

Offentliggjort d. 7. maj 2013

Klage over behandling af spørgsmål, der ikke er afgørelser – SKAT's retningslinier for behandling af indsigelser – SKM2013.211.SKAT ©

*Af advokat (L) Bodil Christiansen og
advokat (H), cand. merc. (R) Tommy V. Christiansen*

www.v.dk

SKAT har ved en meddelelse af 5/4 2013 fastsat reviderede retningslinier for behandling af indsigelser over SKATs behandling af spørgsmål, som ikke er "afgørelser" i skatteforvaltningslovens forstand. Retningslinierne indeholder ingen oplysninger om retsvirkningerne af indsigelser, hvor der er grundlag for at imødekomme skatteyderens synspunkter.

Efter skattestyrelseslovens § 11, stk. 1 afgør Landsskatteretten klager over *afgørelser* truffet af bl.a. Told- og skatteforvaltningen, Skatterådet og Skatteankenævnene.

Begrebet "afgørelse" er centralt både i den almindelige forvaltningsret og i skatteretten, og der opereres i skatteforvaltningsloven med en klar sondring mellem på den ene side afgørelser og på den anden side andre beslutninger m.v., der falder udenfor begrebet afgørelse. I de almindelige bemærkninger til skatteforvaltningsloven fandt Skatteministeriet da også anledning til at definere begrebet afgørelse i et særskilt afsnit om "Terminologi", jf. herved FT 2004/05, 2. saml., tillæg A, s. 4258, 2. sp., hvor det anføres, at: "*Begrebet afgørelse anvendes om en retsakt; det vil sige en udtalelse, der går ud på at fastsætte, hvad der er eller skal være ret i et foreliggende tilfælde.*"

De almindelige bemærkninger til skatteforvaltningsloven lader dog samtidig forstå, at begrebet afgørelse i skatteforvaltningslovens forstand i praksis næppe altid lige let lader sig afgrænse. Således anføres i forslaget til skatteforvaltningsloven i tilknytning til for-

Offentliggjort d. 7. maj 2013

slagets bemærkninger om det administrative klagesystem, jf. FT 2004/05, s. saml., tillæg A, s. 4246, 1. sp., at:

”Det foreslås for så vidt angår Landsskatteretten, at alle klagesager som udgangspunkt afgøres i Landsskatteretten som sidste administrative klageinstans. ... 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 lovlige afgørelse. Disse klager spænder også fra klager over afgørelser om egentlig myndighedsudøvelse over for en borger til klager over afgørelser om driftsmæssige forhold, herunder personale-spørgsmål.

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.”

Bestemmelsen i skatteforvaltningslovens § 14, stk. 2 var møntet på denne sidstomtalte kategori af afgørelser, dvs. beslutninger, der ikke kan anses som afgørelser i skatteforvaltningslovens § 11's forstand.

Flere konkrete sager fra de senere år har vist, at reglerne om klagebehandling af beslutninger m.v., der ikke opfylder kriteriet for at kunne anses som en afgørelse i skatteforvaltningslovens forstand, kan have ganske stor betydning. Eksempelvis kan peges på sagen ref. i SKM2012.335.LSR, omtalt i JUS 2012/25, hvor SKAT's anmodning til en dansker bosat i Australien om fremsendelse af oplysninger i form af bankkontoudskrifter fra en dansk bank måtte anses som en processuel beslutning vedrørende sagens oplysning, og følgelig ikke kunne anses som en forvaltningsretlig afgørelse, der kunne påklages til Landsskatteretten.

Offentliggjort d. 7. maj 2013

Af skatteforvaltningslovens § 14, stk. 2 i bestemmelsens oprindelige udformning fremgik, at ”Skatteministeren kan fastsætte regler om retten til at klage over told- og skatteforvaltningens afgørelser.”

Kort efter lovens ikrafttrædelse blev denne bemyndigelse anvendt til udstedelse af bl.a. bekendtgørelse nr. 711 af 26/6 2006 om *afgørelser* [min fremhævnning] fra told- og skatteforvaltningen, der ikke kan påklages til Skatteministeriet, hvorefter Told- og skatteforvaltningens ”...stillingtagen til *spørgsmål om sagsbehandling* [min fremhævnning]..” ikke kunne påklages til Skatteministeriet. Formålet var bl.a. at afskære en klageadgang til Skatteministeriet vedrørende SKATs behandling af sagsbehandlingsmæssige spørgsmål m.v., som ikke havde tilknytning til konkrete sager om skatteansættelse m.v. og som derfor ikke kunne indbringes for Landsskatteretten.

Ombudsmanden indledte i foråret 2006 en undersøgelse af, hvorvidt skatteforvaltningslovens § 14, stk. 2 i bestemmelsens dagældende udformning indeholdte fornøden hjemmel til at udstede regler, hvorefter told- og skatteforvaltningens stillingtagen til spørgsmål om sagsbehandling ikke kunne påklages til Skatteministeriet. I en redegørelse af 11/10 2006 konkluderede Ombudsmanden, at ordlyden i § 14, stk. 2 omfattede klage over told- og skatteforvaltningens afgørelser, men ikke klage over told- og skatteforvaltningens sagsbehandling. Efter ombudsmandens opfattelse var der ikke holdepunkter i lovtæksten eller forarbejderne for at fravige det almindelige forvaltningsretlige afgørelsesbegreb. På den baggrund var det ombudsmandens opfattelse, at der ikke var hjemmel til at udstede bekendtgørelse nr. 711 af 26/6 2006, og kort tid efter blev bekendtgørelsen ophævet.

Problemstillingen blev imidlertid taget op umiddelbart herefter i forslaget til lov nr. 345 af 18/4 2007 om Landsskatterettens og Skatteministeriets kompetence i visse sager m.v. Skatteministeriet havde sammen med Justitsministeriet i tilknytning til dette lovforslag foretaget en nærmere undersøgelse af retsgrundlaget og nåede frem til, at de almindelige ulovbestemte regler om administrativ rekurs indebærer, at det kun er SKATs afgørelser, der - i det omfang rekursen ikke er afskåret - kan påklages til Skatteministeriet – og således ikke underinstansens beslutninger og anden forvaltningsvirksomhed, der ikke har

Offentliggjort d. 7. maj 2013

karakter af afgørelser. Ministeriet konkluderede i den forbindelse videre, jf. herved de almindelige bemærkninger til lovforslaget, at:

”Det bemærkes, at denne opfattelse fører til, at § 1, 1. pkt., i bekendtgørelse nr. 711 af 26. juni 2006 er uden selvstændigt retligt indhold. De nævnte almindelige ulovbestemte regler om administrativ rekurs indebærer således, at der ikke er adgang til at påklage SKATs stillingtagen til spørgsmål om sagsbehandling til Skatteministeriet, herunder f.eks. spørgsmål om den generelle sagsbehandlingstid samt tilsidesættelse af god forvaltningsskik.

Hvis den nævnte opfattelse lægges til grund, vil der endvidere ikke være retligt behov for at tilvejebringe en særlig lovbestemmelse, hvorefter det administrativt kan bestemmes, at andre spørgsmål end klage over told- og skatteforvaltningens afgørelser, ikke kan påklages til anden administrativ myndighed.

For at udelukke enhver tvivl om retsstillingen på det foreliggende område foreslås det imidlertid, at der tilvejebringes udtrykkelig lovhjemmel til at afskære, at andre spørgsmål end afgørelser og sagsbehandlingsspørgsmål, som knytter sig til afgørelser, i kraft af reglerne om administrativ rekurs kan indbringes for Skatteministeriet.

...

Retssikkerhedsmæssigt anses det for betryggende, at der nu tilvejebringes sikker lovhjemmel for, at den før skatteforvaltningsloven værende praksis, hvorefter skatteministeren ikke behandlede klager over de underordnede skattemyndigheders sagsbehandling, kan videreføres.”

Situationen var således den, at *afgørelser* kunne påklages til Skatteministeriet, med mindre rekurs var afskåret, hvilket er hovedreglen på skatteområdet, hvor klager over afgørelser behandles af Landsskatteretten. Klager over *andre beslutninger m.v. end afgørelser*, dvs. procesbeslutninger og faktisk forvaltningsvirksomhed, kunne allerede efter hidtidig praksis ikke indbringes for Skatteministeriet.

På denne baggrund og med henblik på øget klarhed i lovgrundlaget blev skatteforvaltningslovens § 14 ændret ved lov nr. 345 af 18/4 2007 med virkning fra 1/5 2007. Således fremgår nu af § 14, stk. 2, 1. pkt., at skatteministeren kan bestemme, at told- og skatteforvaltningens afgørelser ikke kan påklages til anden administrativ myndighed, og

Offentliggjort d. 7. maj 2013

videre af stk. 3, at skatteministeren kan bestemme, at told- og skatteforvaltningens behandling af andre spørgsmål ikke kan påklages til anden administrativ myndighed.

Ved bekendtgørelse nr. 409 af 1/5 2007 § 1, stk. 2 bestemte skatteministeren umiddelbart herefter, at Told- og skatteforvaltningens behandling af spørgsmål, som ikke er afgørelser, ikke kan påklages til Skatteministeriet. Tilsvarende fremgår nu af bekg. nr. 1151 af 3/12 2012, § 1, stk. 2.

Senere i 2007 udstedte SKAT meddelelsen ref. i SKM2007.795.SKAT, hvor SKAT - som det anføres i meddelelse - ud fra et retssikkerhedsmæssigt synspunkt fastsatte retningslinier, der indebærer, at indsigelser af den nævnte art kunne behandles hos SKAT. Meddelelsen er siden afløst af lignende meddelelser, se herved SKM2008.782.SKAT, SKM2009.154.SKAT, SKM2010.740.SKAT og senest SKM2013.211.SKAT om Retningslinjer for behandling af indsigelser over SKATs behandling af spørgsmål, som ikke er afgørelser.

Efter meddelelsen ref. i SKM2013.211.SKAT gælder retningslinjerne for indsigelser over SKATs behandling af spørgsmål, som ikke er afgørelser, og som ikke har betydning for en afgørelses gyldighed. Det gælder eksempelvis indsigelser over sagsbehandlingstid, indsigelser over mangelfuld vejledning og indsigelser over en medarbejders adfærd.

Efter retningslinierne er der adgang til to behandlinger af sådanne klager. Klagerne skal således i første fase behandles af direktøren for det pågældende forretningsområde, som indsigelsen vedrører. Er klageren utilfreds med resultatet heraf, skal en sådan indsigelse efter klagerens anmodning i anden fase behandles af SKATs Borger- og Retssikkerhedschef.

Retningslinierne melder derimod intet om eventuelle konsekvenser af en klage, der må anses for begrundet, herunder eksempelvis om der kan blive tale om en påtale eller anden form for reaktion vedrørende adgangen til at foretage givne sagsbehandlingsskridt, om en klage har opsættende virkning m.v.

Offentliggjort d. 7. maj 2013

Den skatteyder, hvis synspunkter imødekommes i en sådan klagesag, må forudses at rejse spørgsmålet om, hvorvidt der reelt er tale om en paradeforestilling i et klagesystem bestående af SKAT's egne medarbejdere, hvor klagen er uden reelle konsekvenser for skatteyderen selv og for andre skatteydere - og dermed blot et slag i luften. Ganske vist er det efter Den Juridiske Vejledning, afsn. A.A.1.2. tanken, at Borger- og Retssikkerhedschefen skal fungere selvstændigt og uafhængigt af hele koncernen. Men Borger- og Retssikkerhedschefen er ansat af og i koncernen, og refererer, ligeledes ifølge Den Juridiske Vejledning, til departementschefen.

Noget andet er, at der i retningslinierne er fastsat bestemmelser om, hvad der i retningslinierne betegnes som "Kvalitetssikring af behandlingen af indsigelser." Det fremgår således afslutningsvist af meddelelsen, at Borger- og Retssikkerhedschefen kvartalsvist følger op på indsigelser og svar herpå og drøfter status med direktøren for SKAT, alt med henblik på at sikre den fornødne kvalitet, herunder ensartethed, i behandlingen af indsigelserne. Videre fremgår, at Borger- og Retssikkerhedschefen afgiver en årlig beretning om behandlingen af indsigelserne, som vil blive offentliggjort.

For nu at vende tilbage til sagen ref. i SKM2012.335.LSR fandt skatteyderen den i sagen omhandlede processuelle beslutning, dvs. SKAT's beslutning om at anmode udlandsdanskere om fremsendelse af oplysninger i form af bankkontoudskrifter fra en dansk bank, "...indgribende og belastende for klageren". Situationen er imidlertid den, at klageren i den pågældende sag er afskåret fra at klage til Landsskatteretten, og derudover alene har adgang til, hvad der vel bedst kan anses som en kulancemæssig klagebehandling i SKAT ved henholdsvis direktøren for det pågældende forretningsområde og SKAT's Borger- og Retssikkerhedschef.

Denne retsstilling må give anledning til bekymring ikke blot hos denne skatteyder, men også hos KASI-Jesper og andre skatteydere, der har prøvet kræfter med skattemyndighederne.

Retsstillingen på området rejser naturligt spørgsmålet om, hvad der gælder vedrørende klage til Ombudsmanden. Efter ombudsmandslovens § 14 kan klage over forhold, der kan påklages til en anden forvaltningsmyndighed, ikke indgives, førend den anden for-

Offentliggjort d. 7. maj 2013

valtningsmyndighed har truffet afgørelse. Den i retningslinierne ref. i SKM2013.211.SKAT angivne ”klagebehandling” ses ikke at konstituere en klagebehandling ved en anden forvaltningsmyndighed, og Ombudsmanden må således antages umiddelbart at kunne behandle klager af denne karakter, se hertil Jan Pedersen i TfS 2006, 555 og tillige Den Juridiske Vejledning, afsn. A.A.1.10.

— o —