



**SKATTEMINISTERIET**

**Notat**

J.nr. 2006-730-0184  
14. september 2006

## **Redegørelse i anledning af Skatteministeriets udstedelse af bekendtgørelse nr. 711 af 26. juni 2006**

### Indledning

Folketingets Ombudsmand har den 12. juli 2006 anmodet Skatteministeriet om en redegørelse i henhold til ombudsmandslovens § 17, stk. 1, 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.

Folketingets Ombudsmand beder 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. Folketingets Ombudsmand beder om, at Skatteministeriet inddrager de almindelige bemærkninger til lovforslaget om § 14, stk. 2, jf. afsnit 4.3.2. i lovforslag nr. L 110 af 24. februar 2005.

Folketingets Ombudsmand beder 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. Folketingets Ombudsmand beder i fortsættelse heraf Skatteministeriet om nærmere at redegøre for betydningen i denne forbindelse af bestemmelsen i bekendtgørelsens § 2, stk. 2.

Folketingets Ombudsmand henviser til sin endelige redegørelse af 15. maj 2006 i sagen vedrørende Skatteministeriets (departementets) kompetence til at behandle klager over (nu) Skat.

### Bekendtgørelse nr. 711 af 26. juni 2006, hjemmel og forarbejder

Den omhandlede bekendtgørelse har følgende ordlyd:

”Bekendtgørelse om afgørelser fra told- og skatteforvaltningen, der ikke kan påklages til Skatteministeriet

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.”

Bekendtgørelsen er udstedt i medfør af skatteforvaltningslovens § 14, stk. 2. § 14 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.”

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 myndigheds 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 be-

myndigelse 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 Landsskatteretten 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

de mellem egentlige afgørelser og beslutninger om sagsbehandling, f.eks. om hvilke oplysninger, der skal tilvejebringes, for at der kan træffes en lovlige afgørelse. Enhedsforvaltningens afgørelser spænder også fra afgørelser om egentlig myndighedsudøvelse over for en borger til afgørelser om driftsmæssige eller personale-mæssige 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.”

#### Retstilstanden før 1. november 2005

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. affaldsavgiftslovens § 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 ”sagsudlægningsbekendtgørel-



sen". 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.

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 ek-

sistensen 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 sagsbehandlingsform og gennemførelse, klage over sagsbehandlings 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 rekurreres 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 "gråzonenområdet" – 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.

#### 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 afledt 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 myn-

dighed 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 afkorting 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/ankenævnens 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/ankenævnen, til en anden klageinstans, eller til at afskære klage til Landsskatteretten/ankenævnen. Dette vil efter Skatteministeriets opfattelse også være i overensstemmelse med skatteministerens tilkendegivelser over for Folketinget i forbindelse med behandlingen af lovforslaget.

#### Afgrænsning af Landsskatterettens/ankenævnens 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/ankenævnen behandler *alle* told- og skatteforvaltningens af skatteforvaltningsloven omfattede afgørelser på nær de specifikt undtagne.

Det er således Skatteministeriets opfattelse, at Landsskatteretten/ankenævnen 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/ankenævnens kompetenceområde efter Skatteministeriets opfattelse foretages således:

Landsskatteretten/ankenævnen 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/ankenævnens 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.

#### 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.

ter, 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.

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 klageafkortningsbekendtgørelsen 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.

#### 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 klagein-

stans 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.

#### 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 ”gråzonerområdet”, 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.