



Evaluering af implementeringen
af initiativer fra projekt

Afgørelser i Kundeservice

Juni 2016

Indholdsfortegnelse

1.	Indledning.....	3
1.1	<i>Forretningsområdet Kundeservice</i>	4
2.	Baggrunden for projektet	4
2.1	<i>Rapporten i hovedtræk.....</i>	5
2.2	<i>Nye projekter i SKAT.....</i>	7
3.	Skatteforvaltningslovens regler om ordinær og ekstraordinær genoptagelse8	
3.1	<i>Ordinær genoptagelse</i>	9
3.2	<i>Ekstraordinær genoptagelse</i>	10
3.2.1	Objektiviserede regler om ekstraordinær genoptagelse.....	10
3.2.2	Skønmæssige regler om ekstraordinær genoptagelse	12
3.3	<i>Reaktionsfrist.....</i>	14
4.	Evaluerings af et antal afgørelser	14
4.1	<i>Understøttende processer i sagsforløbet</i>	15
4.1.1	Visiteringsplaner.....	15
4.1.2	Arbejdsbeskrivelser	16
4.1.3	Journalisering.....	18
4.1.4	Vurderinger og anbefalinger.....	19
4.2	<i>Sagsindgang.....</i>	20
4.2.1	Visitering	20
4.2.2	Visiteringsafgørelser.....	21
4.2.3	Partsrepræsentation.....	23
4.2.4	Vurderinger og anbefalinger.....	23
4.3	<i>Sagsbehandling.....</i>	26
4.3.1	Sagsnotater.....	26
4.3.2	Officialmaksimen – pligt til at oplyse og undersøge	27
4.3.3	Sagsbehandlingstid	28
4.3.4	Vurderinger og anbefalinger.....	30
4.4	<i>Afgørelsen.....</i>	31
4.4.1	Begrundelse	31
4.4.2	Klagevejledning	33
4.4.3	Vurderinger og anbefalinger.....	33
5.	Bilag	36
5.1	<i>Eksempel på sagsnotat-skabelon</i>	36

1. Indledning

Borger- og retssikkerhedschefen har i sin arbejdsplan for 2015 angivet, at hun løbende har været holdt orienteret om projektet *Afgørelser i Kundeservice*, der blev gennemført i SKATs forretningsområde Kundeservice i perioden fra september 2013 til april 2015. Selve implementeringen foregik i efteråret 2014.¹

Projekt *Afgørelser i Kundeservice* er afsluttet, og det er aftalt med ledelsen i Kundeservice, at Borger- og retssikkerhedschefen skal evaluere implementeringen af projektets initiativer.

Det fremgår af Borger- og retssikkerhedschefens arbejdsplan for 2015, at følgende elementer vil indgå i evalueringen:

- Gennemgang af konkrete afsluttede sager, som bliver tilfældigt udvalgt
- Gennemgang af processerne for sagernes modtagelse, oprettelse og visitering, jf. projektets anbefaling af skærpet fokus på optimering af sagsprocesserne
- Vurdering af projektets initiativ om ”kun-et-leds”-princippet og visiteringsplaner
- Vurdering af afgørelsernes indhold, dvs. kvalitet og ensartethed²

I evalueringen skal indgå en vurdering af udvalgte afdelingers implementering af projektets initiativer. Samtidig skal evalueringen indeholde en vurdering af projektets betydning for borgere og virksomheder, samt for medarbejdere beskæftiget med afgørelser i Kundeservice.

Borger- og retssikkerhedschefens overordnede formål med evalueringen er at undersøge, hvilken betydning implementeringen af projektets initiativer har haft for afgørelsernes kvalitet. Evalueringen sker med udgangspunkt i Kundeservices implementering af nye visiteringsinitiativer i afgørelsessager, samt med udgangspunkt i Kundeservices anvendelse af de formelle regler i den konkrete sagsbehandling. Dette er i overensstemmelse med det fokus, som projektet ifølge sin rapport har haft.

Evalueringen omfatter de afdelinger i Kundeservice, hvor der træffes afgørelser. Som et pilotprojekt omfatter denne første evaluering imidlertid kun et antal afgørelser, der er truffet i driftsenhederne *Afgørelser – Skat* og *Afgørelser – Moms og Afgifter* i Kundeservice Erhverv.

Evalueringen af implementeringen af projektets initiativer bygger på skriftligt materiale fra Kundeservices SharePoints, på fremsendt materiale fra Kundeservice Erhverv og fra projektlederen, samt på 40 tilfældigt udvalgte afgørelser fra Kundeservice Erhverv. De udvalgte sager – der alle omhandler anmodninger om ekstraordinær genoptagelse – er afsluttet i maj og juni 2015.³

¹ Fremgår af projektets forelæggelse for Kundeservice-ledelsen, ”Projekt Afgørelser i Kundeservice – Nedlukningsdokument”.

² Se arbejdsplanens afsnit 2.1.6 *Evaluering af implementeringen af projekt ”Afgørelser i Kundeservice”*.

³ Hjemmesiden www.randomizer.org blev benyttet til at udsøge sager til evalueringen.

1.1 Forretningsområdet Kundeservice

SKAT blev fra 1. april 2013 organiseret i seks forretningsområder. Fra den 1. april 2016 blev forretningsområdet SKAT IT nedlagt, og Kundeservice er nu et af de nuværende fem forretningsområder.

Kundeservices opgaver⁴ beskrives således på SKATs SharePoint (uddrag):

Hovedfokus i SKATs kundeservice er, at borgere og virksomheder kan afregne deres skat nemt og korrekt. For de fleste er der automatiske løsninger, som betyder at borgerne kan nøjes med at tjekke oplysningerne. SKATs mål er, at mest muligt klares automatisk, at der er gode digitale løsninger og vejledninger og at der er en effektiv og god sagsbehandling og service, hvor der er behov for individuel behandling. SKATs Kundeservice består af et vejledningsområde og et afregningsområde... SKATs Kundeservice varetages af ca. 2.100 medarbejdere fordelt på otte specialiserede afdelinger.

De afdelinger, hvor der efter forretningsområdets opfattelse træffes afgørelser, og som derfor er omfattet af dette projekt, er Ejendom, Erhverv, Person, Motor og Udland.⁵

2. Baggrunden for projektet

McKinsey & Company foretog i 2012 en analyse af, hvilke effektiviserings tiltag, der kunne opfylde bevillingsfaldet for SKAT i finanslovsforslaget for 2013 og kommende år.⁶ På baggrund af analysen udarbejdede SKAT en samlet plan for effektiviseringer for hele organisationen. Der blev i denne forbindelse foreslået en række initiativer på Kundeservices område. Projektet *Effektivisering af Afgørelser* fremgår som et effektiviseringsinitiativ i SKATs Effektiviseringsplan.

Som led i projektet er der udarbejdet en rapport med anbefalinger, krav og forslag til sagsbehandling af afgørelser i Kundeservice, jf. nedenfor under afsnit 2.1 *Rapporten i hovedtræk*. Rapporten forelå i august 2014 under titlen *Afgørelser i Kundeservice* (herefter: Rapporten).

Projektet var en del af SKATs samlede effektiviseringsinitiativer, og dets oprindelige formål var at nedbringe Kundeservices årsværksforbrug på dette område med 49 bruttoårs-

⁴ Kundeservices opgaver initieres af især henvendelser fra borgere og virksomheder. Omfanget af disse eksterne henvendelser fastlægger således behovet for ressourcer i Kundeservice.

⁵ Juridisk Administration og Told er organisatorisk blevet tilknyttet andre forretningsområder efter projektets start og omfattes derfor ikke af Borger- og retssikkerhedschefens evaluering. Juridisk Administration blev organisatorisk flyttet fra Kundeservice pr. 21. oktober 2013, mens Told blev flyttet pr. 1. marts 2015.

⁶ McKinseys *Analyse af Skatteministeriet* af 18. december 2012 indeholdt effektiviserings tiltag, som sammen med SKATs eksisterende initiativer kunne reducere SKATs ressourceforbrug med 894 millioner kroner årligt. Besparelsen svarer til en reducere på ca. 17 procent i forhold til ressourceforbruget i 2011, som af McKinsey blev opgjort til ca. 5,2 mia. kr., jf. rapportens pkt. 0.4.

værk.⁷ Implementering af projektets initiativer skulle bidrage til, at afgørelsesområdet kunne forvaltes med færre ressourcer uden at gå på kompromis med kvaliteten.

Efter drøftelser med Borger- og retssikkerhedschefen besluttede Samarbejdsudvalget i Kundeservice efterfølgende, at projektet i højere grad end oprindeligt planlagt skulle fokusere på kvaliteten af afgørelserne.⁸ Projektet blev herefter omdøbt fra *Effektivisering af afgørelser i Kundeservice* til *Afgørelser i Kundeservice*.

2.1 Rapporten i hovedtræk

Rapporten er udarbejdet af en projektgruppe, som refererede til en styregruppe⁹ bestående af underdirektørerne i Kundeservice-afdelingerne Erhverv, Person, Ejendom, Motor, det daværende Told, underdirektøren for Juridisk Administration fra forretningsområdet HR og Stab, samt en kontorchef fra Udvikling (processejer). Projektgruppen¹⁰ bestod af medarbejdere fra disse afdelinger samt to projektkonsulenter fra Effektiviseringskontoret i forretningsområdet Økonomi.

Rapporten danner grundlag for implementeringen og beskriver, at projektets overordnede formål er effektivisering på afgørelsesområdet. Det fremgår af Rapporten, at formålet skal opnås

... ved at

- *Udarbejde og følge processtandarder, der understøtter kvalitet i afgørelserne, samt optimere og effektivisere nuværende arbejdsgange og processer*
- *Hæve produktiviteten, så den er på niveau med de mest produktive områder, herunder hæve produktiviteten for de tidligere regionale afgørelser*
- *Samling af opgaver og etablering af landsdækkende sagspools*
- *Undersøge mulighederne for at styre på tilgangen af afgørelser*
- *Videreformidle de forslag, der kommer til systemforbedringer og ny lovgivning som følge af projektet¹¹*

For at nå projektets formål opstilles der i Rapporten en række krav, forslag og anbefalinger til afdelingerne. Det er væsentligt at bemærke, at de enkelte afdelinger selv kunne vurdere, om et eller flere af de foreslåede initiativer allerede var gennemført – og dermed ikke skulle igangsættes på ny.

⁷ McKinseys analyse skulle bl.a. imødekomme et fald på 1.053 årsværk – fra 7.497 i 2012 til 6.444 i 2016, jf. ”Regeringens forslag til finanslov 2013” i Indblik d. 27. august 2012.

⁸ Referat fra møde i SU Kundeservice den 19. august 2014, j.nr. 14-0002008.

⁹ På ProjektPortalen på SKATs SharePoint beskrives styregruppen som et organ, som ”... sikrer ressourcer til arbejdet i projektet, træffer overordnede beslutninger, bidrager med koordinering og forankring på tværs af organisationen og følger op på projektets fremdrift.”

¹⁰ En projektgruppes opgaver ses ikke defineret af SKAT. På SKATs ProjektPortal lyder opgavebeskrivelsen for *projektledelse* således: ”Planlægning, uddelegering, overvågning og styring af alle aspekter af et projekt og motivering af alle involverede, med henblik på at opnå projektets mål i form af præstationsmål for tid, udbytte, omfang, risici, omkostninger og kvalitet.”

¹¹ Rapporten afsnit 2. *Baggrund, formål, mål, afgrænsning og organisering.*

Rapportens krav mv. kan kort sammenfattes således:

- Sagsindgangene til de enkelte afdelinger skal analyseres med henblik på at omkostningseffektivisere sagsmodtagelsen. I den ideelle verden vil henvendelser til SKAT skulle indsendes i standardiseret form og vedlagt de rette bilag i en af SKAT foruddefineret sagsindgang.
- Ensartede sagstyper bør samles i den samme afdeling.
- Oprettelse af såkaldte dynamiske ressourcegrupper, som kan sættes ind i spidsbelastningsperioder, og som kan hjælpe til med nødlidende opgaver på tværs af afdelingen og på tværs af afdelinger inden for forretningsområdet.
- Alle afdelinger bør knyttes til landsdækkende faglige netværk gennem en kontaktpersonordning.
- Ved tvivl om forståelsen af Den juridiske vejledning skal sagsbehandlere kunne kontakte forfatteren af det relevante afsnit for hurtigt at få en afklaring.
- Der skal udarbejdes arbejdsbeskrivelser for alle sagstyper efter projektets skabelon. Disse skal give medarbejderne et hurtigt og effektivt overblik over de handlinger, som skal foretages i sagsforløbet. Arbejdsbeskrivelserne skal drøftes og vedligeholdes jævnlige.
- Den rigtige sagsbehandler skal have sagen ved første visitering. Dette benævnes ”kun-et-leds”-princippet.
- Der skal udarbejdes en visiteringsplan for alle sagstyper efter projektets skabelon.
- Der skal – om muligt – træffes en afgørelse allerede i forbindelse med visiteringen (visiteringsafgørelse).

Projektet er formelt afsluttet ved et nedlukningsdokument, som blev godkendt af Change Board¹² den 14. april 2015.

Det fremgår blandt andet af dokumentet, at

- projektets implementering skete ved orienteringsmøder for alle ledere og medarbejdere i Kundeservice, der laver afgørelser,

¹² Et Change Board er et forum med deltagelse af bl.a. økonomidirektøren. Anvendes ved implementering af forandringsstyring og IT, jf. SKAT-SharePoint (Forandringsstyring og IT). På SKAT-SharePoint og på intranettet er der søgt efter oplysninger, som beskriver formål og opgaver for Change Board. Der er kun fundet et notat fra 2009, som forekommer utidssvarende, og som ikke beskriver en arbejdsopgave vedrørende nedlukning af projekter.

- styregruppen ultimo 2014 har bedt de deltagende afdelinger om en status på implementeringen. Denne status viste, at afdelingerne selv vurderede at være meget vidt med implementeringen af projektets anbefalinger,
- projektet har været medvirkende til, at en række nye initiativer har set dagens lys til gavn for effektiv sagsbehandling – eksempelvis Wizard-løsninger, risikobaseret/intelligent genoptagelse samt elementer, som kan bruges i Målsættende Ledelse,
- projektets oprindelige gevinstrealisering på 49 årsværk efter McKinsey-analysen undervejs i projektforsløbet er blevet suppleret med et mål om fokus på øget kvalitet, og
- det er for tidligt at konkludere noget om projektets effektiviseringsgevinster.

2.2 Nye projekter i SKAT

Efterfølgende har Kundeservice igangsat projekt *Sagsbehandling i Kundeperspektiv (SIK)*. Borger- og retssikkerhedschefen er orienteret om, at SIK med afsæt i anbefalingerne fra projekt *Afgørelser i Kundeservice* skal videreudvikle processer for sagsbehandling i Kundeservice. Det er blandt andet hensigten at udbrede Wizard-løsninger, hvorved forstås løsninger, som – afhængig af sagsområdet – skal kunne automatisere hele eller dele af sagsbehandlingen.¹³

Som opfølgning på initiativerne i ”SKAT ud af krisen” har Kundeservice igangsat projektet *Styrkede forretningsprocesser i Kundeservice (SFiK)*. Projektet kortlægger processerne med henblik på at identificere risici ud fra tre dimensioner: provenu, kvalitet og effektivitet. Formålet er ifølge projektet at kortlægge kundevedtatte processer, afdække risici og anvise løsninger til optimering af de fremtidige processer. Projektet er forankret i Kundeservice med deltagelse af øvrige forretningsområder.¹⁴

Et tredje projekt i SKAT Økonomi, *God Processtyring i SKAT (GPS)*, er ligeledes igangsat og har ”... til formål at underbygge retssikkerheden og øge effektivitet, kvalitet og kundeorientering i tilvejebringelsen af SKATs ydelser. Det skal ske gennem klart definerede roller og ansvar for proceseffektivitet og -kvalitet, tværororganisatorisk koordinering samt fokus på såvel digitale som manuelle processer”, jf. projektets SharePoint.¹⁵

Endelig har SKAT igangsat et forandringsprogram, *Tag Ansvar for Kunden (TAK)*, der arbejder på at forbedre kundeservice og kundetilfredsheden i SKAT. TAK skal arbejde på at forstå kunderne og dynamikken i underliggende faktorer og processer, der har betydning for kunderne, deres behov og tilfredshed. På baggrund af denne viden skal TAK – gennem en række initiativer og projekter – skabe forandringer, der tager ansvar for kunden.¹⁶

¹³ Se f.eks. artikel i Indblik fra 27. november 2015: ”Wizards skal lette sagsbehandlingen”.

¹⁴ Oplysningerne er fundet på projektets sharepoint; powerpointoplæg ”Oplæg om Udvidet ledermøde – Glas-salen” af 2. marts 2016 og fremgår af beslutningsreferat fra direktionsmøde den 20. januar 2016.

¹⁵ SKAT-SharePoint GPS: *God Processtyring i SKAT*.

¹⁶ Formål med TAK-programmet fremgår af flere powerpoint-oplæg på programmets SharePoint.

3. Skatteforvaltningslovens regler om ordinær og ekstraordinær genoptagelse

Reglerne om genoptagelse findes i skatteforvaltningslovens §§ 26, 27, 31 og 32.¹⁷ Reglerne formål er at reparere urimeligheder og at sikre rimelige skatte- og momsansættelser. Reglerne om genoptagelse gælder for såvel SKAT som borgere og virksomheder.

Borger- og retssikkerhedschefen har i evalueringen fokuseret på ekstraordinær genoptagelse efter anmodning fra en borger eller virksomhed. Det er et regelsæt, der indeholder både objektiviserede og skønsmæssige bestemmelser.¹⁸

For fuldstændighedens skyld beskrives reglerne for ordinær genoptagelse på SKATs område kort.

Reglerne om ordinær og ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelser findes i §§ 26 og 27, mens de tilsvarende regler på moms og afgiftsområdet findes i §§ 31 og 32. Der er tale om bestemmelser, der – med få afvigelser – er ensartede. På trods af mindre materielle forskelle følger det af lovforarbejderne, at bestemmelserne skal fortolkes ens.¹⁹

Ved formuleringen af § 31 er der taget udgangspunkt i ordlyden af § 26. § 31 tager dog højde for, at udløbet af en angivelsesfrist eller tidspunktet, hvor en godtgørelse kan gøres gældende, ikke nødvendigvis er sammenfaldende med indkomståret. I lighed med angivelsesfristen i § 26 er der i § 31 en tidsmæssig grænse for SKATs mulighed for at fastsætte afgiftstilsvaret eller godtgørelsen. Der er derimod ikke nogen varslingsfrist.

De få forskelle mellem §§ 27 og 32 skyldes den materielle forskellighed. Derfor finder man i § 27, stk. 1, nr. 2 (2. pkt.), 3, 4 og 6, regulering af forhold, som ikke er relevante for moms- og afgiftsområdet.

For såvel ordinær som ekstraordinær genoptagelse gælder, at borgerens eller virksomhedens anmodning ikke er underlagt indholdsmæssige formkrav. Der er intet til hinder for, at SKAT stiller blanketter, digitale løsninger eller lignende til rådighed, men krav til anmodningens indhold eller form kræver lovhjemmel. Afhængig af sagens karakter skal den, der fremsætter anmodningen, dog selv skaffe en række eller alle de nødvendige oplysninger.²⁰

¹⁷ Lovbekendtgørelse om skatteforvaltningsloven nr. 1267 af 12. november 2015.

¹⁸ Reglerne blev vedtaget ved lov nr. 410 af 2. juni 2003 om ændring af skattestyrelsesloven og andre love (Ændring af fristreglerne på skatte- og afgiftsområdet mv.), hvorved reglerne om genoptagelse blev harmoniseret. De hidtidige objektiviserede regler havde fået kritik, da der ikke ud fra en konkret vurdering af omstændighederne kunne gives tilladelse til genoptagelse uden for de tilfælde, der udtrykkeligt var angivet. Harmoniseringen havde til formål at sikre en forbedret retssikkerhed for skatte- og afgiftspligtige ved indførelse af bedre og enklere regler. På moms- og afgiftsområdet var der tale om vedtagelse af et nyt regelsæt, hvis formulering tog afsæt i reglerne om genoptagelse på indkomstområdet. De hidtil gældende objektiviserede regler blev suppleret med en såkaldt sikkerhedsventil (nu: § 27, stk. 1, nr. 8).

¹⁹ Intentionen om en ensartet fortolkning af bestemmelserne fremgår ikke af Den juridiske vejledning.

²⁰ Se Revsbech m.fl., *Forvaltningsret. Sagsbehandling*, 7. udgave, 2014, side 195 ff. Om sagens oplysning henvises til afsnit 4.3.2 *Officialmaksimen – pligt til at oplyse og undersøge*.

Derudover kræves der hjemmel, hvis en myndighed kun vil modtage henvendelser ad en bestemt – typisk digital – kanal. På væsentlige dele af SKATs område kan og skal kommunikationen foregå digitalt, herunder også på genoptagelsesområdet.²¹

3.1 Ordinær genoptagelse

Skatteforvaltningslovens §§ 26 og 31 fastlægger de ordinære frister for genoptagelse af henholdsvis skatteansættelser og afgiftstilsvær:

§ 26. Told- og skatteforvaltningen kan ikke afsende varsel som nævnt i § 20, stk. 1, om foretagelse eller ændring af en ansættelse af indkomst- eller ejendomsværdiskat senere end den 1. maj i det fjerde år efter indkomstårets udløb. Ansættelsen skal foretages senest den 1. august i det fjerde år efter indkomstårets udløb. Denne frist gælder ikke for den skatteberegning, der er en følge af ansættelsen. Har det betydning for den skattepligtiges mulighed for at varetage sine interesser, at fristen for at foretage ansættelsen forlænges, skal en anmodning om en rimelig fristforlængelse imødekommes. Skatteministeren kan for grupper af skattepligtige fastsætte kortere frister end angivet i 1. og 2. pkt.

Stk. 2. En skattepligtig, der ønsker at få ændret sin ansættelse af indkomst- eller ejendomsværdiskat, skal senest den 1. maj i det fjerde år efter indkomstårets udløb fremlægge oplysninger af faktisk eller retlig karakter, der kan begrunde ændringen. [*Stk. 3-9 gengives ikke*]²²

§31. Told- og skatteforvaltningen kan ikke afsende varsel om fastsættelse eller ændring af afgiftstilsvær senere end 3 år efter angivelsesfristens udløb. Tilsvarende kan varsel om ændring af godtgørelse af afgift ikke afsendes senere end 3 år efter, at kravet om godtgørelse tidligst kunne gøres gældende. Fastsættelsen af afgiftstilsværet henholdsvis godtgørelsen skal foretages senest 3 måneder efter udløbet af fristen efter 1. eller 2. pkt. Har det betydning for den afgiftspligtiges henholdsvis den godtgørelsesberettigedes mulighed for at varetage sine interesser, at fristen efter 3. pkt. forlænges, skal en anmodning om en rimelig fristforlængelse imødekommes.

Stk. 2. En afgiftspligtig, der ønsker afgiftstilsværet ændret, skal senest 3 år efter angivelsesfristens udløb fremlægge oplysninger af faktisk eller retlig karakter, der kan begrunde ændringen. Tilsvarende skal en virksomhed eller en person, der ønsker godtgørelse af afgift, senest 3 år efter det tidspunkt, hvor kravet om godtgørelse tidligst kunne gøres gældende, fremlægge oplysninger af faktisk eller retlig karakter, der kan begrunde godtgørelse af afgiften.

²¹ SKAT har i bekendtgørelser udstedt i medfør af skatteforvaltningslovens § 35, stk. 1-4, hjemmel til at kræve, at anmodninger om genoptagelse indgives digitalt, hvis der er krav om digital selvangivelse, jf. bekendtgørelse nr. 147 af 4. februar 2015 og bekendtgørelse nr. 770 af 25. juni 2014.

²² Stk. 3-9 indeholder nogle særregler og undtagelser, som ikke gennemgås her.

I forhold til sagsbehandlingen i Kundeservice er især § 26, stk. 2, og § 31, stk. 2, de relevante bestemmelser, idet Kundeservice behandler borgeres og virksomheders henvendelser om ændring af tidligere indkomstår.

Det fremgår af bestemmelserne, at både faktiske og retlige oplysninger kan begrunde en genoptagelse. Det følger af bestemmelsernes ordlyd, at der intet er til hinder for, at SKAT – under iagttagelse af sin vejledningspligt – efterspørger yderligere dokumentation for grundlaget for den adgang til genoptagelse, som borgeren eller virksomheden mener at have. Kravene til dokumentation af de oplysninger, som skal fremlægges ved en anmodning om gentagelse, er de samme efter såvel §§ 26 og 31.

Oplysningerne skal være SKAT i hænde senest den 1. maj i det fjerde år efter indkomstårets udløb, jf. § 26, stk. 2. En tilsvarende absolut frist findes i § 31, stk. 2, som fastslår, at fristen er senest 3 år efter angivelsesfristens udløb. Senere anmodninger skal vurderes efter reglerne om ekstraordinær genoptagelse.

Genoptagelse på SKATs initiativ er reguleret i bestemmelsernes stk. 1. Det fremgår af bestemmelserne, at SKAT skal iagttage en frist for ansættelse af skatten eller afgiftstilsvaret. På skatteområdet skal SKAT derudover iagttage en varslingsfrist.

Varsling efter § 26 skal ske under iagttagelse af lovens § 20 om agterskrivelser. For begge bestemmelser gælder det, at varsling alene kan ske, hvis SKAT har fornødent grundlag til at foretage ændringen. Sagen skal på varslings tidspunktet efter en konkret vurdering være tilstrækkeligt oplyst til at begrunde den ændring af skatten eller afgiftstilsvaret, som SKAT agter at foretage (officialmaksimen).

Manglende overholdelse af de nævnte frister udelukker ordinær ansættelse i medfør af §§ 26 eller 31.

3.2 Ekstraordinær genoptagelse

Uden for fristerne i §§ 26 og 31 er genoptagelse kun mulig, hvis betingelserne for ekstraordinær genoptagelse i medfør af §§ 27 eller 32 er opfyldt.

Bestemmelserne finder anvendelse i en række tilfælde, hvor det ikke kan bebrejdes den skatte- eller afgiftspligtige, at ansættelsen eller angivelsen ikke er foretaget korrekt. Derudover kan der ske genoptagelse, hvis det efter en konkret vurdering findes urimeligt at opretholde ansættelsen eller angivelsen.²³ Der kan både ske nedsættelser og forhøjelser i forbindelse med en ekstraordinær genoptagelse.

Der sondres mellem to typer af regler om ekstraordinær genoptagelse – objektiviserede og skønsmæssige regler.

3.2.1 Objektiviserede regler om ekstraordinær genoptagelse

²³ Lov nr. 410 af 2. juni 2003 om ændring af skattestyrelsesloven og andre love (Ændring af fristreglerne på skatte- og afgiftsområdet mv.), Almindelige bemærkninger hhv. afsnit 2.5.2 og 2.1.2.2.e.

De objektiverede genoptagelsesbestemmelser fremgår af §§ 27, stk. 1, nr. 1-7, og 32, stk. 1, nr. 1-3, som gengives her:

§27. Uanset fristerne i § 26 kan en ansættelse af indkomst- eller ejendomsværdiskat foretages eller ændres efter anmodning fra den skattepligtige eller efter told- og skatteforvaltningens bestemmelse, hvis:

- 1) Der er indtrådt en ændring i det privatretlige eller offentligretlige grundlag for ansættelsen.
- 2) Ansættelsen er en direkte følge af en ansættelse vedrørende den skattepligtige for et andet indkomstår. Tilsvarende gælder, hvis ansættelsen er en direkte følge af en ansættelse for det samme eller et andet indkomstår vedrørende den skattepligtiges ægtefælle, med hvilken den skattepligtige var samlevende ved indkomstårets udløb, jf. kildeskattelovens § 4, eller vedrørende et selskab, hvormed den skattepligtige var sambeskattet.
- 3) En ansættelse af overdragelsessummen for et aktiv, jf. ligningslovens § 12 B, ejendomsavancebeskatningslovens § 4, stk. 6, eller afskrivningslovens § 45, stk. 3, vedrørende en anden skattepligtig er ændret.
- 4) En udenlandsk skattemyndighed har truffet en afgørelse, der har betydning for beskatningen af den skattepligtige. Det er en betingelse, at den danske skattemyndighed anerkender afgørelsen.
- 5) 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.
- 6) Skatterådet udnytter sin kompetence efter § 2, stk. 3, til at ændre en skatteankenævnsafgørelse. Det er dog en betingelse, at den skattepligtige senest 3 måneder efter skatteankenævnets afgørelse er underrettet om, at afgørelsen er udtaget til ændring.
- 7) Hidtidig praksis er endeligt underkendt ved en dom, en afgørelse fra skatteankesforvaltningen, et skatteankenævn eller Landskatteretten eller ved en praksisændring offentliggjort af Skatteministeriet. I disse tilfælde kan genoptagelse foretages til gunst for den skattepligtige fra og med det indkomstår, der har været til prøvelse i den første sag, der resulterede i en underkendelse af praksis, eller fra og med det indkomstår, der er påbegyndt, men endnu ikke udløbet 3 år forud for underkendelsen af praksis [...]

§32. Uanset fristerne i § 31 kan et afgiftstilsvar eller en godtgørelse af afgift fastsættes eller ændres efter anmodning fra den afgiftspligtige henholdsvis den godtgørelsesberettigede eller efter told- og skatteforvaltningens bestemmelse, hvis:

- 1) Hidtidig praksis er endeligt underkendt ved en dom, en afgørelse fra skatteankesforvaltningen, et motorankenævn eller Landskatteretten eller ved en praksisændring offentliggjort af Skatteministeriet. I disse tilfælde kan genoptagelse foretages til gunst for den afgiftspligtige fra og med den afgiftsperiode, der er helt eller delvis sammenfaldende med den afgiftsperiode, der var til prøvelse i den

første sag, der resulterede i underkendelse af praksis, eller den afgiftsperiode, der er påbegyndt, men endnu ikke udløbet, 3 år forud for underkendelsen af praksis. Tilsvarende kan genoptagelse ske til gunst for den godtgørelsesberettigede vedrørende godtgørelse af afgift, der kunne være gjort gældende fra og med det tidspunkt, der var til prøvelse i den første sag, der resulterede i underkendelse af praksis, eller 3 år forud for underkendelsen af praksis.

- 2) Ændringen er en direkte følge af en ændring af et afgiftstilsvare eller godtgørelse af afgift vedrørende den afgiftspligtige eller den godtgørelsesberettigede for samme eller en anden afgiftsperiode.
- 3) Den afgiftspligtige henholdsvis den godtgørelsesberettigede eller nogen på dennes vegne forsætligt eller groft uagtsomt har bevirket, at afgiftstilsvaret eller godtgørelsen er fastsat på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag [...]

Bestemmelserne kaldes objektiviserede, fordi der skal foreligge nærmere angivne forhold, før ekstraordinær genoptagelse kan tillades. Objektiviseringen af ekstraordinær genoptagelse på skatteområdet blev gennemført i 1999 med virkning for skatteansættelser for indkomståret 1997 og senere indkomstår.²⁴

Bestemmelserne vedrører overordnet ”...tilfælde, hvor den skattepligtige enten uforskyldt er blevet skatteansat for højt eller myndighederne er uden skyld i en for lav skatteansættelse.”²⁵

Med hensyn til det nærmere indhold af de objektiviserede ekstraordinære genoptagelsesbestemmelser henvises til forarbejderne til lov nr. 410 af 2. juni 2003.²⁶

3.2.2 Skønsmæssige regler om ekstraordinær genoptagelse

Efter §§ 27, stk. 1, nr. 8, og 32, stk. 1, nr. 4, er der tillige mulighed for genoptagelse, hvis der foreligger særlige omstændigheder:

§27. Uanset fristerne i § 26 kan en ansættelse af indkomst- eller ejendomsværdiskat foretages eller ændres efter anmodning fra den skattepligtige eller efter told- og skatteforvaltningens bestemmelse, hvis: [...]

- 8) Told- og skatteforvaltningen efter anmodning fra den skattepligtige giver tilladelse til ændring af ansættelsen som følge af, at der foreligger særlige omstændigheder.

[...]

§32. Uanset fristerne i § 31 kan et afgiftstilsvare eller en godtgørelse af afgift fastsættes eller ændres efter anmodning fra den afgiftspligtige henholdsvis den godtgørelsesberettigede eller efter told- og skatteforvaltningens bestemmelse, hvis: [...]

²⁴ Lov nr. 381 af 2. juni 1999 om ændring af skattestyrelsesloven og andre love (Justering af ansættelsesfrister m.v. og fælleskommunal administration).

²⁵ Smst., jf. de specielle bemærkninger til den foreslåede § 1, nr. 20.

²⁶ Der kan også henvises til Den juridisk vejledning, afsnittene A.A.8.2.3.3-9 (skat), A.A.8.3.2.1.2.1-3 (moms- og afgifter) og A.A.8.3.2.2.1-3 (moms- og afgifter).

- 4) Told- og skatteforvaltningen efter anmodning fra den afgifts- pligtige eller den godtgørelsesberettigede giver tilladelse til ændring af afgiftstilsvaret eller godtgørelsen som følge af, at der foreligger særlige omstændigheder.

Der er tale om skønsmæssige bestemmelser, og SKAT skal derfor foretage en samlet, konkret vurdering af, om der er grundlag for at tillade ekstraordinær genoptagelse efter disse bestemmelser.²⁷ Der skal foretages et skøn, som kan være vanskeligt at foretage i praksis.

Det er den skatte- eller afgiftspligtige, som skal dokumentere, at der foreligger særlige omstændigheder.

Det angives i forarbejderne, at skattemyndighedernes ansvarspådragende fejl kan begrunde ekstraordinær genoptagelse.²⁸ Er fejlen ikke ansvarspådragende, forudsætter en adgang til genoptagelse, at ”... *fejlen har medført en materielt urigtig ansættelse, og det efter en konkret bedømmelse må anses for urimeligt at opretholde ansættelsen.*”²⁹

Genoptagelsen skal også kunne ske, hvor den urigtige ansættelse ”... *skyldes svig fra tredjemand eller andre særlige omstændigheder, der ikke kan bebrejdes den skattepligtige.*”³⁰ Derudover kan bestemmelserne finde anvendelse på særlige konsekvensændringer, som ikke er særskilt regulerede.

Bestemmelserne skal endvidere finde anvendelse, når ”... *myndighederne har foretaget en åbenbart urimelig skønsmæssig ansættelser eller hvis [...] skattemyndighed[en] fejlagtigt har afgivet genoptagelsestilsagn til den skattepligtige ud over den ordinære ansættelsesfrist, og den skattepligtige som følge heraf ikke rettidigt har klaget eller anmodet om genoptagelse af ansættelsen.*”³¹

Det er en forudsætning, at den ekstraordinær genoptagelse medfører en ændring af en hidtidig ansættelse eller angivelse. Generelt kan skattemyndighederne lægge vægt på, om ansættelsen har væsentlig betydning for borgeren eller virksomheden. Eksempelvis fremgår det af bemærkninger til loven, at en ændring på mere end 5.000 kr. taler for ekstraordinær genoptagelse af ansættelsen.³²

Ifølge forarbejderne skal der ikke ske ekstraordinær genoptagelse i tilfælde af, at borgeren eller virksomheden har glemt et fradrag. Skattemyndighedernes fejlagtige lovfortolkning

²⁷ Det fremgår af lovforarbejderne, at de skønsmæssige bestemmelser blev indsat, fordi det ikke i objektiverede kriterier er muligt at forudse alle tilfælde, hvor omstændighederne bør give mulighed for genoptagelse uden for de almindelige frister. Der var derfor et behov for en bestemmelse, der kunne opsamle tilfælde, hvor forholdene i særlig grad taler for, at ansættelsen ændres.

²⁸ Den juridiske vejledning anfører, at dette er det centrale anvendelsesområde for bestemmelsen, jf. pkt. A.A.8.3.2.3.10 *Ændringer som følge af særlige omstændigheder.*

²⁹ Lov nr. 410 af 2. juni 2003 om ændring af skattestyrelsesloven og andre love (Ændring af fristreglerne på skatte- og afgiftsområdet mv.), jf. de specielle bemærkninger til § 1, nr. 2, om den foreslåede § 35, stk. 1, nr. 8 (nu: § 27, stk. 1, nr. 8).

³⁰ Smst.

³¹ Smst.

³² Smst.

skal heller ikke give anledning til genoptagelse, medmindre myndigheden derved har handlet ansvarspådragende.³³ Disse to tilfælde nævnes som de eneste eksplicit i forarbejderne, som forhold, der ikke kan føre til ekstraordinær genoptagelse.

3.3 Reaktionsfrist

Både §§ 27 og 32 i skatteforvaltningsloven indeholder krav om overholdelse af en reaktionsfrist for at fremsætte anmodning om ændring af en ansættelse. Reaktionsfristen fremgår af henholdsvis §§ 27, stk. 2, 1.pkt., og 32, stk. 2, 1. pkt.

Der gælder således en lovbestemt reaktionsfrist, som skal iagttages i sagsbehandlingen. For begge bestemmelser gælder, at såvel SKAT som borgeren og virksomheden skal fremsætte en ændringsanmodning senest seks måneder efter have været kommet til kundskab om det forhold, som ønskes ændret.

Der er dog mulighed for at dispensere fra fristen, hvis der foreligger særlige omstændigheder.³⁴ Der kan efter en konkret vurdering af for eksempel sagens karakter og borgerens personlige forhold gives dispensation. Tilladelse til ekstraordinær genoptagelse skal derfor i nogle tilfælde gives, selv om der foreligger kundskab tidligere end seks måneder forud for en anmodning om ekstraordinær genoptagelse.

4. Evaluering af et antal afgørelser

Borger- og retssikkerhedschefen har evalueret 40 tilfældigt udvalgte sager om ekstraordinær genoptagelse.³⁵

Borger- og retssikkerhedschefen fokuserer i denne redegørelse på samspillet mellem borgere og virksomheder på den ene side og SKAT på den anden side. Evalueringen har givet Borger- og retssikkerhedschefen mulighed for at se, om der er en ensartet fortolkning af regelgrundlaget, og for at vurdere afgørelsernes kvalitet. Der er fokus på, om implementeringen er sket således, at projektinitiativerne har forbedret kvaliteten i sagsbehandlingen til fordel for borgere og virksomheder.

I forlængelse af denne evaluering følger Borger- og retssikkerhedschefen de fire igangsatte projekter, som ligeledes har til formål at videreudvikle processer i sagsbehandlingen.³⁶

Evalueringen er søgt struktureret på samme måde som sagsgangen i en forvaltningssag. Emnerne behandles derfor under følgende overskrifter:

4.1 Understøttende processer i sagsforløbet

³³ Smst.

³⁴ Skatteforvaltningslovens §§ 27, stk. 2, sidste pkt., og 32, stk. 2, 2. pkt.

³⁵ De to driftsenheder, som sagsbehandler anmodninger om ekstraordinær genoptagelse har i udsøgningsperioden (maj og juni 2015) afsluttet henholdsvis 170 sager og 197 sager.

³⁶ Se yderligere i afsnit 2.2 *Nye projekter i SKAT*.

- 4.2 Sagsindgang
- 4.3 Sagsbehandling og
- 4.4 Afgørelsen.

Under overskriften **Understøttende processer i sagsforløbet** behandles visiteringsplaner, arbejdsbeskrivelser og journalisering.

Under overskriften **Sagsindgang** behandles visitering, visiteringsafgørelser og partsrepræsentation.

Dernæst - under overskriften **Sagsbehandling** – behandles SKATs overholdelse af officialmaksimen, udarbejdelse af sagsnotater og sagsbehandlingstiden.

Under overskriften **Afgørelsen** behandles overholdelse af de forvaltningsretlige krav til begrundelser og krav til klagevejledning.

4.1 Understøttende processer i sagsforløbet

SKAT har i sin tilrettelæggelse af sagsbehandlingen nogle generelle processer, der skal varetages ved modtagelse af en anmodning om ekstraordinær genoptagelse, og som beskrives i det følgende.

4.1.1 Visiteringsplaner

Projektet *Afgørelser i Kundeservice* har i sin Rapport anbefalet, at SKAT får fokus på visiteringsopgaven som essentiel. Det anføres, at visiteringsopgaven er et afgørende parameter for effektiv sagsbehandling med kvalitet. I tilknytning til denne opgave foreslår projektet, at der – efter projektets skabelon – udarbejdes en visiteringsplan for alle sagstyper:

... visiteringsplanen [er] tænkt som et overblik for funktionslederne, og planen skal overordnet sikre en effektiv visitering af hvert enkelt sagsområde.

Visiteringsplanen skal således medvirke til et skærpet fokus på sagens modtagelse og visitering og er afgørende for en sikring af et-leds-princippet...³⁷

Det anføres endvidere, at et led i sikring af effektiv visitering er, at visiteringen forestås af den rigtige person. Udvælgelse af den rigtige visitator er derfor et af de forhold, der skal tages stilling til i visiteringsplanen.³⁸

De to undersøgte driftsenheder har udarbejdet hver deres visiteringsplan, som er tilgængelige på deres SharePoints. Visiteringsplanerne er udarbejdet efter projektets skabelon, og det er projektets oplæg, at planerne løbende skal ajourføres.

Borger- og retssikkerhedschefen har undersøgt en overvejende del af de SharePoints, som er tilknyttet forretningsområdet Kundeservice. Ud over SharePoints tilhørende Kundeser-

³⁷ Rapportens afsnit 4.2.1.2 *Krav om visiteringsplan.*

³⁸ Rapportens afsnit 4.2.1.3 *Udvælgelse af den rigtige visitator.*

vice Erhverv, har Borger- og retssikkerhedschefen gennemgået SharePoints tilhørende Ejendom, Motor, Person og Udland. Samlet set er der kun fundet relativt få visiteringsplaner. Borger- og retssikkerhedschefen har i denne forbindelse også bemærket en variation i, hvorledes skabelonen til visiteringsplanen udfyldes.

Borger- og retssikkerhedschefen har ikke fundet oplysninger om, hvorledes funktionslederne i Kundeservice har brugt visiteringsplanerne i opgaveløsningen. Borger- og retssikkerhedschefen har heller ikke fundet oplysninger om, at der er påtænkt en opfølgning på brugen af visiteringsplaner for at sikre planernes aktualitet og anvendelighed.

4.1.2 Arbejdsbeskrivelser

Projekt *Afgørelser i Kundeservice* anbefaler i Rapporten, at der udarbejdes og implementeres arbejdsbeskrivelser.³⁹

I Rapporten har projektgruppen defineret, hvad der skal forstås ved en arbejdsbeskrivelse:

I en arbejdsbeskrivelse laves en detaljeret beskrivelse af, hvordan man laver en bestemt arbejdsopgave fra a til å. Den er rettet til medarbejderen/sagsbehandleren, der skal varetage en bestemt opgavetype og kan sikre nemmere oplæring af nye medarbejdere, ensartethed og kvalitet i sagsbehandlingen. [...]

For at sikre, at arbejdsbeskrivelserne bliver et godt og effektivt værktøj i Kundeservice, er det vigtigt, at der lægges vægt på, at arbejdsbeskrivelserne skal have værdi og give mening over for brugerne, men også at de let kan findes og anvendes.⁴⁰

Rapportens bilag 10 angiver til inspiration nogle overordnede betragtninger om udarbejdelse og vedligeholdelse af arbejdsbeskrivelserne, som det i Rapporten anbefales at inddrage i arbejdet med indholdet af arbejdsbeskrivelserne. Rapportens bilag 13 indeholder et forslag til skabelon og vejledning til udarbejdelse af arbejdsbeskrivelse.

I Rapportens bilag 6 har projektgruppen redegjort for, hvordan de i forhold til et samlet sagsbehandlingsforløb vurderer, at SKATs afgørelser leveres effektivt med høj grad af kvalitet og ensartethed i udfaldet. Bilaget indeholder også oplysninger om, hvilke afsnit en arbejdsbeskrivelse skal indeholde.⁴¹

Ved de to undersøgte driftsenheder er der udarbejdet arbejdsbeskrivelser for sagsbehandlingen af anmodninger om ekstraordinær genoptagelse.

Arbejdsbeskrivelsen fra den ene driftsenhed er fundet på portalen om sagsbehandling. Selve arbejdsbeskrivelsen er udateret. Arbejdsbeskrivelsen er ikke fundet på driftsenhedens SharePoint, hvor der ellers findes andre lignende dokumenter. Arbejdsbeskrivelsen har ikke taget udgangspunkt i Rapportens forslag til opbygning af arbejdsbeskrivelser. Ved

³⁹ Rapportens afsnit 4.4.1 *Implementering*.

⁴⁰ Rapportens afsnit 4.1.3 *Definition på standard, procesbeskrivelse og arbejdsbeskrivelse* og afsnit 4.4.1 *Implementering*.

⁴¹ *Bilag 6* – indledende bemærkninger. Bilaget blev redigeret i løbet af implementeringsperioden.

orientering til projektgruppen medio maj 2015 blev det oplyst, at konvertering af arbejdsbeskrivelse til projektets skabelon er gennemført. Borger- og retssikkerhedschefen har ikke fundet dokumenter, der kunne afklare denne uoverensstemmelse.

Arbejdsbeskrivelsen er struktureret i overensstemmelse med det forløb, som en anmodning vil have i sagsbehandlingsprocessen. Der er henvisninger til Den juridiske vejledning, hvor det er relevant. Afslutningsvis er der tre oversigter om mulige myndighedsafgørelser, titelmarkeringer til Captia og standardbreve.

Arbejdsbeskrivelsen fra den anden driftsenhed er fundet på driftsenhedens SharePoint. Den er væsentlig kortere end den førstnævnte beskrivelse og følger ikke projektgruppens forslag til indhold af en arbejdsbeskrivelse. I orientering til projektgruppen om status for implementering har driftsenheden oplyst, at der ikke var planer om at konvertere eksisterende arbejdsbeskrivelser til projektets skabelon. Der er ikke redegjort for årsagen til denne fravigelse af projektets anbefalinger. Arbejdsbeskrivelsen følger desuden ikke forløbet i en konkret sag.⁴²

Arbejdsbeskrivelsen oplister i relevant omfang tekstemrene, som skal anvendes til sagsbehandling af denne sagstype og indeholder også en gengivelse af lovbestemmelserne.

For begge arbejdsbeskrivelser gælder, at de ikke omtaler visse forhold, som omfattes af en myndigheds sagsbehandling. Det gælder eksempelvis brug af sagsnotat i sagsbehandlingen, behandling af aktindsigtsanmodninger, samt en beskrivelse af sagsbehandlers opgaver som følge af den implementerede visitering. Der er ligeledes gået forholdsvis lang tid siden seneste ajourføring af arbejdsplanerne.

Borger- og retssikkerhedschefen har som led i sin evaluering bemærket, at det af arbejdsbeskrivelsen fra en af driftsenhederne fremgår, at den skønsmæssige bestemmelse ”... skal fortolkes restriktivt i praksis.”⁴³ Formuleringen stammer fra afsnit A.A.8.3.2.2.2.4 *Særlige omstændigheder* i Den juridiske vejledning.

Herudover har Borger- og retssikkerhedschefen bemærket arbejdsbeskrivelsens afsnit 2.3.2⁴⁴, som ved beskrivelsen af mulighederne for ekstraordinær genoptagelse kan give indtryk af, at udgangspunktet for SKATs sagsbehandling af disse anmodninger er, at anmodninger ikke skal imødekommes.⁴⁵ Det fremgår af arbejdsbeskrivelsen, at hvis der er

⁴² I forbindelse med høring af udkast til denne redegørelse har driftsenheden oplyst, at arbejdsbeskrivelsen vil blive revideret og opdateret i 3. kvartal 2016.

⁴³ Arbejdsbeskrivelsen, afsnit 2.3.2.1, *Generelt*.

⁴⁴ Afsnittet med tilhørende underafsnit har overskriften *Særlige omstændigheder*.

⁴⁵ Følgende formuleringer er eksempler herpå: ”Generelt skal sygdomsforløb være veldokumenterede for at kunne tillægges betydning [...] Udokumenterede angivelser af, at fristoverskridelsen skyldes stress, depression, udbrændthed eller lignende tillægges som udgangspunkt ikke betydning, men kan dog indgå som et moment, hvis omstændigheder sandsynliggør det oplyste, og hvis der er andre særlige forhold, der taler for genoptagelse [...] Ved vurdering af, om der foreligger særlige omstændigheder kan det tillige tillægges vægt, om ændringen har væsentlig betydning [...] Fejlens størrelse har derfor betydning for vurderingen – både nominelt og relativt. Det forhold, at der er tale om meget store beløb, kan dog ikke i sig selv medføre genoptagelse, men er alene et moment, der samme med tilstedeværelsen af andre momenter, kan medføre genoptagelse.”

fremført reelle og relevante indsigelser, og hvis et afslag ikke er eneste mulige svar fra SKAT, anmodes en erfaren kollega om at gennemlæse afgørelsen.⁴⁶

Den anden tilsvarende arbejdsprocesbeskrivelse indeholder ikke en beskrivelse af fortolkning og forståelse af regelsættet for ekstraordinær genoptagelse. Det fremgår således blot: ”*Tag stilling til om ekstraordinær genoptagelse imødekommes fuldt ud eller delvist, eller om ekstraordinær genoptagelse ikke kan imødeskommes.*”⁴⁷ I arbejdsbeskrivelsen er der fokus på vigtigheden af partshøring og på anvendelse af korrekte brevs-kabeloner. Arbejdsprocesbeskrivelsen indeholder dog afsnittet, ”*Begrundelse – gode råd*”, hvori formuleringen ligeledes giver indtryk af, at udgangspunktet for anmodninger om tilladelse til ekstraordinær genoptagelse er et afslag.⁴⁸

4.1.3 Journalisering

Offentlighedslovens⁴⁹ § 15, stk. 1, bestemmer, at dokumenter, der er modtaget eller afsendt af en forvaltningsmyndighed som led i administrativ sagsbehandling i forbindelse med dens virksomhed, skal journaliseres, i det omfang dokumentet har betydning for en sag eller sagsbehandlingen i øvrigt.

Videre bestemmes det i stk. 2, at et dokument omfattet af stk. 1, skal journaliseres snarest muligt efter dokumentets modtagelse eller afsendelse.

Det fremgår af SKATs portal for sagsbehandling, at formålet med journalisering er:

- *At sikre bevis for modtagelse eller afsendelse af breve mv.*
- *At sikre, at anmodninger om aktindsigt bliver afgjort i overensstemmelse med forvaltningsloven, offentlighedsloven og persondataloven*
- *At have et redskab til styring af sagerne*

Journalisering er – ligesom udarbejdelse af sagsnotater⁵⁰ – processer i sagsbehandlingen, som er med til at dokumentere sagen, og som kan bidrage til en smidig og effektiv overdragelse af sagen, hvis der midt i sagsbehandlingen må skiftes sagsbehandler.⁵¹

⁴⁶ Formuleringen er: ”*Hvis virksomheden har fremført reelle og relevante indsigelser, der medfører, at det ikke er oplagt, at der skal gives afslag, eller hvis der er forhold, der gør det overvejende sandsynligt, at virksomheden vil klage over et afslag, anmodes en erfaren kollega om at gennemlæse afgørelsen inden den udsendes (andre øjne).*”

⁴⁷ Arbejdsbeskrivelsens afsnit ”*Beskrivelse af arbejdsgang*”.

⁴⁸ Formuleringerne er: ”*Når der tages stilling til om en ekstraordinær genoptagelse kan imødekommes, skal det vurderes om sagen falder ind under skatteforvaltningslovens § [X], stk. 1. Det kan med fordel vurderes om § [X], stk. 2, ligeledes kan begrunde et afslag [...] Efter en konkret vurdering kan nægtelse [...] ske alene med baggrund i fristen i § [X], stk. 2 [...]*”

⁴⁹ Lov om offentlighed i forvaltningen, lov nr. 606 af 12. juni 2013. Som nævnt i tidligere note er det hensigten at ændre arbejdsbeskrivelsen i 3. kvartal 2016.

⁵⁰ Afsnit 4.3.1 Sagsnotater.

⁵¹ Krav om journalisering gælder også som følge af god forvaltningsskik. Journalisering varetager hensyn af navnlig ordensmæssig karakter (kontrolhensyn, dokumentationshensyn, offentlighedshensyn, bevaringsmæssige hensyn mv.), jf. afsnit 4.7 i lovforslaget, L144, folketingsåret 2012-13, som blev vedtaget ved lov nr. 606 af 12. juni 2013.

Da Borger- og retssikkerhedschefen ikke har adgang til SKATs it-systemer, blev SKAT anmodet om at fremsende dokumenterne i de 40 tilfældigt udvalgte sager. Efter den første gennemgang af sagerne blev der i cirka halvdelen af sagerne stillet supplerende spørgsmål med henblik på at få sagerne belyst fuldt ud.

Borger- og retssikkerhedschefen har i sin evaluering konstateret, at offentlighedslovens bestemmelse om journalisering ikke er overholdt i 8 ud af de 40 sager.

4.1.4 Vurderinger og anbefalinger

Borger- og retssikkerhedschefen anbefaler, at SKAT følger op på de foreløbige erfaringer med brugen af visiteringsplaner. I sin opfølgning bør SKAT Kundeservice overveje, om der er grund til at ændre eller præcisere den nuværende skabelon for udarbejdelse af visiteringsplaner og den tilhørende vejledning samt at definere brugen heraf.

Borger- og retssikkerhedschefen finder, at den ene af de udarbejdede arbejdsbeskrivelser lader til at være et godt og anvendeligt redskab for medarbejderne i sagsbehandlingen. Arbejdsbeskrivelsen mangler dog omtale af visse forhold, som omfattes af en myndigheds sagsbehandling, herunder f.eks. brug af sagsnotat i sagsbehandlingen, behandling af aktindsigtsanmodninger, samt en beskrivelse af sagsbehandlers opgaver som følge af den implementerede visitering.

Det er Borger- og retssikkerhedschefens vurdering, at den anden tilsvarende arbejdsbeskrivelse ikke har samme umiddelbare tilgængelige proces og struktur. Denne vurderes derfor at være mindre egnet som værktøj i sagsbehandlingen. Borger- og retssikkerhedschefen finder, at arbejdsbeskrivelsen samtidig synes mangelfuld i sin beskrivelse af regelsættet, hvilket ikke er i overensstemmelse med formålet med at udarbejde arbejdsbeskrivelser, jf. afsnit 4.1.2 *Arbejdsbeskrivelser*.⁵²

Borger- og retssikkerhedschefen anbefaler, at arbejdsbeskrivelser altid er daterede. Derved sikres, at sagsbehandleren bliver i stand til at tage højde for eventuelle senere lov- eller praksisændringer.

Det er endvidere Borger- og retssikkerhedschefens anbefaling, at SKAT bør overveje, om der bør være en fælles arbejdsbeskrivelse for ensartede sager så som ekstraordinær genoptagelse. Dette kan bidrage til en ensartet administration og dermed retssikkerhed for borgere og virksomheder ved en ens fortolkning af regelgrundlaget.

I 2003 vedtog Folketinget en harmonisering af fristreglerne på skatte- og afgiftsområderne. I den forbindelse blev skatteforvaltningslovens § 32 som nævnt udarbejdet med afsæt i skatteforvaltningslovens § 27. I bemærkningerne til de to bestemmelser er det anført, at de to bestemmelser skal fortolkes ens. Det kan konstateres, at Den juridiske vejledning ikke giver udtryk for en helt ensartet anvendelse af bestemmelserne, idet vejledningen på afgiftsområdet angiver, at der skal anlægges en restriktiv fortolkning, mens tilsvarende formulering ikke ses på skatteområdet. Borger- og retssikkerhedschefen har gjort SKAT Jura opmærksom på disse forhold.

⁵² I forbindelse med høring af udkast af denne redegørelse har funktionslederen oplyst, at der er planer om at revidere og opdatere arbejdsbeskrivelsen i 3. kvartal 2016.

Borger- og retssikkerhedschefen har konstateret, at kravene til korrekt journalisering ikke er overholdt i 8 ud af de 40 sager. Borger- og retssikkerhedschefen finder dette problematisk, da det øger risikoen for, at sagsbehandlingen ikke foregår på et tilstrækkelig oplyst grundlag.

På baggrund heraf anbefaler Borger- og retssikkerhedschefen, at SKAT Kundeservice igangsætter initiativer for at skærpe fokus på korrekt journalisering, herunder overvejer om emnet skal være en del af den efterfølgende, interne kvalitetssikring af trufne afgørelser.

4.2 Sagsindgang

I det følgende beskrives de processer og sagsbehandlingsskridt, som skal vurderes og foretages, når SKAT modtager en anmodning om ekstraordinær genoptagelse.

4.2.1 Visitering

Et af de væsentligste initiativer i projekt *Afgørelser i Kundeservice* er forbedring af visiteringsprocessen. Det fremgår således af Rapportens *afsnit 1*, at der kun bør være ét led i visiteringen:

Et af de primære effektiviseringspotentialer ser projektet i en øget fokus på visiteringsopgaven. Her stiller projektet krav om udarbejdelse af en visiteringsplan. Planen skal give fokus på, at den rigtige person varetager visiteringsopgaven, at afgørelser træffes som visiteringsafgørelser, hvis det er muligt, samt at der sker en tydelig klassificering af sager til sagspools. Målet er at sikre, at den rigtige sagsbehandler får sagen første gang. Det har projektet kaldt "kun-et-leds-princippet."

Borger- og retssikkerhedschefen har derudover fået oplyst, at visiteringen skulle forestås af medarbejdere med erfaring og stor faglig indsigt i sagsområdet. Med andre ord bringes de dygtigste medarbejdere frem i forreste linje.

I Rapporten vurderes det, at optimeringen af visiteringen af sager vil være en væsentlig bidragsyder til opnåelsen af effektiviseringsgevinsten på 49 bruttoårsværk. Der er forslag til, hvordan Kundeservice kan forvalte afgørelsesområdet med færre årsværk uden at gå på kompromis med kvaliteten.⁵³

I orientering fra medio maj 2015 til projektgruppen om status for implementeringen har begge driftsenheder svaret bekræftende på, at de har tilrettelagt visiteringen på en måde, som understøtter "kun-et-leds"-princippet, og som giver mulighed for visiteringsafgørelser.

Efter gennemgangen af sagerne, Rapporten og andet relevant baggrundsmateriale var det efter Borger- og retssikkerhedschefens opfattelse ikke muligt at sige noget entydigt om, hvorledes sager visiteres i de to driftsenheder i Kundeservice Erhverv. Borger- og rets-

⁵³ Rapportens afsnit 4.2.1.6. *Effektiviseringspotentialer* og afsnit 1. *Projektets anbefalinger*.

sikkerhedschefen har derfor spurgt til, hvordan visiteringen konkret foregår ved driftsenhederne.

Den ene driftsenhed oplyser, at

... for disse sager har vi en proces, hvor vi bestræber os på at springe kvitteringsskrivelsen over og altså sende forslag ud med det samme (gælder for sager uden relevant begrundelse i anmodningen)... Efter sagsoprettelsen i captia ser visitator på sagen. Som visitator har vi fast den samme sagsbehandler. Sagerne bliver kategoriseret i tre grupper: positive, begrundede negative og negative. For de sidstnævnte sendes der straksforslag.⁵⁴

Borger- og retssikkerhedschefen har derudover fået oplyst, at visiteringsopgaven varetages af én medarbejder for en måned ad gangen, og at der i første omgang sker visitering til fagspecialer. Tovholderne for fagspecialerne modtager således henvendelserne til viderevisitering, når visitator har fordelt efter fagområde.

Den anden driftsenhed oplyser, at

... enheden lige siden opgaven med administrative afgørelser blev henført til enheden pr. 1. januar 2010 har fået foretaget visitering af sagerne i Skattecenter Struer. [...] Visiteringen i Skattecenter Struer består i modtagelse af anmodninger, oprettelse i SKAT ligning i rette sagspool og udsendelse af kvitteringsskrivelser. I vores enhed har vi i efteråret 2014 med ændring i foråret 2015 indført en yderligere visitering og screening af de ekstraordinære genoptagelser med henblik på at sikre os, at emneord på sagerne er korrekte, og at der ikke er sager, der måtte være fejlvisiterede. Det seneste halve år er visitering/screening i vores enhed foretaget af to medarbejdere på skift.⁵⁵

Visiteringen i de undersøgte sager synes forskellig. Et fællestræk er dog, at visiteringen forestås af én medarbejder ad gangen. Borger- og retssikkerhedschefen har derudover konstateret, at de undersøgte anmodninger om genoptagelse som udgangspunkt modtages og kvitteres ved driftsenheder i andre forretningsområder.

Ved gennemgang af de evaluerede sager kunne det konstateres, at fire af de fremsendte sager blev visiteret til videre behandling, selv om det ikke var relevant at overveje ekstraordinær genoptagelse, idet anmodningerne angik ordinær genoptagelse.

4.2.2 Visiteringsafgørelser

⁵⁴ Uddrag af mail af 24. september 2015 fra funktionsleder.

⁵⁵ Uddrag af mail af 21. september 2015 fra funktionsleder. I forbindelse med høring af udkast til denne redegørelse har funktionslederen oplyst, at visiteringen i efteråret 2015 blev omorganiseret med faste visitatorer på faste emner eller sagsgrupper for at opnå hurtigere sagsoplysning og afklaring af sagens genstand. Det er videre oplyst, at der med afsæt i TAK-programmet hovedsagelig sker telefonisk kommunikation herom. Borger- og retssikkerhedschefen bemærker vigtigheden af offentlighedslovens notatpligt i sådanne tilfælde.

Rapporten introducerer begrebet visiteringsafgørelse. Det fremgår af Rapportens *afsnit 4.1.2 Visiteringsafgørelser*, at begrebet:

... *omfatter:*

Sager, hvor visitator umiddelbart kan træffe afgørelse og som afsluttes straks

Begrebet indføres for at få fokus på, at der er tid at spare, når en afgørelse kan træffes uden fordeling til en ny sagsbehandler som visiteringsafgørelse.

Skatteforvaltningslovens §§ 19 og 20 bestemmer, at SKAT skal sende såvel sagsfremstilling med oplysninger om sagens faktiske forhold af betydning for afgørelsen samt selve agterskrivelsen i høring, hvis SKAT ikke fuldt ud kan imødekomme en borger eller virksomheds anmodning.⁵⁶ Bestemmelserne er supplement til reglerne om partshøring og retten til at afgive udtalelse i forvaltningslovens kapitel 5.⁵⁷ Efter § 20 skal SKAT i videre omfang end efter de generelle, almindelige regler i forvaltningsloven foretage høring af den borger eller virksomhed, som afgørelsen direkte berører, før SKAT træffer en afgørelse. De to bestemmelsers krav betyder, at implementering af initiativet strengt taget kun kan ske i sager, hvor borger eller virksomhed får medhold.

I forbindelse med orienteringerne til projektgruppen primo november 2014 og medio maj 2015 har begge driftsenheder svaret bekræftende på, at der kan udsendes visiteringsafgørelser.⁵⁸

Efter Borger- og retssikkerhedschefens gennemgang af afgørelserne og projektets materiale er det ikke muligt at vurdere implementeringen og den praktiske anvendelse af begrebet. Ingen af de undersøgte sager er – så vidt Borger- og retssikkerhedschefen er bekendt – afgjort af visitator.

Begrebet visiteringsafgørelse er ikke anvendt, men Borger- og retssikkerhedschefen har i evalueringen bemærket, at i fem af de 40 sager påbegyndes sagsbehandlingen inden 14 dage fra henvendelsen til SKAT. Dette sker ved, at der i stedet for en kvitteringsskrivelse sendes en agterskrivelse.⁵⁹ Dette kan være den praktiske udmøntning af begrebet. Borger- og retssikkerhedschefen har derudover bemærket, at andre lignende begreber med tilsvarende indhold anvendes andre steder i SKAT, herunder begrebet *straksafgørelse*.⁶⁰

⁵⁶ Bestemmelsernes anvendelsesområde er afgørelser og kan ses som garantiforskrifter til formaliseret og korrekt partshøring. Procedurereglerne skal skabe garanti for, at afgørelser træffes på et oplyst grundlag.

⁵⁷ Lovbekendtgørelse nr. 433 af 22. april 2014 af forvaltningsloven.

⁵⁸ Den ene driftsenhed anfører, at dette kun er relevant for dem i forhold til sager om ekstraordinær genoptagelse.

⁵⁹ Alle disse sager er sagsbehandlet af samme driftsenhed. Ifølge SKATs sagsbehandlingsportal har SKAT pligt til at udsende en kvittering. I SKAT er der opstillet et internt mål om, at SKAT, bortset fra sager om aktindsigt, skal kvittere indenfor 14 dage efter modtagelse af en henvendelse.

⁶⁰ På SKATs SharePoint er *straksafgørelse* anvendt i forretningsområdet Indsats.

Det har ikke i de gennemgåede sager været muligt at konstatere forskelle i sagsbehandlingen mellem de sager, hvor agterskrivelsen fremsendes som det første inden for 14 dage efter modtagelse af anmodning, og de sager, der har haft en længere sagsbehandlingstid.

4.2.3 *Partsrepræsentation*

Retten til generelt at lade sig repræsentere over for myndighederne følger af et ulovbestemt forvaltningsretligt princip. For så vidt angår afgørelsessager er princippet lovfæstet i forvaltningslovens § 8. Heraf fremgår, at en part i en sag ”... på ethvert tidspunkt af sagens behandling [kan] lade sig repræsentere eller bistå af andre.”⁶¹

Det ulovbestemte princip rækker videre end forvaltningslovens § 8 og indebærer en ret til at lade sig repræsentere eller bistå i kontakten til det offentlige, uanset om der kan blive tale om at træffe en afgørelse.⁶²

Tilsidesætter en myndighed partens ret til at lade sig repræsentere udgør dette en retlig mangel. Det er med andre ord ulovligt og kan medføre ugyldighed, hvis manglen er væsentlig, og der ikke er særlige forhold, som taler imod ugyldighed.⁶³

I evalueringen af sagerne har SKAT respekteret såvel ønsket og valget af repræsentant fra sagerens part. SKAT har udbedt sig dokumentation (fuldmagt) for, at repræsentationsforholdet består, hvor repræsentanten ikke var en professionel rådgiver.

SKAT har udsendt SKM2008.848.SKAT med retningslinjer for, hvorledes henvendelser til og fra repræsentanter skal håndteres. Retningslinjerne må forstås således, at alle SKATs henvendelser til en nærmere angivet gruppe professionelle repræsentanter tillige skal sendes til borgeren eller virksomheden. I øvrige tilfælde må henvendelserne fra SKAT alene sendes til repræsentanten, hvis borgeren eller virksomheden har givet sit samtykke hertil. Retningslinjerne er en skærpelse af de forvaltningsretlige krav ved partsrepræsentation.

Borger- og retssikkerhedschefen har undersøgt, om SKAT overholder de interne retningslinjer. Gennemgangen har vist, at SKAT i visse tilfælde ikke kan dokumentere, at afgørelser – herunder også bebyrdende afgørelser – er sendt til borgeren eller virksomheden.

Af de 40 gennemgåede sager har Borger- og retssikkerhedschefen konstateret, at repræsentanter har været involveret i 26 sager. Der er hovedsagelig anvendt professionelle repræsentanter, navnlig revisionsfirmaer. I 23 af sagerne kan det ikke dokumenteres, at SKAT har overholdt sine interne retningslinjer, således som disse formuleret i SKM2008.848.SKAT.

4.2.4 *Vurderinger og anbefalinger*

⁶¹ Lovbekendtgørelse nr. 433 af 22. april 2014 af forvaltningsloven.

⁶² Se bl.a. FOB 1997.299 og FOB 2006.644. Fra tiden før forvaltningslovens ikrafttræden kan henvises til FOB 1962.37 og FOB 1965.125.

⁶³ Se f.eks. Gaarde m.fl., *Forvaltningsret. Almindelige emner*, 5. udgave, 2009, side 436 ff. om ugyldighedsbetingelserne.

Det er Borger- og retssikkerhedschefens vurdering, at projektets tiltag på visiteringsområdet kan have en positiv effekt på sagsbehandlingstiden. Der er tale om initiativer, som kan betyde hurtig sagsbehandling, effektive sagsgange og god ressourceudnyttelse.

Det er desuden Borger- og retssikkerhedschefens vurdering, at brugen af erfarne, kompetente medarbejdere til visiteringsopgaven kan medvirke til en hurtig og kompetent sagsbehandling. Dygtige og erfarne medarbejdere kan med fordel gives ansvaret for sagsfordelingen. Disse medarbejdere kan hurtigt danne sig et overblik over sagens problemstillinger, herunder vurdere, om sagen straks kan afsluttes, og hvem der bør forestå sagens videre behandling.

Hurtige og korrekte afgørelser bidrager til en øget retssikkerhed for borgere og virksomheder. Jo færre hænder en sag skal passere, desto hurtigere vil sagsbehandlingen generelt kunne forløbe.

Det er Borger- og retssikkerhedschefens opfattelse, at der ikke er et modsætningsforhold mellem effektiviseringer og retssikkerhed. Mere effektive sagsgange bliver kun et retssikkerhedsmæssigt problem, hvis effektiviseringer sker på bekostning af blandt andet formelle sagsbehandlingsregler.

På baggrund af det foreliggende materiale må det konkluderes, at projektets anbefalinger om tilrettelæggelse af visiteringsopgaven ikke er fulgt i fuldt omfang. Det er dog også Borger- og retssikkerhedschefens vurdering, at Rapporten kan efterlade tvivl om, hvorvidt der vitterligt er tale om krævede tiltag og ikke kun foreslåede tiltag.

Der ses ikke at være foretaget en opfølgning fra de projektansvarlige over for driftsenhedernes proces for visitering. Dette stemmer overens med Rapportens angivelse af, at projektets implementering skete ved orienteringsmøder, og at de enkelte afdelinger selv kunne vurdere, om et eller flere af de foreslåede initiativer allerede var gennemført.⁶⁴

Igangsættelse af initiativer på baggrund af en analyse med krav om at realisere et bevillingsfald bør altid følges tæt. Dette gælder såvel i forhold til, at besparelsen bliver realiseret, som at dette ud fra en faglig betragtning sker på forsvarlig vis. Samtidig bør effekten af initiativer vurderes efter implementering.⁶⁵

I sin gennemgang af de 40 udsøgte sager har Borger- og retssikkerhedschefen konstateret, at det i fire af de fremsendte sager ikke er relevant at overveje ekstraordinær genoptagelse, da anmodningerne alene angik ordinær genoptagelse. Borger- og retssikkerhedschefen har beregnet den gennemsnitlige sagsbehandlingstid for disse sager til cirka 31 dage. Sagerne afsluttes dog ikke i SKAT på dette tidspunkt, men bliver overført til en anden driftsenhed, hvor henvendelserne skal afvente sagsbehandling. Det indikerer, at visiteringen ikke fungerer som forudsat. Det vurderes, at anvendelse af erfarne, kompetente medarbejdere i første række ved modtagelse af anmodninger – sammen med tilrettelæggelse af visiterings-

⁶⁴ Se afsnit 2.1 *Rapporten i hovedtræk*.

⁶⁵ I forbindelse med høring af udkast til denne redegørelse er Borger- og retssikkerhedschefen blevet oplyst om, at ledelsen i Kundeservice Erhverv i foråret 2016 har aftalt med projektlederen for *Afgørelser i Kundeservice*, at der skal foretages genbesøg med henblik på opfølgning af projektets anbefalinger. Borger- og retssikkerhedschefen finder dette positivt.

opgaven som foreslået af projektgruppen – ville have betydet, at disse sager ville have haft væsentlig kortere sagsbehandlingstid.

Efter Borger- og retssikkerhedschefens opfattelse bør SKAT overveje at styrke den digitale modtagelse og fordeling af sager. Dette kan overordnet ske på to måder. SKAT kan sikre sig, at borgeren eller virksomheden i højere grad indsender relevant materiale og dokumentation allerede ved den første kontakt til SKAT. Endvidere kan SKAT søge at sikre færrest muligt manuelle sagsgange mellem sagens modtagelse og placering i sagspool eller hos rette sagsbehandler. En samlet styrkelse af den digitale sagsmodtagelse indeholder såvel et effektiviseringspotentiale som et potentiale for øget retssikkerhed for borgere og virksomheder.

Borger- og retssikkerhedschefen er bekendt med, at Kundeservice som led i projekt SIK søger at indføre en højere grad af digitalisering og automatisering i behandlingen af genoptagelsesansøgninger.⁶⁶ Projektet er ikke afsluttet. Borger- og retssikkerhedschefen er – som det fremgår ovenfor – positiv over for at styrke SKATs sagsmodtagelse gennem digitalisering, hvis dette kan ske uden, at borgernes og virksomhedernes retsstilling derved forringes. Borger- og retssikkerhedschefen bemærker også, at hvis ambitionen er automatiseret sagsbehandling, skal der dog trædes endog meget varsomt. Det er erfaringsmæssigt en vanskelig øvelse.

I sin evaluering har Borger- og retssikkerhedschefen lagt mærke til, at en af driftsenhederne i en del sager fremsender en agterskrivelse inden for de første 14 dage. Fremsendelsen er efter Borger- og retssikkerhedschefens opfattelse meget positiv, hvis det kan ske uden at gå på kompromis med kvaliteten i sagsbehandlingen, herunder overholdelse af de formelle sagsbehandlingsregler.

En styrkelse af visiteringen kan medføre, at SKAT i en højere andel af sagerne kan sende agterskrivelse som den første besvarelse af henvendelsen. Agterskrivelsen er ud over et forslag til afgørelse således også kvittering over for borgere og virksomheder for anmodningens modtagelse. Det er Borger- og retssikkerhedschefens anbefaling, at SKAT bør overveje, om det er brugen af visiteringsafgørelser kan udbredes til at omfatte flere sagstyper.

Fremsendelse af agterskrivelse frem for kvittering kan navnlig være relevant i sagstyper, som afgøres inden for faste lovgivningsmæssige rammer. Ligeledes kan der forefindes sagstyper, der er underlagt en fast administrativ praksis, som kun i ganske særlige tilfælde fraviges. I disse sagstyper taler hensynet til borgeren eller virksomheden oftest for en hurtig afgørelse. Det er dog væsentligt, at der gives en grundig vejledning om de lovgivningsmæssige rammer og baggrunden for den faste praksis, samt ikke mindst, hvilke forhold kan føre til en eventuel fravigelse af praksis. Sidstnævnte gør sig i særlig grad gældende ved bebyrdende afgørelser.

Ved skønmæssige bestemmelser – som for eksempel reglerne om ekstraordinær genoptagelse efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 8, og § 32, stk. 1, nr. 4, – er det

⁶⁶ Se afsnit 2.2 *Nye projekter i SKAT*.

imidlertid væsentligt at være opmærksom på forbuddet mod at sætte skøn under regel. Der skal i hver sag skønnes individuelt.

SKATs interne retningslinjer om partsrepræsentation efterleves ikke i næsten 9 ud af 10 sager med partsrepræsentanter. Den manglende overholdelse er dog i de fleste sager uproblematisk, idet SKAT følger de forvaltningsretlige krav i sin kontakt med partsrepræsentanterne. Efter retningslinjernes ordlyd skal SKAT sende alle meddelelser til både repræsentanten og til sagens part. Dette interne krav er en del mere vidtgående end det forvaltningsretlige udgangspunkt og synes ikke hensigtsmæssigt, når sagens part har valgt at gøre brug af en professionel repræsentant.

Det er Borger- og retssikkerhedschefens opfattelse, at medarbejdernes arbejdsgange er fornuftige og velbegrundede. Deres sagsbehandling på dette område er desuden i overensstemmelse med skatteministerens svar til Folketingets Skatteudvalg, hvor det anføres, at ”... [n]år en part har valgt at lade sine repræsentere af en anden, træder partsrepræsentanten i partens sted. Det påhviler herefter partsrepræsentanten at holde parten underrettet.”⁶⁷

Borger- og retssikkerhedschefen vil på baggrund af evalueringen anbefale SKAT Jura at omformulere retningslinjerne om korrespondance med repræsentanter og udsende et nyt styresignal herom.

4.3 Sagsbehandling

Skatteforvaltningsloven, forvaltningsloven, persondataloven og offentlighedsloven mv. fastsætter sammen med de ulovbestemte principper for god forvaltningsskik rammerne for SKATs sagsbehandling i afgørelsessager.

4.3.1 Sagsnotater

Det anbefales i Rapporten, at der altid oprettes et sagsnotat. Et sagsnotat kan dog eventuelt undlades i såkaldte simple sager:

*Af hensyn til kvalitet og retssikkerhed, anbefaler projektet, at der til alle afgørelser laves et sagsnotat. Den eneste undtagelse er i de sager, hvor begrundelsen og information i selve afgørelsen/sagsfremstillingen er så udførlig, at det vil være gentagelser, der skulle stå i sagsnotatet. Projektet anbefaler også sagsnotat på enklere sager og sager, hvor der gives medhold, så SKAT til enhver tid kan dokumentere, hvad der ligger til baggrund for afgørelsen.*⁶⁸

Det fremgår af Rapporten, at et sagsnotat kan lette overblikket i en sag for både den oprindelige og en eventuel ny sagsbehandler. Et sagsnotat kan omfatte flere oplysninger om sagsforløb mv. end de oplysninger, som omfattes af notatpligten efter offentlighedslovens § 13.⁶⁹

⁶⁷ Svar til Skatteudvalget, nr. 9, Alm. Del, folketingsåret 2014/2015. 2. samling.

⁶⁸ Rapportens afsnit 4.3.3 Sagsbehandling og afgørelse.

⁶⁹ Lov nr. 606 af 12. juni 2013. En hyppigt anvendt skabelon for et sagsnotat fremgår af Bilag 1.

På SKATs portal for sagsbehandling anbefales det også, at et sagsnotat udarbejdes i afgørelsessager, uanset om sagen startes på initiativ af borger eller virksomhed eller af SKAT. Ifølge portalen er formålet med at udarbejde et sagsnotat ”... at skabe overblik og klarhed i en sag og på denne måde sikre, at det til enhver tid kan ses, hvad sagen drejer sig om, hvad der er sket i sagen og hvornår det er sket, samt hvilke overvejelser sagsbehandleren har haft i forbindelse med behandling af sagen.”

I orienteringer til styregruppen om status for implementering anføres det af en af driftsenhederne, at alle oplysninger fremgår af afgørelserne samt diverse notater på de enkelte sager, men at det overvejes at bruge sagsnotater i enkelte sagstyper.⁷⁰ Den anden driftsenhed anfører i sine orienteringer, at sagsnotat anvendes.

Ud af de 40 gennemgåede sager er der oprettet sagsnotat i 13 sager – svarende til cirka en tredjedel af sagerne. I de undersøgte sager ses sagsnotater kun anvendt af den ene af driftsenhederne. De to driftsenheder har således en forskellig tilgang til brugen af sagsnotater, selv om der ikke synes at være afgørende forskel på sagernes kompleksitet.

Gennemgangen af sagerne har endvidere vist, at der er forskel på, hvor udførligt sagsnotaterne udfyldes. I flere tilfælde udfyldes sagsnotaterne kun delvist i forhold til de foruddefinerede felter. Alle oplysninger fremgår derfor ikke, hvorved et af formålene med udarbejdelse af sagsnotatet ikke opfyldes. I andre tilfælde er det ikke muligt at se, hvornår det anførte sagsbehandlingsskridt er foretaget. Enkelte sagsnotater er så sparsomt udfyldt, at de kun i ganske begrænset omfang bidrager til at dokumentere sagen.

4.3.2 Officialmaksimen – pligt til at oplyse og undersøge

Ifølge officialmaksimen har SKAT som myndighed ansvaret for, at de nødvendige oplysninger foreligger. SKAT skal sikre, at de nødvendige undersøgelser foretages, inden der træffes en afgørelse. Myndigheden har således ansvaret for, at en sag er tilstrækkeligt oplyst til, at der kan træffes en afgørelse.

SKAT skal dog ikke altid selv fremskaffe de nødvendige oplysninger. I sager, der rejses af borgere eller virksomheder ved ansøgning, vil det ofte påhvile borgeren eller virksomheden at fremsende oplysninger af relevans for behandlingen af henvendelsen. SKAT skal herefter i nødvendigt omfang kontrollere oplysningerne og sikre, at sagens afgørelse bygger på det rigtige faktuelle grundlag. SKAT skal med andre ord foretage en konkret vurdering af sagen og dens oplysninger.

Krav til undersøgelser og bevisbedømmelse øges jo mere betydningsfuld og indgribende afgørelse, der er tale om. Afgørelser om nægtelse af tilladelse til ekstraordinær genoptagelse er bebyrdende og af økonomisk værdi.

Borger- og retssikkerhedschefen har i sin evaluering set, at der fra SKATs side kun i få sager er efterspurgt yderligere oplysninger fra borgere eller virksomheder. Det kan for sager om ekstraordinær genoptagelse ikke anses som usædvanligt eller mangelfuldt, idet sa-

⁷⁰ Der anføres som eksempel sager om momsfrigørelse og bevillinger.

gerne almindeligvis kan afgøres på det grundlag, som borgere og virksomheder sender sammen med anmodningen om tilladelse til ekstraordinær genoptagelse.

Borger- og retssikkerhedschefen finder anledning til at fremhæve forløbet i en af sagerne. Det fremgår af sagsrepræsentantens anmodning, at der fra borgerens side har været dialog med SKAT adskillige gange om ansættelsen, men borgeren fik ikke gjort noget ved sagen på grund af sygdom.⁷¹ Selv om anmodningen indeholder disse oplysninger, efterspørger SKAT ikke yderligere oplysninger og får derved heller ikke efterprøvet oplysningerne. Borger- og retssikkerhedschefen bemærker, at evalueringen ligeledes omfattede en anden sag, som på flere punkter lignede denne sag. Denne sag resulterede i tilladelse til genoptagelse. Førstnævnte sag burde derfor have givet anledning til, at der blev indhentet yderligere oplysninger.

Til at understøtte og udbygge officialmaksimen gælder der efter forvaltningslovens § 19 samt skatteforvaltningslovens §§ 19 og 20⁷² krav om høring forud for, at afgørelse træffes. Kravet har til formål at sikre, at den, der er part i en forvaltningssag, får lejlighed til at gøre sig bekendt med og kommentere det faktiske afgørelsesgrundlag, inden sagen afgøres. Forvaltningslovens krav om partshøring gælder kun, hvis oplysningen er ukendt og til ugunst for parten og er af væsentlig betydning for afgørelsen.⁷³

På baggrund af sin gennemgang af de udsøgte sager kan Borger- og retssikkerhedschefen konstatere, at der sendes agterskrivelser til borgere og virksomheder, når en anmodning ikke imødekommes. I sager med delvis imødekommelse er der set eksempler, hvor der ikke er foretaget partshøring. Endelig er det i gennemgangen konstateret, at der i ingen af de gennemgåede sager er sket partshøring på baggrund af oplysninger, som er fundet i forbindelse med SKATs sagsbehandling.⁷⁴

4.3.3 Sagsbehandlingstid

Et af formålene med projekt *Afgørelser i Kundeservice* er at udarbejde og følge processtandarder, der understøtter kvalitet i afgørelserne, samt at optimere og effektivisere nuværende arbejdsgange og processer.⁷⁵ Sagsbehandlingstiden er en af flere faktorer, som har betydning for den oplevede retssikkerhed.

Der er ikke i forvaltningsloven eller anden lov fastsat generelle bestemmelser om myndigheders sagsbehandlingstid. Hvornår en myndigheds sagsbehandlingstid overskrider det acceptable, kan ikke fastlægges generelt. Vurderingen af sagsbehandlingstiden afhænger blandt andet af sagens art, omfanget af de undersøgelser, myndigheden skal foretage og partens behov for, at der træffes en hurtig afgørelse. Myndigheden er forpligtet til at tilrette sagsbehandlingen sådan, at sagerne kan ekspederes uden unødvendige forsinkelser.

⁷¹ Sygdom er et af de forhold, som efter praksis kan begrunde ekstraordinær genoptagelse. Se afsnit 3.2.2 *Subjektive betingelser for ekstraordinær genoptagelse*.

⁷² Se endvidere også om disse bestemmelser i afsnit 4.2.2 *Visiteringsafgørelser*.

⁷³ Retsvirkningen af at undlade partshøring vil efter omstændighederne være, at afgørelsen bliver ugyldig. Det antages normalt at være tilfældet ved bebyrdende afgørelser, hvis parten senere fremkommer med nye oplysninger af betydning for sagens afgørelse.

⁷⁴ I sager om ekstraordinær genoptagelse vil denne situation sjældent opstå, da borger eller virksomhed, som anmoder om tilladelse til genoptagelse oftest fremsender de oplysninger, som skal tillægges betydning.

⁷⁵ Rapporten, afsnit 2. *Baggrund, formål, mål, afgrænsning og organisering*.

Borger- og retssikkerhedschefen har i sin evaluering bemærket, at anmodninger om ekstraordinær genoptagelse hovedsagelig modtages i SKAT ved *Juridisk Administration*, Struer eller ved *Betaling og Regnskab*, Ringkøbing. Anmodningerne kvitteres og sendes herefter videre til Kundeservice Erhverv. Fra anmodningens modtagelse i SKAT til datering af kvittering forløber der i gennemsnit henholdsvis 9,4 dage og 12,8 dage.⁷⁶

Som nævnt i afsnit 4.3.2 *Officialmaksimen – pligt til at oplyse og undersøge* indhentes der kun i et fåtal af sagerne yderligere materiale til sagens oplysning. Det betyder, at sagsbehandlingen i de evaluerede sager indeholder få processer og dermed burde have en kort sagsbehandlingstid.

Borger- og retssikkerhedschefen har i sin evaluering set, at der i nogle af sagerne som første handling sendes en agterskrivelse. Det er sket inden for 14 dage fra SKATs modtagelse af en anmodning om genoptagelse. I disse sager er sagsbehandlingstiden på cirka 30 dage.⁷⁷ Sagsbehandlingstiden i disse sager er væsentlig kortere end for de øvrige evaluerede sager.

SKATs mål for sagsbehandlingstiden for denne sagstype er, at 85% af sagerne skal være afsluttet inden for 90 dage, hvilket SKAT også oplyser om i deres kvitteringskrivelse.⁷⁸ Borger- og retssikkerhedschefen har konstateret, at målopfyldelsen i de undersøgte sager er 62,5%.

Borger- og retssikkerhedschefen har undersøgt, om der er sendt breve til part og/eller partsrepræsentanten, når den udmeldte sagsbehandlingstid ikke har kunnet overholdes. Borger- og retssikkerhedschefen har fundet i alt ni sager, hvor sagsbehandlingstiden er mere end 100 dage, og hvor der derfor i alle tilfælde burde have været sendt brev om, at den udmeldte sagsbehandlingstid ikke kunne overholdes. Dette er imidlertid alene sket i tre ud af de ni sager.

SKAT har interne retningslinjer⁷⁹, som foreskriver, at SKAT har pligt til at orientere parten, hvis den udmeldte sagsbehandlingstid ikke kan overholdes. Endvidere skal der oplyses om, hvorfor sagens behandling har trukket ud, og hvornår behandlingen forventes afsluttet. SKAT har i de evaluerede sager ikke overholdt sine interne retningslinjer. Det gælder både i forhold til fremsendelse af breve og i forhold til brevenes indhold.⁸⁰

⁷⁶ Tallene er korrigeret særligt høje tal, som det ikke er rimeligt at medtage. Tallene inkluderer også de tilfælde, hvor der ikke sendes en kvittering, men en agterskrivelse eller afgørelse.

⁷⁷ Se mere herom i afsnit 4.1.4 *Visiteringsafgørelser*.

⁷⁸ Økonomi og virksomhedsstyring fra forretningsområdet Økonomi har i mail af 9. december 2015 oplyst, at svarfristen på afgørelser i Kundeservice Erhverv er på 90 dage. Det gælder for alle afgørelser i afdelingen. I forbindelse med høring af udkast til denne redegørelse er Borger- og retssikkerhedschefen blevet oplyst om, at der som led i *SIK*-projektet nu arbejdes med differentierede sagsbehandlingstider.

⁷⁹ Sagsbehandlingsportalen om kvittering.

⁸⁰ Formuleringen i brevene er følgende: ”Vi beklager, at vi ikke kan overholde fristen. Det skyldes, at der er kommet væsentligt flere henvendelser end sædvanligt, og at vi ikke kan få tilført flere ressourcer. Vi behandler din sag så hurtigt som muligt og forventer sagsbehandlingen påbegyndt inden den dato/påbegyndes inden for tre måneder”.

4.3.4 *Vurderinger og anbefalinger*

Projektgruppen har i Rapporten anbefalet brug af sagsnotater i sagsbehandlingen. Det er Borger- og retssikkerhedschefens opfattelse, at anbefalingerne er gode og velbegrundede. Det er Borger- og retssikkerhedschefens vurdering, at sagsnotater kan være nyttige, idet de – som også nævnt på portalen for sagsbehandling – kan bidrage til en bedre dokumentation. De kan samtidig overflødiggøre oprettelse og journalisering af andre notater, herunder for eksempel telefonnotater fra kortere samtaler med en repræsentant. Sagsnotater kan endelig også bidrage til en smidig og effektiv overdragelse af sagen, hvis den oprindelige sagsbehandler af en eller anden årsag ikke kan færdiggøre sagen.

På denne baggrund anbefaler Borger- og retssikkerhedschefen, at anbefalingerne fra Rapporten og fra portalen for sagsbehandling om sagsnotater følges af SKAT, og at SKAT sikrer brug af sagsnotater i sagsbehandlingen af genoptagelseshenvendelser. I den forbindelse kan det overvejes, om der er behov for udarbejdelse af en kort vejledning til, hvordan et sagsnotat skal udfyldes.

Sagsbehandling af en anmodning om ekstraordinær genoptagelse stiller høje krav til undersøgelser og bevisbedømmelse, når der er tale om bebyrdende afgørelse med økonomiske konsekvenser. Borger- og retssikkerhedschefen har i sin evaluering bemærket, at SKAT ofte ikke efterspørger yderligere oplysning end det, som borgere eller virksomheder indsender i forbindelse med selve anmodningen. Der er fundet eksempler på, at SKAT kunne have indhentet flere oplysninger, men generelt har Borger- og retssikkerhedschefen ikke fundet SKATs håndtering af disse forhold problematisk. Borger- og retssikkerhedschefen bemærker dog, at vurderingen af, om der skal indhentes flere oplysninger, et væsentligt sagsbehandlingsskridt, der kontinuerligt skal i fokus som en central del af den enkelte sagsbehandlers opgaver.

Borger- og retssikkerhedschefen har i sin evaluering set, at de forvaltningsretlige regler om partshøring overholdes i sagsbehandlingen, da der sendes agterskrivelser til borgere og virksomheder, når en anmodning ikke imødekommes. Imidlertid er det også set, at partshøringen glemmes i sager, hvor anmodningen delvis imødekommes, hvilket Borger- og retssikkerhedschefen finder problematisk. Antallet af sager med glemt partshøring er dog så begrænset, at der ikke er grundlag for at tale om et generelt problem.

Borger- og retssikkerhedschefen har i sin evaluering bemærket, at sagerne om ekstraordinær genoptagelse har meget varierende sagsbehandlingstid. Sagsbehandlingstid er en faktor i den oplevede retssikkerhed for borgere og virksomheder, som har en interesse i en hurtig og korrekt afgørelse.

Borger- og retssikkerhedschefen har bemærket, at sagerne, hvor der inden for de første 14 dage sender agterskrivelse, samlet set har en kortere sagsbehandlingstid. Borger- og retssikkerhedschefen finder, at dette initiativ har positiv effekt for sagsbehandlingstiden. Det er dog vigtigt, at initiativet ikke er i uoverensstemmelse med øvrige sagsbehandlingsregler. Der kan derfor kun sendes en agterskrivelse, hvis sagen er tilstrækkeligt oplyst, idet officialmaksimen som nævnt også gælder for agterskrivelser.

Det er Borger- og retssikkerhedschefens anbefaling, at SKAT Kundeservice undersøger, om den gennemsnitlige sagsbehandlingstid for anmodninger om ekstraordinær genopta-

gelse kan forkortes ved yderligere initiativer, herunder om initiativet med at sende agterskrivelse inden for 14 dage fra modtagelse af anmodning kan benyttes i større omfang.

Borger- og retssikkerhedschefen har i flere sager kunnet konstatere, at SKAT Kundeservice ikke har overholdt sine interne retningslinjer om at sende meddelelse, når den oprindelige udmeldte frist for sagsafslutning ikke kan overholdes. Borger- og retssikkerhedschefen finder den manglende overholdelse problematisk, idet SKAT i medfør af god forvaltningsskik har pligt til at oplyse om betydende fristoverskridelser. Forholdet kan betragtes som en form for serviceforpligtelse over for borgere og virksomheder, som helt naturligt knytter visse forventninger til SKATs udmeldninger. Det er ligeledes uhensigtsmæssigt, da manglende overholdelse af udmeldte frister kan generere unødige telefonopkald med forespørgsler om status på sagsbehandlingen.

Det er derfor Borger- og retssikkerhedschefens anbefaling, at SKAT Kundeservice overvejer, hvordan der kan ske en højere grad af efterlevelse af disse retningslinjer, som er meldt eksternt ud.

I sin evaluering har Borger- og retssikkerhedschefen endelig også bemærket det forhold, at sagerne modtages ved anden forretningsområde og har en sagsbehandlingstid på i gennemsnit 9 og 12 dage før fremsendelse til Kundeservice. På baggrund af denne konstatering er det Borger- og retssikkerhedschefens opfordring, at SKAT Kundeservice sammen med de relevante forretningsområder overvejer, om en anden organisering og andre processer for modtagelse af anmodningerne om ekstraordinær genoptagelse kan nedbringe den samlede sagsbehandlingstid.

4.4 Afgørelsen

Forvaltningslovens § 2 bestemmer, at loven gælder for behandlingen af sager, hvori der er eller vil blive truffet afgørelse af en forvaltningsmyndighed. Lovens formulering af ”*truffet afgørelse*” har sigte på myndighedens udtalelser, der går ud på at fastsætte, hvad der er eller skal være ret i det konkrete tilfælde.

Når der træffes en afgørelse, skal de processuelle regler i eksempelvis forvaltningsloven og i skatteforvaltningsloven iagttages.

4.4.1 Begrundelse

Forvaltningslovens § 22 bestemmer, at en afgørelse, når den meddeles skriftligt, skal være ledsaget af en begrundelse, medmindre afgørelsen fuldt ud giver den pågældende part medhold. I forlængelse heraf fastlægger forvaltningslovens § 24 krav til begrundelsens indhold, herunder at der i afgørelsens begrundelse er henvisning til de retsregler i henhold til hvilke, afgørelsen er truffet.

Reglerne om begrundelse har til formål at sikre, at afgørelsesgrundlaget er sagligt og fyldestgørende, og at borgeren eller virksomheden gives mulighed for at forstå den trufne afgørelse og at vurdere, om afgørelsen skal påklages. Hvis en bebyrdende afgørelse mangler begrundelse, foreligger der en retlig mangel. Manglen betyder, at afgørelsen som alt-overvejende hovedregel er ugyldig, da den tilsidesatte sagsbehandlingsregel anses for en

væsentlig garanti for afgørelsens lovlighed og rigtighed, medmindre det påvises, at fejlen konkret har været uden betydning.⁸¹

Folketingets Ombudsmand har i 2011 over for SKAT tilkendegivet sine betragtninger om henvisning til retsregler i en begrundelse:⁸²

SKATs skriftlige afgørelse indeholder ikke en umiddelbar henvisning til de retsregler, som afgørelsen om modregning er truffet efter. I selve afgørelsen er en henvisning til et bilag om de love og regler, der gælder for modregning. Bilaget henviser til Inddrivelsesvejledningens punkt K. Jeg mener ikke, at en sådan generel bemærkning er en tilstrækkelig henvisning til at opfylde kravet i forvaltningslovens § 24, stk. 1.

Ombudsmanden har også i december 2015 udtalt sig om begrundelseskravene.⁸³ Ombudsmanden udtaler, at en afgørelse skal indeholde henvisning til de retsregler i henhold til, hvilke afgørelsen er truffet og angivelse af de hovedhensyn, der har været bestemmende ved skønsudøvelse. Herudover skal en begrundelse ifølge Ombudsmanden om fornødent indeholde en kort redegørelse for de oplysninger vedrørende faktiske omstændigheder, som er tillagt væsentlig betydning. I en vis udstrækning skal en begrundelse også forholde sig til partens anbringender, som ikke kan afvises som uvæsentlige.⁸⁴

Samme begrundelseskrav efter forvaltningslovens regler udtalte Ombudsmanden sig om i en redegørelse efter undersøgelse af 40 klagesager ved Landsskatteretten.⁸⁵

Borger- og retssikkerhedschefen har i sin evaluering gennemgået begrundelserne i de 40 evaluerede afgørelser.

Generelt redegøres indledningsvis i hver afgørelse for regelgrundlaget, samt for hvorledes dette fortolkes. Begrundelserne i afgørelserne er ikke præget af samme ensartethed.

Begrundelserne i afgørelserne fra en af driftsenhederne henviser ikke til, hvilket lovgrundlag, der danner baggrund for SKATs afgørelse.

Begrundelserne i afgørelserne fra den anden driftsenhed henviser enten blot til muligheden for ekstraordinær genoptagelse på grund af særlige omstændigheder eller til såvel de objektiviserede regler som den subjektive regel. Det betyder, at i flere sager er muligheden for ekstraordinær genoptagelse efter de objektiviserede bestemmelser ikke nævnt som en del af SKATs begrundelse. I andre sager henvises der kort til de objektiviserede genopta-

⁸¹ Se f.eks. Revsbech, Nørgaard og Garde, *Forvaltningsret, sagsbehandling*, 7. udg., 2014, kapitel XI, afsnit D om ugyldighed.

⁸² Fremgår i en foreløbig redegørelse af 13. juli 2011 til SKAT. Redegørelsen vedrører primært spørgsmål om høring ved modregning.

⁸³ FOB2015-61.

⁸⁴ Ombudsmanden fandt, at Skatteankestyrelsens begrundelse ikke opfyldte kravene i forvaltningslovens § 24, jf. § 22.

⁸⁵ Redegørelsen kaldes: ”*Endelig redegørelse om ombudsmandens undersøgelse af 40 klagesager fra Landsskatteretten*”, journalnummer 2004-3405-980. Ombudsmanden udtaler sig om begrundelseskrav fra side 103 ff.

gelsesbestemmelser uden, at det fremgår, at der er sket sagsbehandling og konkret vurdering efter disse bestemmelser.⁸⁶

Evalueringen har vist, at begrundelserne i hovedparten af de undersøgte sager er udformet i overensstemmelse med de forslag til standardbrevtekster, som foreligger. Udformningen af standardbrevteksterne er derfor afgørende for, hvor udførlig begrundelsen i den konkrete afgørelse er.

4.4.2 Klagevejledning

Det følger af forvaltningslovens kapitel 5, §§ 25-26, at afgørelser skal indeholde vejledning om klageadgang, hvis afgørelsen ikke giver sagens part fuldt ud medhold.

Det skal efter lovens ordlyd oplyses om, hvilken instans, der kan klages til og fremgangsmåden ved indgivelse af klage, herunder oplysning om eventuel tidsfrist.⁸⁷

I gennemgangen af sagerne er der kun set ganske få sager, hvor forvaltningslovens regel om klagevejledning ikke er fulgt. Det drejer sig om enkelte sager, hvor SKAT – efter anmodningen om genoptagelse er indgået – opnår enighed med borgeren eller virksomheden om i hvilket omfang, der er adgang til genoptagelse. Der er ikke givet klagevejledning.

Borger- og retssikkerhedschefen har i sin evaluering bemærket, at der i 18 ud af de 22 relevante afgørelser⁸⁸ henvises til skatteforvaltningslovens § 20⁸⁹ som grundlag for at fremsende afgørelsen. I en del afgørelser findes henvisningen ikke i agterskrivelsen, men alene i afgørelsen.

Skatteforvaltningslovens § 20 foreskriver, at hvis SKAT agter at træffe afgørelse om ansættelse af indkomst- eller ejendomsværdiskat på et andet grundlag end det, der er selvangivet, skal der ske underretning til sagsparten. Dette skal ske inden, at afgørelsen bliver truffet, da parten skal have lejlighed til at udtale sig om sagen.

4.4.3 Vurderinger og anbefalinger

Det er Borger- og retssikkerhedschefens vurdering, at SKAT i en begrundelse som minimum kortfattet bør redegøre for både de objektiviserede og de skønsmæssige muligheder for ekstraordinær genoptagelse samt redegøre for relevante faktiske omstændigheder.

Det er imidlertid Borger- og retssikkerhedschefens opfattelse, at begrundelsespligten ikke kan udstrækkes til et krav om, at SKAT i alle tilfælde skal tage udtrykkelig stilling til samtlige fremførte beviser og argumenter, når dette er unødvendigt for at begrunde

⁸⁶ Der benyttes følgende formulering i begrundelserne: *"De objektive betingelser for genoptagelse efter skatteforvaltningslovens § [X, stk. 1, nr. 1-y], anses ikke for at være opfyldt."* Der fremgår ikke yderligere af afgørelsernes begrundelser i forhold til de objektiviserede bestemmelser.

⁸⁷ Konsekvensen af manglende eller mangelfuld klagevejledning er, at klagefristen suspenderes, indtil korrekt klagevejledning gives.

⁸⁸ Dvs. hvor der træffes afgørelser om ekstraordinær genoptagelse, og hvor der ikke gives medhold eller indbetales frivilligt.

⁸⁹ Lovbekendtgørelse nr. 1267 af 12. november 2015.

afgørelsen. SKAT bør dog forholde sig til de for borgeren eller virksomheden centrale argumenter. Er disse argumenter åbenlyst ikke relevante for SKATs vurderingen af sagen, kan argumenterne eventuelt afvises med en kort, men dækkende bemærkning.⁹⁰

I forhold til en anmodning skal SKAT herefter kun konkret forholde sig til den eller de dele af regelsættet, som i situationen er relevant. Efter Borger- og retssikkerhedschefens opfattelse skal der ikke foretages en udførlig vurdering af beslægtede bestemmelser om ekstraordinær genoptagelse, som helt klart ikke er relevante i det konkrete forhold. I sådanne tilfælde er det tilstrækkeligt at gøre opmærksom på bestemmelserne, og at disse ikke finder anvendelse. Det samlede relevante regelgrundlag kan ofte med fordel optrykkes afslutningsvis i afgørelsen eller som bilag til afgørelsen.

Når regelgrundlag sammenholdes med de faktiske omstændigheder i begrundelsen, skabes det bedste grundlag hos borgere og virksomheder for forståelse af afgørelsen og for vurderingen af, om afgørelsen skal påklages. Borger- og retssikkerhedschefens anbefaler derfor, at SKAT Kundeservice sikrer sig, at der i begrundelser i afgørelsessager redegøres for og henvises til den relevante hjemmel i begrundelsen. Der bør være opmærksomhed på, at det kan være vanskeligt at benytte standardbrevtekster, når SKAT træffer afgørelse på grundlag af skønsmæssige bestemmelser, som i sagens natur skal afgøres og begrundes konkret.

Derfor betoner Borger- og retssikkerhedschefen overfor SKAT vigtigheden af, at en begrundelse i en afgørelse opfylder både forvaltningslovens krav og Ombudsmandens forståelse af kravet om henvisning til relevant hjemmel. Borger- og retssikkerhedschefen anbefaler derfor, at standardbrevteksternes formuleringer efterses og tilrettes i relevant omfang.

Borger- og retssikkerhedschefen har i sin evaluering konstateret, at der sker en generel overholdelse af lovkravet om at give klagevejledning, når en afgørelse ikke imødekommer borger eller virksomhed fuldt ud. Det er positivt og understøtter borgere og virksomheders retssikkerhed, da de vejledes om, hvortil de skal klage, hvis de ikke er enig i SKATs afgørelse.

Borger- og retssikkerhedschefen anbefaler, at der altid gives klagevejledning i sager, hvor udfaldet af sagen kan antages at ville skuffe modtageren. Det anbefales derfor, at der også gives klagevejledning i de tilfælde, hvor der undervejs i sagsbehandlingen er opnået enighed med anmoder om i hvilket omfang, der kan ske genoptagelse. Borgere eller virksomheder bør i sådanne tilfælde have adgang til at genoverveje sin aftale med SKAT, og de bør derfor vejledes om deres klagemuligheder.

Det er efter Borger- og retssikkerhedschefens opfattelse forkert, når der i afgørelserne henvises til skatteforvaltningslovens § 20. En henvisning til skatteforvaltningslovens § 20 bør rettelig kun ske i agterskrivelserne. Borger- og retssikkerhedschefen finder, at en henvisning i afgørelser til skatteforvaltningslovens § 20 i værste fald kan være vildledende for modtageren, da en sådan henvisning kan skabe en urigtig forestilling om, at afgørelsen endnu ikke er truffet.

⁹⁰ Se også ”*KlarRet 17. Borgerrådgiverens guide om begrundelseskrav*”, som er tilgængelig via Københavns Kommunes hjemmeside (www.kk.dk/borgerraadgiveren).

Det er derfor Borger- og retssikkerhedschefens anbefaling, at SKAT efterser og tilretter sine skabeloner, så der i afgørelser ikke henvises til skatteforvaltningslovens § 20.

5. Bilag

5.1 Eksempel på sagsnotat-skabelon

SAGSNOTAT		 SKAT
Cvr-nr.	Indkomstår	Sagid.
Navn og adresse		Rådgiver
Sagsbehandler		Tlf.:
Sagen omhandler		
<input type="checkbox"/> Skat <input type="checkbox"/> Moms <input type="checkbox"/> A-skat <input type="checkbox"/> eIndkomst <input type="checkbox"/> Told		
Andet		
Baggrund for opstart af sag		
Dato:	Handling/notat	