

Udskriftsdato: 13. december 2025

FOU nr 2018.10 (Gældende)

2018-10. Egen drift-undersøgelse af 30 sager i SKAT og Landsskatteretten

Ministerium: Folketinget

Opfølgning / Opfølgning til

LOV nr 606 af 12/06/2013 § 15, stk. 1 - LBK nr 433 af 22/04/2014 § 24

2018-10. Egen drift-undersøgelse af 30 sager i SKAT og Landsskatteretten

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

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

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

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

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

(Sag nr. 17/00615)

Herunder gengives ombudsmandens redegørelse i sagen:

1. Generelt om undersøgelsen

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

Ved gennemgangen af de 30 sager har jeg set på, om de undersøgte myndigheder – SKAT, Landsskatteretten og Skatteankestyrelsen som sekretariat for Landsskatteretten – har handlet i strid med gældende ret

eller på anden måde gjort sig skyldige i fejl og forsømmelser ved udøvelsen af deres virksomhed, jf. ombudsmandslovens § 21.

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

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

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

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

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

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

2. Undersøgelsens hovedkonklusioner

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

3. Den praktiske fremgangsmåde og metodiske spørgsmål

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

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

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

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

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

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

7 sager om transport (sagsgruppe 20.16.28)

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

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

4 sager om hobbyvirksomhed, landbrug (sagsgruppe 30.04.05)

5 sager om udlejning af fast ejendom (sagsgruppe 31.15.00)

1 sag om kursansættelse (sagsgruppe 42.01.02)

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

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

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

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

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

4. Nærmere om min behandling af de udvalgte emner

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

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

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

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

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

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

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

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

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

5. Skattemyndighedernes rolle og adfærd

5.1. Overordnet om god forvaltning

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

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

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

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

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

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

5.2. Respektfuld og grundig sagsbehandling understøtter tilliden

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

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

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

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

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

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

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

”Sprogbrug

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

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

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

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

Sagen drejede sig om udlejning af fast ejendom. Skatteyderen havde fradraget flere vedligeholdelsesudgifter på ejendommen, herunder til renovering af kloak. SKAT godkendte flere af udgifterne, men fore-

slog (agterskrivelse af 30. september 2013) at nedsætte fradraget for kloakudgiften skønsmæssigt. SKAT mente, at hovedparten af udgiften var en ikke-fradragsberettiget forbedringsudgift, og henviste til stats-skattelovens §§ 4 og 6.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

6. Manglende overblik over sagsakter i SKAT

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

I en kommentar til SKATs forslag til forhøjelse af værdien af fri bil henviste skatteyderens advokat til de bemærkninger, som han havde anført i selskabets sag.

SKAT anførte i afgørelsen, at SKAT fastholdt skatteansættelserne. SKAT henviste i den forbindelse til ”det med sagen vedrørende [selskabet] anførte”.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

SKAT forhøjede på den baggrund lejeindtægten for skatteyderen.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

7. Skønsmæssige skatteansættelser

De såkaldte bevisskøn og værdiskøn har stor betydning på skatteområdet.

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

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

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

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

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

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

To sager kan illustrere det anførte:

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

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

Skatteyderen ejede en toværelses lejlighed, der var opdelt i en boligdel og en erhvervsdel. Erhvervsdelen (36 m²) blev udlejet som kontorfællesskab til tre selskaber: skatteyderens eget selskab, skatteyderens brors selskab og en fremmed lejer. I det undersøgte år 2012 betalte hver lejer 1.250 kr. om måneden, så den samlede månedlige lejeindtægt var på 3.750 kr.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

SKATs opfattelse af, at skatteyderens dankorthævninger i 2011 skulle betragtes som retningsgivende, indebar, at SKAT forhøjede skatteyderens indkomst for årene 2010 og 2012 med differencen mellem dankorthævningen i 2011 og dankorthævningerne i henholdsvis 2010 og 2012 – dvs. forhøjelser på 88.746 kr. i 2010 og 114.000 kr. i 2012.

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

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

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

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

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

8. Skattemyndighedernes stillingtagen til partsanbringender

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

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

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

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

Eksemplerne har jeg fundet i såvel SKATs som Landsskatterettens afgørelser.

8.1. Generelt om begrundelsespligten

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Tilsvarende krav fremgår udtrykkeligt af § 12, stk. 2, i bekendtgørelse nr. 1428 af 13. december 2013 om Landsskatterettens forretningsorden, hvorefter begrundelsen ”skal angive Landsskatterettens stillingtagen til de af klageren anførte forhold og synspunkter, i det omfang disse forhold og synspunkter må anses for relevante i forhold til sagens afgørelse”.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Til illustration kan nævnes to eksempler:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Det havde derfor efter min opfattelse været bedst stemmende med god forvaltningsskik, at Landsskatte retten kortfattet havde angivet, at omlægningssynspunktet ikke var tillagt betydning.

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

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

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

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

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

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

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

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

9. Landsskatterettens prøvelse af ansættelsesfrister

9.1. Retsgrundlaget

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

9.2. Min vurdering på grundlag af de 30 gennemgåede sager

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

10. Opfølgning på redegørelsen

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Bilag kan ses på Folketingets Ombudsmand hjemmeside: http://www.ombudsmanden.dk/find/udtalelser/beretningssager/alle_bsager/2018-10/