikke inden for Skatteministeriets bevillingsmæssige rammer er afsat økonomiske eller personalemæssige ressourcer til etablering af en enhed til varetagelse af behandlingen af klager over SKATs sagsbehandling. Grundet det meget betydelige omfang

af borgerkontakter i SKAT - sammenlignet med alle øvrige forvaltningsmyndigheder - ville en sådan enhed skulle have en ikke ubetydelig størrelse.

Som nævnt flere steder ovenfor, undergives de klager, der således ikke kan behandles af Skatteministeriet, i stedet en klagebehandling (remonstration) inden for enhedsforvaltningens rammer.”

7.2. Mine bemærkninger til punkt 7.1.

Jeg har noteret mig at Skatteministeriet er enig med mig i at klager over Skats sagsbehandling er undergivet administrativ rekurs. Klager over isolerede sagsbehandlingsspørgsmål kan – i de tilfælde hvor der ved lov er oprettet særlige rekursorganer uden almindelige overordningsbeføjelser over for underinstansen – indbringes for den overordnede myndighed som er *både* rekurs- og (sektor)tilsyns-myndighed. Hvis rekursen er afskåret, skal en henvendelse ikke underkastes en klagebehandling, men den overordnede myndighed skal overveje hvorvidt der er grundlag for at foretage noget som led i (sektor)tilsynsforpligtelsen.

Spørgsmålet om hvorvidt en (sektor)tilsynsmyndighed skal foretage sig noget, beror ikke på et ureguleret skøn. Det ulovbestemte ressorttilsyn er et konstaterende legalitetstilsyn som også omfatter spørgsmål om hvorvidt forvaltningen i *konkrete sager* er lovlig, herunder bl.a. om almindelige forvaltningsprocessuelle regler er overholdt. Tilsynsmyndigheden bør undersøge forhold hvis det ikke er usandsynligt at der er begået en ulovlighed af en ikke uvæsentlig art, jf. Folketingets Ombudsmands beretning 1994, s. 296 ff samt de sager der her er henvist til.

Jeg er enig med Skatteministeriet i at der som udgangspunkt er rekurs til ministeriet i det omfang en sag ikke hører under de særlige rekursorganers kompetence, men jeg er derimod ikke enig i at rekursen kan afskæres i så vidt omfang som tilfældet er med bekendtgørelse nr. 711 af 26. juni 2006, se nærmere ovenfor under punkt 5.

Skatteministeriet har begrundet afskæringen af rekurs med at der er tale om sager hvor klagebehandlingen vil munde ud i afgørelser af skønsrættelig karakter, og at Skats anvendelse af instruktionsbeføjelser over for medarbejderne vil forebygge tilsvarende kritisable sagsbehandlingsmæssige forhold i fremtiden. Det står ikke helt klart for mig hvorfor disse synspunkter fremføres, men jeg vil for en god ordens skyld understrege at det principielle udgangspunkt ved administrativ rekurs er at der skal ske fuldstændig efterprøvelse af hele sagens faktum og alle sagens retlige spørgsmål. Den administrative rekurs omfatter som udgangspunkt også spørgsmål om rimelighed og hensigtsmæssighed. Denne fuldstændige efterprøvelse gælder såvel ulovbestemt rekurs som lovbestemt rekurs (hvis andet ikke er fastsat i loven), jf. f.eks. Karsten Loiborg mfl., Forvaltningsret, (2. udgave), 2002, s. 992.

8.1. Skal der sondres mellem tilfælde hvor en klage over sagsbehandlingen først indgives til told- og skatteforvaltningen og tilfælde hvor en klage indgives direkte for Skatteministeriet?

”Skatteministeriets svar på spørgsmålet er nej.

En sådan sondring kunne efter Skatteministeriets opfattelse i givet fald ske på to måder.

Det kunne være således, at Skatteministeriet er berettiget til at henvise en klage, der indgives direkte til Skatteministeriet, til en fornyet behandling (remonstration) i SKAT, mens Skatteministeriet ikke kan afvise at behandle klager, der modtages, efter at de har været underkastet den omtalte fornyede behandling i SKAT.

Det kunne også være således, at Skatteministeriet i kraft af klageafkøringsbekendtgørelsen var berettiget til at afvise klager, hvori SKAT (ved remonstration) havde taget stilling til spørgsmål om sagsbehandling, mens Skatteministeriet var forpligtet til at behandle klager, der blev indgivet, uden at SKAT havde haft lejlighed til at tage stilling til forholdet. En sådan retstilstand måtte i givet fald være resultatet af en ordfortolkning af bekendtgørelsen, idet der i denne står, at *'stillingtagen til spørgsmål om sagsbehandling'* ikke kan påklages. [Fremhævet her.] Der står således ikke, at *sagsbehandling* ikke kan påklages.

Folketingets Ombudsmand har ikke i sin henvendelse til Skatteministeriet givet nogen indikation af, hvilken af disse to udlægninger han i givet fald anser for den korrekte.

Skatteministeriet må imidlertid mene, at ingen af de to udlægninger er korrekte. For så vidt angår den første – og efter Skatteministeriets opfattelse mest nærliggende eller, om man vil, mest operative – udlægning har Skatteministeriet ovenfor side 11-13 redegjort for, hvorfor man mener, at skatteforvaltningslovens § 14, stk. 2, generelt giver fornøden hjemmel for at afskære klager til Skatteministeriet, og side 18-19 er der redegjort for, hvorfor og i hvilket omfang dette efter Skatteministeriets opfattelse specifik omfatter klager over SKATs sagsbehandling.

For så vidt angår den anden udlægning kan denne efter Skatteministeriets opfattelse udelukkende baseret på en ordfortolkning af bekendtgørelsens § 1, 1. pkt. Det fremstår som åbenbart, at det ikke kan have været Skatteministeriets hensigt med bekendtgørelsen, at borgerne skal have krav på at få klager over forhold, som SKAT end ikke har haft lejlighed til at tage stilling til, realitetsbehandlet af Skatteministeriet, mens klager, som SKAT har taget stilling til, ikke kan påklages yderligere. Denne fortolkning fører ikke til noget operationelt resultat. Der kan i øvrigt efter Skatteministeriets opfattelse stilles spørgsmålstejn ved, om der overhovedet foreligger et forhold, som er undergivet administrativ rekurs, før SKAT – i et eller andet omfang – har erkendt, at et muligt kritisabelt forhold eksisterer, og har forholdt sig dertil. I givet fald vil forholdet kunne bringes til Skatteministeriets kundskab, og Skatteministeriet vil i kraft af sin generelle tilsynsforpligtelse kunne reagere på forholdet og, alt efter hvor grelt forholdet er, i enkelte tilfælde være forpligtet hertil. Reaktionen vil imidlertid i disse tilfælde, hvor det ikke fremgår, om SKAT overhovedet har været opmærksom på det muligt kritisable i forholdet, bestå i, at Skatteministeriet gør SKAT opmærksom herpå, hvorved SKAT får lejlighed til ad egen drift at efterprøve sagsbehandlingen.”

8.2. Mine bemærkninger til punkt 8.1.

Da jeg ikke mener at der er hjemmel til udstedelse af bekendtgørelsen, er fortolkningen af denne mindre interessant, men det står mere klart for mig efter min gennemgang af ministeriets redegørelse hvorfor bekendtgørelsens § 1, 1. pkt., har ordlyden: ”Told- og skatteforvaltningens stillingtagen til spørgsmål om sagsbehandling kan ikke påklages til Skatteministeriet.”

Ordlyden svarer til sagsudlægningsbekendtgørelsens § 26, nr. 4, 2. pkt., 2. led:

”§ 26. Følgende afgørelser kan ikke påklages til anden administrativ myndighed:

...

4) Afgørelser truffet af Told- og Skattestyrelsen efter § 14, stk. 1, nr. 1, § 14, stk. 1, nr. 2, § 14, stk. 1, nr. 3, 1. pkt., § 14, stk. 1, nr. 4-9, § 14, stk. 2 eller 3, § 19 eller § 22, eller efter bogføringslovens § 1, stk. 2. Endvidere afgørelser om aktindsigt truffet af Told- og Skattestyrelsen i 1. instans, samt Told- og Skattestyrelsens stillingtagen til spørgsmål om sagsbehandling.

Skatteministeriet har ladet sig inspirere af formuleringen i sagsudlægningsbekendtgørelsen, men har tilsyneladende overset at formuleringen tog sigte på en anden myndighedsstruktur end efter fusionen den 1. november 2005. Inden fusionen var Told- og Skattestyrelsen klagemyndighed, og sagsudlægningsbekendtgørelsens § 26, nr. 4, 2. pkt., 2. led, bestemte at Told- og Skattestyrelsens stillingtagen til, dvs. afgørelser om, sagsbehandlingsspørgsmål ikke kunne påklages til anden administrativ myndighed. Jeg mener at en videreførelse af formuleringen i sagsudlægningsbekendtgørelsen skaber uklarhed når der som følge af fusionen nu kun er to myndigheder, nemlig Skat og Skatteministeriet.

Min formulering af spørgsmålet i mit brev af 12. juli 2006 vedrørende fortolkning af § 1, 1. pkt., som i øvrigt var noget bredere end blot spørgsmålet om sondringen, er ikke udtryk for at jeg var af den opfattelse at der burde sondres mellem tilfælde hvor en klage over sagsbehandlingen først indgives til told- og skatteforvaltningen og tilfælde hvor en klage indgives direkte til Skatteministeriet. Mit spørgsmål er alene udtryk for at bestemmelsens ordlyd efter min opfattelse gav anledning til tvivl om fortolkningen.

Hvis Skatteministeriet ønsker at afskære rekurs til ministeriet i sager om Skats sagsbehandling – hvilket jeg har forståelse for kan være hensigtsmæssigt – henstiller jeg at der søges tilvejebragt den fornødne lovhjemmel, og at ministeriet ved formuleringen af en lovbestemmelse om afskæring af rekurs inddrager det jeg har anført ovenfor om bekendtgørelsens § 1, 1. pkt.

Jeg har i øvrigt bemærket at en ændring af skatteforvaltningsloven, lov om opkrævning og inddrivelse af visse fordringer og lov om statsgaranterede studielån (Landskatterettens og Skatteministeriets kompetence i visse sager m.v.) indgår i regerin-

gens lovprogram, jf. Statsministerens redegørelse i Folketinget tirsdag den 3. oktober 2006, skriftlig del, s. 24.

9.1. Betydningen af bekendtgørelsens § 2, stk. 2

”Folketingets Ombudsmand har specifik bedt Skatteministeriet om at redegøre for betydningen af bekendtgørelsens § 2, stk. 2. Bestemmelsen lyder:

’Stk. 2. Klager som nævnt i § 1, der modtages i Skatteministeriet den 1. juli 2006 eller senere, oversendes til SKAT.’

Det er Skatteministeriets opfattelse, at der er tale om en beskrivende, og ikke en regulerende bestemmelse. Der ville gælde det samme, selv om bestemmelsen i § 2, stk. 2, ikke fandtes.

Baggrunden for Skatteministeriets opfattelse er for det første ministeriets generelle opfattelse, at bekendtgørelsens § 1 er lovlig.

Det følger deraf, at hvis Skatteministeriet måtte modtage en klage over SKATs sagsbehandling efter den 1. juli 2006, er Skatteministeriet ikke (længere) rette klageinstans for denne klage. Det følger da – efter Skatteministeriets opfattelse – af Skatteministeriets almindelige vejledningspligt, jf. forvaltningslovens § 7, stk. 2, at Skatteministeriet er forpligtet til at videresende klagen til den myndighed, der er kompetent til at behandle klagen, i dette tilfælde SKAT.

Det bemærkes i den forbindelse, at Skatteministeriet har taget til efterretning, at Skatteministeriet ifølge Folketingets Ombudsmands endelige redegørelse af 15. maj 2006 vedrørende Skatteministeriets (departementets) kompetence til at behandle klager over (nu) Skat efter 1. november 2005, jf. Folketingets Ombudsmands journalnr. 2006-0189-209, i dag er og ud i al fremtid vil være klageinstans for afgørelser, der før den 1. november 2005 er truffet af dengang eksisterende skatte-, told- og/eller afgiftsmyndigheder, for så vidt som der ikke i lovgivningen er, var eller bliver foreskrevet en anden klagevej.

Da ordlyden af skatteforvaltningslovens § 14, stk. 2, kun omtaler *told- og skatteforvaltningens* afgørelser, og da dette udtryk er forbundet med indførelsen af enhedsforvaltningen i forbindelse med skatteforvaltningsloven, er Skatteministeriet af den opfattelse, at Skatteministeriets kompetence til at behandle klager over afgørelser, herunder stillingtagen til sagsbehandlingsmæssige forhold, fra ikke længere eksisterende skatte-, told- eller afgiftsmyndigheders side, ikke kan afskæres ved bekendtgørelsen. Det er alene klage over SKATs afgørelser, herunder stillingtagen til sagsbehandlingsmæssige forhold, efter den 1. november 2005, som fra den 1. juli 2006 ikke kan påklages til Skatteministeriet.

Endelig bemærkes, at der Skatteministeriet bekendt ikke er tilgået Skatteministeriet klager over SKATs sagsbehandling efter den 1. juli 2006. Skulle sådanne klager blive modtaget, vil de imidlertid blive oversendt til behandling i SKAT i overensstemmelse med bekendtgørelsens § 2, stk. 2, medmindre Skatteministeriet undtagelsesvis gør brug af sin kompetence som overordnet tilsynspligtig myndighed over for SKAT til at tage forholdet op til konkret behandling.”

9.2. Mine bemærkninger til punkt 9.1.

Da jeg ikke mener der er hjemmel til udstedelse af bekendtgørelse nr. 711 af 26. juni 2006, kan jeg ikke tilslutte mig at Skatteministeriet efter § 2, stk. 2, i bekendtgørelsen som udgangspunkt sender klager (indgivet efter 1. juli 2006) over Skats sagsbehandling videre til Skats besvarelse.

10.1. Opsummering af Skatteministeriets konklusioner

”Bekendtgørelse nr. 711 af 26. juni 2006 om afgørelser fra told- og skatteforvaltningen, der ikke kan påklages til Skatteministeriet, har fornøden lovhjemmel i skatteforvaltningslovens § 14, stk. 2.

Bekendtgørelsens anvendelsesområde er formelt al administrativ rekurs vedrørende sagsbehandlingsmæssige forhold på SKATs område. Dog er bekendtgørelsen uvirksom for den altovervejende del af den administrative rekurs, som ved lov er tillagt de kollegiale klageinstanser, Landsskatteretten/ankenævnene.

Bekendtgørelsen vedrører ikke Skatteministeriets tilsynsforpligtelse over for SKAT.

Skatteministeriets udtalelser i skatteforvaltningslovens motiver om hensigterne med bestemmelsen i § 14, stk. 2, kan ikke tillægges afgørende betydning, da de hvilede på den fejlagtige antagelse, at Landsskatteretten/ankenævnene har kompetence til at behandle alle klager over told- og skatteforvaltningens afgørelser, og endvidere på en opfattelse af, at begrebet afgørelser også kan udstrækkes til at omfatte det område, der i terminologien i bemærkningerne betegnes ’gråzoneområdet’, dvs. til at dække alt, hvad der er omfattet af administrativ rekurs på Skatteministeriets (skatteforvaltningslovens) område.

Ovennævnte medfører, at ordet ’afgørelse’ får to forskellige betydninger i henholdsvis skatteforvaltningslovens § 11, stk. 1, nr. 1, og § 14, stk. 2. I § 11, stk. 1, nr. 1, betyder det alene afgørelser, som Landsskatteretten/ankenævnene er kompetente til at tage under klagebehandling. I § 14, stk. 2, betyder det alt, hvad der er omfattet af administrativ rekurs på Skatteministeriets (skatteforvaltningslovens) område.

Bekendtgørelsen vedrører ikke afgørelser, som er truffet af skatte-, told- og/eller afgiftsmyndigheder, som eksisterede eller havde eksisteret forud for den 1. november 2005.

Bekendtgørelsen vedrører kun klager over SKAT, som er indgivet efter den 1. juli 2006.”

10.2. Mine sammenfattende bemærkninger

Jeg kan ikke tilslutte mig Skatteministeriets opfattelse af bekendtgørelse nr. 711 af 26. juni 2006 om afgørelser fra told- og skatteforvaltningen der ikke kan påklages til Skatteministeriet, har fornøden lovhjemmel i skatteforvaltningslovens § 14, stk. 2.

Jeg kan heller ikke tilslutte mig Skatteministeriets opfattelse af at forarbejderne til skatteforvaltningslovens § 14, stk. 2, ikke kan tillægges afgørende betydning da de hvilede på ministeriets fejlagtige antagelse om at Landsskatteretten og ankenævnenes kompetence til at behandle klager over told- og skatteforvaltningens afgørelser var mere vidtgående. Det forhold at ministeriet var i en vildfarelse, kan så at sige ikke

repareres ved at der efterfølgende helt eller delvist ses bort fra forarbejderne til bestemmelsen.

Jeg kan endvidere ikke tilslutte mig Skatteministeriets synspunkt om at ordet "afgørelse" får to forskellige betydninger i henholdsvis skatteforvaltningslovens § 11, stk. 1, nr. 1, og § 14, stk. 2. Det er ikke oplagt at tale om to forskellige afgørelsesbegreber i samme lov, og ordet "afgørelse" må fortolkes i overensstemmelse med det almindelige forvaltningsretlige afgørelsesbegreb da der ikke er holdepunkter for andet i loven eller dens forarbejder.

Som nævnt ovenfor under punkt 5 omfatter ordlyden i § 14, stk. 2, i skatteforvaltningsloven klage over told- og skatteforvaltningens *afgørelser*, men ikke klage over told- og skatteforvaltningens *sagsbehandling*, og som også nævnt er der ikke holdepunkter i lovtæksten eller forarbejderne for at fravige det almindelige forvaltningsretlige afgørelsesbegreb.

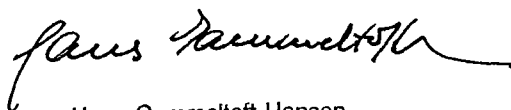
På den baggrund er det min opfattelse at der ikke er hjemmel til udstedelse af bekendtgørelse nr. 711 af 26. juni 2006 om afgørelser fra told- og skatteforvaltningen der ikke kan påklages til Skatteministeriet. Jeg mener ikke at Skatteministeriets tvivl eller vildfarelse med hensyn til afgrænsningen af Landsskatterettens kompetence kan føre til et andet resultat.

Jeg mener det er kritisabelt at Skatteministeriet udstedte bekendtgørelsen.

Jeg henstiller at ministeriet ophæver bekendtgørelsen, og jeg beder ministeriet underrette mig om det videre forløb.

Hvis Skatteministeriet ønsker at afskære rekurs til ministeriet i sager om Skats sagsbehandling – hvilket jeg har forståelse for kan være hensigtsmæssigt – henstiller jeg at der søges tilvejebragt den fornødne lovhjemmel, og at ministeriet ved formuleringen af en lovbestemmelse om afskæring af rekurs inddrager det jeg har anført ovenfor under punkt 8.2. om bekendtgørelsens § 1, 1. pkt.

København, den 11 OKT. 2006



Hans Gammeltoft-Hansen

KOPI

**Endelig redegørelse
om
ophævelse af bekendtgørelse nr. 711 af 26. juni 2006 om afgørelser fra told- og
skatteforvaltningen der ikke kan påklages til Skatteministeriet**

Jeg har modtaget Skatteministeriets brev af 4. december 2006.

I min redegørelse af 11. oktober 2006 som jeg sendte til ministeriet med brev af samme dato, konkluderede jeg at der ikke var hjemmel til udstedelse af bekendtgørelse nr. 711 af 26. juni 2006 om afgørelser fra told- og skatteforvaltningen der ikke kan påklages til Skatteministeriet. Jeg skrev at det er kritisabelt at Skatteministeriet udstedte bekendtgørelsen, og jeg henstillede at ministeriet ophæver bekendtgørelsen. Jeg bad ministeriet underrette mig om det videre forløb. Hvis Skatteministeriet ønsker at afskære rekurs til ministeriet i sager om Skats sagsbehandling, henstillede jeg at der søges tilvejebragt den fornødne lovhjemmel, og at ministeriet ved formuleringen af en lovbestemmelse om afskæring af rekurs inddrager det jeg havde anført i redegørelsen om bekendtgørelsens § 1, 1. pkt.

Skatteministeriet meddelte mig i brev af 10. november 2006 at ministeriet havde taget min henstilling til efterretning. Ministeriet henviste til at ministeriet udarbejder et udkast til et lovforslag der indeholder en lovbestemmelse om klageafkortning, og ministeriet oplyste at lovforslaget vil være en omarbejdet udgave af det lovforslag som indgår i regeringens lovprogram for indeværende folketingsår, og som er omtalt i mit følgebrev (af 11. oktober 2006). Ministeriet skrev afslutningsvist følgende:

”Lovforslaget forventes fremsat i anden halvdel af januar 2007. Det er hensigten at indsætte en bestemmelse om ophævelse af bekendtgørelse nr. 711 af 26. juni 2006 i lovforslagets ikrafttrædelsesbestemmelse.”

Den 20. november 2006 afgav jeg en foreløbig redegørelse om sagen. Jeg skrev følgende i min foreløbige udtalelse:

”Af punkt 95 i Justitsministeriets vejledning nr. 153 af 22. september 1987 om udarbejdelse af administrative forskrifter fremgår bl.a.:

’En bekendtgørelse kan kun ophæves ved en ny bekendtgørelse (eller evt. ved en kgl. anordning eller en lov).’

En bekendtgørelse ophæves normalt ved udstedelse af en ny bekendtgørelse. I de tilfælde hvor en ophævelse af en bekendtgørelse sker ved kgl. anordning eller ved lov, skyldes dette ikke at det er en juridisk nødvendighed at ophævelsen ikke sker

ved bekendtgørelse, men at det af andre – særlige og konkrete – saglige grunde er hensigtsmæssigt (eller nødvendigt) at ophævelsen sker ved kgl. anordning eller ved lov.

En bekendtgørelse der ikke har lovhjemmel skal ophæves snarest muligt efter at det er konstateret at bekendtgørelsen er uhjemlet.

Skatteministeriet har til hensigt at indsætte en bestemmelse om ophævelse af bekendtgørelsen i et lovforslag som er under udarbejdelse, og denne fremgangsmåde som er juridisk unødvendig, rejser efter min opfattelse flere spørgsmål.

For det første rejser Skatteministeriets fremgangsmåde et spørgsmål om hvorvidt kravet om at en uhjemlet bekendtgørelse skal ophæves snarest muligt, er opfyldt.

For det andet rejser ministeriets fremgangsmåde et spørgsmål om hvorvidt det er korrekt at ophæve bekendtgørelsen ved lov, ikke mindst henset til at bekendtgørelsen er uhjemlet.

For det tredje er der efter min opfattelse en usikkerhed forbundet med ministeriets fremgangsmåde idet det ikke med sikkerhed kan lægges til grund at Folketinget vedtager det lovforslag – uændret – som er under udarbejdelse i ministeriet.

Det er min foreløbige opfattelse at Skatteministeriets fremgangsmåde er klart uholdbar, og jeg er indstillet på at henstille at ministeriet straks udsteder en bekendtgørelse der ophæver bekendtgørelse nr. 711 af 26. juni 2006 om afgørelser fra told- og skatteforvaltningen der ikke kan påklages til Skatteministeriet.”

Skatteministeriet har i brev af 4. december 2006 anført følgende:

”Folketingets Ombudsmand har i brev af 20. november 2006 tilsendt Skatteministeriet ovennævnte foreløbige redegørelse.

Anledningen til udarbejdelsen af den foreløbige redegørelse er Skatteministeriets brev af 10. november 2006, hvori Skatteministeriet bl.a. oplyste, at det var hensigten at ophæve bekendtgørelsen i ikrafttrædelsesbestemmelserne til et lovforslag, der forventes fremsat i anden halvdel af januar 2007.

Det fremgår af den foreløbige redegørelse, at Folketingets Ombudsmand forventer, at bekendtgørelsen ophæves omgående ved bekendtgørelse, og at man således ikke afventer fremsættelse eller vedtagelse af lovforslag. Baggrunden er, at Folketingets Ombudsmand i sin endelige redegørelse af 11. oktober 2006 udtalte som sin opfattelse, at bekendtgørelsen er uden lovhjemmel, og at det var kritisabelt, at Skatteministeriet udstedte bekendtgørelsen.

Skatteministeriet har taget til efterretning, at det er Folketingets Ombudsmands opfattelse, at bekendtgørelsen mangler lovhjemmel.

Skatteministeriet skal som tidligere oplyst henvise til, at ministeriet for tiden arbejder med et udkast til et lovforslag, der indeholder en lovbestemmelse om klageafkortning. Udarbejdelsen af dette forslag om klageafkortning sker i løbende tæt samarbejde med Justitsministeriets Lovafdeling (Statsretskontoret), således at det sikres, at den nødvendige regulering er i nøje overensstemmelse med Justitsministeriets opfattelse af problemstillingen.

Lovforslaget forventes fremsat i anden halvdel af januar 2007. Det er fortsat Skatteministeriets opfattelse, at det ikke er hensigtsmæssigt at ophæve bekendtgørelsen på nuværende tidspunkt. Ophævelse af bekendtgørelsen vil dog ske senest i forbindelse med Skatteministeriets ovenfor omtalte lovforslag.”

Efter at have gennemgået Skatteministeriets brev af 4. december 2006 må jeg fastholde det som jeg gav udtryk for i min foreløbige udtalelse, og jeg anser således fortsat Skatteministeriets fremgangsmåde med at søge bekendtgørelsen ophævet ved en ikrafttrædelsesbestemmelse i det lovforslag som er under udarbejdelse og som forventes fremsat i januar 2007, for klart uholdbar. Jeg har noteret mig ministeriets bemærkning om at ophævelse af bekendtgørelsen dog senest vil ske i forbindelse med lovforslaget, men det er ikke helt klart hvad der ligger i denne formulering, og jeg mener fortsat at det tidsmæssige aspekt ved ministeriets fremgangsmåde er problematisk. Det kan som nævnt i min foreløbige redegørelse ikke med sikkerhed lægges til grund at Folketinget vedtager det lovforslag – uændret – som er under udarbejdelse i ministeriet. Jeg kan dertil føje at det vil være usikkert hvornår Folketinget i givet fald vedtager lovforslaget.

Det er efter min opfattelse kritisabelt at ministeriet ikke ophævede bekendtgørelsen snarest muligt efter ministeriets modtagelse af min redegørelse af 11. oktober 2006 hvori jeg konkluderede at der ikke var hjemmel til udstedelse af bekendtgørelsen.

Jeg henstiller at ministeriet straks ophæver bekendtgørelsen, og jeg beder om underretning om det videre forløb.

Jeg har noteret mig at ministeriet har taget til efterretning at bekendtgørelsen mangler lovhjemmel, og jeg går ud fra at ministeriet behandler klager over Skats sagsbehandling som om bekendtgørelsen ikke var udstedt.

Jeg har i dag orienteret Folketingets Retsudvalg, Folketingets Skatteudvalg og skatteministeren om sagen samt om forløbet af sagerne vedrørende sagsudlægningsbekendtgørelsen, Skatteministeriets kompetence til at behandle klager over (nu) Skat efter 1. november 2005 og hjemlen til udstedelse af bekendtgørelse nr. 711 af 26. juni 2006 om afgørelser der ikke kan påklages til Skatteministeriet.

København, den 18 DEC. 2006



Hans Gammeltoft-Hansen