



Ombudsmanden og skattesager

Folketingets Ombudsmand, Niels Fenger

Artiklen gennemgår ombudsmandens behandling af sager ved skatte- og afgiftsmyndighederne. Den viser, på hvilke områder ombudsmandens virksomhed navnlig har haft betydning for skatteydernes retsbeskyttelse og retssikkerhed, ligesom den analyserer, hvornår ombudsmanden anlægger en mere hhv. mindre tilbageholdende prøvelse af skattemyndighedernes afgørelser.

1. Artklens emne

Formålet med denne artikel er at beskrive ombudsmandens behandling af sager vedrørende skattemyndighederne. Fokus er alene på behandlingen af skatte- og afgiftssager, mens skattemyndighedernes behandling af andre typer sager så som offentlighedssager eller personalesager ikke gøres til genstand for diskussion.¹

Artiklen indledes med en afgrænsning af ombudsmandens kompetence på skatteområdet, jf. afsnit 2 nedenfor. Dernæst følger i afsnit 3 en redegørelse for ombudsmandens prøvelse af skattemyndighedernes afgørelser m.v., herunder i hvilket omfang ombudsmanden udøver tilbageholdenhed over for visse typer vurderinger – det være sig som led i prøvelsen eller som begrundelse for ikke at tage en sag op. Afsnit 4 analyserer, hvilke typer problemstillinger ved skattemyndighederne ombudsmanden hidtil har beskæftiget sig mest med, på hvilke områder ombudsmanden relativt set hyppigst har haft noget at udsætte på skattemyndighederne, og hvor ombudsmanden navnlig har bidraget til retsudviklingen og retsafklaringen. Ligesom det er tilfældet for andre forvaltningsområder, behandler ombudsmanden på skatteområdet både klagesager og egendriftsager.² Netop på skatteområdet har egendriftsagerne imidlertid en særlig fremskudt placering. Afsnit 5 beskriver på den

¹ I det følgende benytter jeg vendingerne "skat" og "skattesager" som sigtende både til skattesager og til afgiftssager.

² I 2021 modtog ombudsmanden 367 klager inden for Skatteministeriets ressort. Langt de fleste angik skattepørgsmål. Hovedparten af sagerne indbringes af skatteyder personligt, idet et betydeligt antal dog kommer fra partsrepræsentanter såsom advokater eller revisorer. Enkelte klager har mere karakter af et ønske om, at ombudsmanden bistår borgere med deres sager hos

baggrund ombudsmandens egen driftinitiativer og kommer i den forbindelse ind på fokusområdet digital skatteforvaltning. Endelig giver jeg i afsnit 6 en sammenfattende vurdering.

2. Ombudsmandens kompetence på skatteområdet

2.1. Forholdet til domstolene og lovgivningsmagten

Efter ombudsmandslovens § 7, stk. 1, omfatter ombudsmandens kompetence alle dele af den offentlige forvaltning. Alle skatte- og afgiftsmyndigheder, herunder Landsskatteretten, er dermed omfattet af ombudsmandens kompetence.³

Ombudsmandens virksomhed omfatter til gengæld ikke domstolene, herunder fogedretterne, jf. ombudsmandslovens § 7, stk. 2. Ombudsmanden er derfor afskåret fra at tage stilling til klager over forhold ved skattemyndighederne, i det omfang disse forhold allerede er bedømt af domstolene. Efter fast praksis behandler ombudsmanden desuden ikke sager, som er under behandling ved domstolene. Det samme er tilfældet, hvis ombudsmanden ved en undersøgelse af sagen vil komme til at tage stilling til forhold, som har en nær sammenhæng med forhold, der er eller må forventes snart at komme under behandling ved domstolene.

I FO 21/01188 modtog ombudsmanden en opfordring til en egen drift-undersøgelse af Skattestyrelsens forvaltning af den såkaldte 15 pct.-regel i forbindelse med gaveoverdragelse. Ombudsmanden besluttede ikke at indlede en sådan undersøgelse, idet han lagde vægt på, at et antal Landsskatteretsafgørelser om samme problemstilling var blevet indbragt for domstolene. Til gengæld åbnede ombudsmanden efter højesteretskendelsen i U 2021.2382 H i FO 21/03028 en egendrift-sag om genoptagelse af tidligere afgjorte sager og om udarbejdelse af et nyt styresignal vedrørende 15 pct.-reglen.

I FO 21/03773 havde en skatteyder anlagt retssag mod Skatteankestyrelsen, idet han mente, at styrelsen havde overtrådt skatteforvaltningslovens § 35 e om affholdelse af et kontormøde. Skatteyderen klagede samtidig til ombudsmanden, hvor han gjorde gældende, at en sagsbehandler på grund af den anlagte retssag var blevet inhabil i forhold til den efterfølgende behandling af sagen, og at Landsskatterets afgørelse i samme sag derfor var ugyldig. Ombudsmanden konstaterede, at såvel retssagen som klagen til ham vedrørte

myndighederne eller i øvrigt rådgiver borgere om, hvordan de skal føre deres sager i forhold til myndighederne. En sådan advokatlignende funktion falder uden for ombudsmandens mandat.

³ Klage til ombudsmanden udskyder efter skatteforvaltningslovens § 48, stk. 4, den almindelige søgsmålsfrist i bestemmelsens stk. 3. Fristen for sagsanlæg vil normalt være 1 måned efter, at ombudsmanden har afsluttet sin behandling af sagen.

sagsbehandlingen i forbindelse med den afgørelse, som Landsskatteretten havde truffet. Han fandt det på den baggrund rigtigst ikke at indlede en undersøgelse af spørgsmålet om sagsbehandlerens habilitet.⁴

Endelig afstår ombudsmanden normalt fra at behandle klager over forhold på områder, hvor der findes en særlig let adgang til domstolsprøvelse. På skatteområdet er det tilfældet for så vidt angår det offentlige inddrivelse af skatter og andre ydelser, som i lovgivningen er tillagt udpantningsret, jf. skatteinddrivelseslovens § 6, hvorefter det påhviler told- og skattefogeden at underrette fogedretten om indsigelser mod et udlæg, som fremsættes under en udlægsforretning. Ombudsmanden går derfor typisk ikke ind i sager om, hvorvidt det var berettiget, at skattemyndighederne har begæret udlæg for restancer.⁵ Af samme grund afholder han sig normalt fra at realitetsbehandle sager om bødeforlæg.⁶ Det gælder i begge tilfælde, uanset om skatteyderen rent faktisk valgte at udnytte sin særlige adgang til domstolsprøvelse i den konkrete sag.

Ombudsmanden kan ikke behandle klager over Folketinget, herunder om indholdet af de love, som lovgivningsmagten har vedtaget. Han kan således ikke tage stilling til, om en skattelov er uhensigtsmæssig eller urimelig.⁷ Af samme grund tilkommer det ikke ombudsmanden at se på den retssikkerhedsmæssige kvalitet af selve lovgivningen.

I FO 20/05093 klagede en borger over, at befordringsfradraget for pendlere, der benytter Storebæltsbroen, er højere end for pendlere, der benytter Øresundsbroen. Ombudsmanden afviste at gå ind i sagen, da de to befordringsfradrag var fastsat direkte i ligningslovens § 9 C.

⁴ Se også FOB 1982.87, FO 21/00496, FO 21/05100 og FO 19/05535.

⁵ FOB 2002.291, FO 21/02744 og FO 20/06194.

⁶ FO 21/04086.

⁷ Ombudsmanden kan heller ikke tage stilling til, om en skattelov måtte være grundlovsstridig eller uforenelig med EU-retten eller anden international ret. Han kan dermed ikke til fulde leve op til EU-Domstolens praksis, hvorefter virkninger, der er knyttet til princippet om EU-rettens forrang, er bindende for alle organer i en medlemsstat, uden at nationale bestemmelser vedrørende fordelingen af retslig kompetence kan være til hinder herfor, jf. herom forenede sager C-83/19, C-127/19, C-195/19, C-291/19, C-355/19 og C-397/19, Asociația "Forumul Judecătorilor din România", EU:C:2021:393. I stedet kan han henstille fri proces, således at sagen kan afklares ved domstolene, og underrette Folketinget efter ombudsmandslovens § 12 om, at det kan give anledning til spørgsmål, om en lovbestemmelse lever op til grundloven eller Danmarks internationale forpligtelser.

2.2. Forudgående udnyttelse af rekursmuligheder m.v.

Efter ombudsmandslovens § 14 kan klage først indgives, når administrativ rekurs er udtømt. Heri ligger dels, at ombudsmanden ikke behandler verserende sager, dels at han ikke tager stilling til en klage, hvis en klagemulighed ikke er udnyttet. Det gælder også, hvor der har været en klagemulighed, som skatteyderen ikke udnyttede, og som nu – f.eks. på grund af overskridelse af en klagefrist – ikke længere består. I praksis sluttet en del klager på det skatteretlige område med henvisning til § 14. I disse sager består ombudsmandens hjælpende rolle således i at guide klager hen til den rette instans.

Efter praksis tager ombudsmanden normalt heller ikke stilling til klager i situationer, hvor der er fastsat særlige regler om intern klagesagsbehandling. Dette er til dels tilfældet på skatteområdet, jf. SKM2018.349.SKTST om retningslinjer for behandling af indsigelser over Skatteforvaltningens behandling af spørgsmål, som ikke er afgørelser. Ikke så få af klagerne til ombudsmanden angår sådanne sagstyper, herunder klager over sagsbehandlere eller sagsbehandlingstiden i verserende sager ved Skatteforvaltningen. Har klager ikke allerede udnyttet denne interne klagemulighed, vælger ombudsmanden også i sådanne sager ikke selv at tage sagen op, men vejleder i stedet klager om, hvortil klagen bør rettes.

Endelig indebærer ombudsmandslovens § 14, at ombudsmandens klagesagsbehandling tager udgangspunkt i sidsteinstansens afgørelse, og at ombudsmanden således normalt ikke tillige tager stilling til forhold ved førsteinstansen. Han tager heller ikke stilling til forhold, som sidsteinstansen ikke selv har haft lejlighed til at forholde sig til. Og han vil derfor typisk oversende sagen, såfremt klagen angår problemstillinger eller indeholder nye argumenter, som ikke var en del af den administrative klagesag. En sådan oversendelse giver myndigheden lejlighed til at genvurdere sin afgørelse i lyset af skatteyderens nye punkter. Endvidere vil oversendelsen undertiden blive suppleret med spørgsmål eller bemærkninger fra ombudsmanden med henblik på at facilitere, at sagen, om fornødent, kommer på rette spor. Erfaringsmæssigt kan dette medføre, enten at myndigheden genoptager sagen, eller at den giver parten en begrundelse, denne bedre kan forstå.

3. Ombudsmandens prøvelsesmålestok

3.1. Fortolkningsstil og bedømmelsesgrundlag

Ombudsmandens bedømmelsesgrundlag er det samme i skattesager som i andre ombudsmandssager og er i alle tilfælde fastslagt ved ombudsmandslovens § 21, hvorefter ombudsmanden skal bedømme, om myndigheder omfattet af hans kompetence "handler i strid med gældende ret eller på anden måde gør sig skyldige i fejl eller forsømmelser ved udførelsen af deres opgaver".

I den forbindelse ligger det i statsmagternes indbyrdes rollefordeling, at det er domstolene og ikke ombudsmanden, der endeligt bestemmer, når det handler om at fastlægge gældende ret. Ombudsmanden skal derfor fortolke skat-
telovgivningen på den måde, som han forventer, at Højesteret vil fortolke den, og han kan således ikke anlægge f.eks. en mere borgervenlig eller rets-
skabende fortolkningsstil end domstolene.⁸

Til gengæld er ombudsmandens prøvelsesgrundlag bredere derved, at han nemmere kan påtale en forkert retsanvendelse, der ikke har betydning for gyldigheden af skattemyndighedernes afgørelser. I modsætning til domstolene i civile sager er han endvidere ikke bundet af partsanbringender. Han kan derfor behandle problemstillinger, som skatteyderen ikke selv har bragt ind i sagen, men som ombudsmanden finder relevante for sagens rette løsning. Navnlig for skatteydere, der ikke er repræsenteret af advokater eller revisorer, kan en sådan frihed i forhold til klagetemaet resultere i en reel rets-
sikkerhedsmæssig forbedring i forhold til den prøvelse, der sker ved domstolene.

En anden væsentlig udvidelse af prøvelsesgrundlaget i forhold til domstolene følger af, at ombudsmanden også undersøger, om skattemyndighederne overholder god forvaltningsskik. Inddragelsen af sådanne "halvretlige" normer indebærer nemlig, at ombudsmanden tager stilling til en række problemstillinger, som domstolene normalt ikke pådømmer, men som ikke desto mindre kan have stor både faktisk og følelsesmæssig betydning for skatteyderne. Som jeg vil komme ind på i pkt. 4.2-4.5 nedenfor, har ombudsmanden i bl.a. så henseende vist stor interesse for skattemyndighederne og dermed forhåbentligt bidraget til en bedre retssikkerhed og en mere tillidsskabende "brugeroplevelse" for skatteyderne.⁹

3.2. Prøvelsesintensitet

Udgangspunktet er, at ombudsmanden prøver både materielle og forvaltnings-
processuelle fortolkningsspørgsmål uden tilbageholdenhed.¹⁰ Det forhold, at sa-
gen rejser EU-retlige spørgsmål, indebærer i dag ikke, at prøvelsen er mere til-
bageholdende end ellers.¹¹

⁸ Jørgen Steen Sørensen, Domstolene og ombudsmandsinstitutionen, Juristen 2018, s. 171 (172 f), og Niels Fenger, Ombudsmanden – et værn for borgernes retssikkerhed, U 2020 B, s. 27 (41).

⁹ I FOB 2018-10 understregede ombudsmanden, at skattemyndighederne skal forvalte lovgivningen på en sådan måde, at borgerne kan have tillid til, at myndighederne henholder sig til lovgrundlaget.

¹⁰ Se herom også pkt. 4 nedenfor.

¹¹ FOB 2019-34.

Ombudsmanden har dog den almindelige prøvelsesbegrænsning – som også kendes fra domstolene – at han er forsigtig med at overskønne skønspregede vurderinger, navnlig hvor skattemyndighederne har en særlig sag- og fagkundskab. Eksempelvis vil ombudsmanden alt andet lige være tilbageholdende med at tilsidesætte et skatteankenævns vurdering om, at en virksomhed ikke drives erhvervsmæssigt.¹² Det samme gælder i forhold til spørgsmålet, om en person har udført et arbejde som selvstændig erhvervsdrivende eller som led i et lønmodtagerforhold til den skattepligtige virksomhed.¹³ På tilsvarende måde vil ombudsmanden være tilbageholdende med at overskønne skattemyndighedernes vurdering af, om en overdragelse af et aktiv mellem skatteyderen og hans selskab er sket på sædvanlige og markedsmæssige vilkår, og om en trust bør anses som skattemæssigt transparent.¹⁴

I FO 19/05052 klagede en borger over, at et skatteankenævn havde afvist, at han kunne fradrage udgifter til et kursus i pensionsret. Ombudsmanden udtalte, at spørgsmålet om, hvorvidt kurset som anført af borgeren måtte anses for ajourføring og vedligeholdelse af hans faglige viden og tidligere uddannelser, eller om borgeren som anført af skatteankenævnet fik tilegnet sig nye kompetencer, hvilede på en skønsmæssig vurdering, som han ikke kunne foretage på en anden eller bedre måde end skatteankenævnet. Han afviste derfor at indlede realitetsundersøgelse.

FOB 2019-16 og FOB 1983.93 angik spørgsmål om eftergivelse af skat. I begge sager konstaterede ombudsmanden, at reglerne lagde op til et skøn, hvorved der navnlig skulle lægges vægt på økonomisk trang. Han kunne derfor kun kritisere myndighedernes skøn, såfremt der forelå særlige omstændigheder, hvilket f.eks. kunne være, hvis skattemyndighederne ikke havde undersøgt sagen godt nok, eller hvis afgørelsen var udtryk for usaglig forskelsbehandling. Tilsvarende FO 20/06069 og FO 20/01873 om Skatteankestyrelsens vurdering af, om en eftergivelse af klagerens gæld til det offentlige ville føre til en varig forbedring af klagerens økonomiske forhold, eller om der i øvrigt forelå sociale eller andre forhold, der i særlig grad talte for gælds eftergivelse, jf. gældsinddrivelseslovens § 13.

Tilbageholdenheden omfatter også skønsmæssige processuelle spørgsmål, såsom om Landsskatteretten lovligt har kunnet afvise et retsmøde ud fra en betragtning om, at afholdelse af retsmøde er overflødig, jf. skatteforvaltningslovens § 44, stk. 3.¹⁵

¹² FO 19/05629 og FO 18/05305.

¹³ FO 20/03356.

¹⁴ FO 17/04186 og FO 18/03535.

¹⁵ FO 21/02657.

I princippet prøver ombudsmanden fuldt ud sagens faktum, herunder om de faktiske oplysninger, som skattemyndighederne har lagt til grund for deres afgørelser, har været korrekte.¹⁶ Ombudsmandsinstitutionen er imidlertid ikke egnet til at afklare ethvert bevisspørgsmål, da ombudsmanden behandler klager på et skriftligt grundlag. Hvor parterne er uenige om sagens faktiske hændelsesforløb, og dette ikke kan dokumenteres ved skriftlige bevismidler såsom breve eller mails, vil det derfor typisk ikke være muligt at fastlægge dette inden for rammerne af en ombudsmandsundersøgelse. Her er domstolene mere egnede som prøvelsesinstans.¹⁷

I FO 21/03458 byggede den anfægtede landsskatteretsafgørelse hovedsagelig på en konkret bevisvurdering af de udgifter, som nogle selskaber havde fratrukket, og af det materiale, som havde været fremlagt for skattemyndighederne for at godtgøre, at udgifterne var fradragsberettigede. Ombudsmanden afviste at tage sagen op, da han ikke kunne foretage en sådan bevisvurdering på en anden og bedre måde end skattemyndighederne. Tilsvarende FO 18/05834, hvor en virksomhed blev nægtet fradrag for købsmoms og udgifter til underleverandører, da myndighederne fandt, at virksomheden ikke havde løftet bevisbyrden for, at der var sket levering af de ydelser, som fakturaerne relaterede sig til.

De såkaldte bevisskøn og værdiskøn har som bekendt stor betydning på skatteområdet. Ombudsmanden kan teste, om det er berettiget overhovedet at foretage skønsmæssig ansættelse, og om skønnet i givet fald er udøvet på et sagligt og veloplyst grundlag. Til gengæld er han tilbageholdende med at tilsidesætte selve resultatet af et bevis- eller værdiskøn.¹⁸ Eksempelvis skal der en del til, før ombudsmanden tilsidesætter en skønsmæssig ansættelse eller forhøjelse af vedkommendes indkomst.¹⁹ Det samme gælder i relation til afgørelser om fastsættelse af grund- eller ejendomsværdi.²⁰ Eller om forbedringer på en ejendom har bevirket en stigning i ejendommens grundværdi, og

¹⁶ Se for et lidt specielt eksempel herpå FOB 2020-46, hvor Skattestyrelsens beskrivelse af faktum blev betegnet som "ikke retvisende".

¹⁷ De nævnte bevismæssige forhold er i øvrigt en af grundene til, at ombudsmanden normalt ikke behandler sager, der angår spørgsmål om skattemyndighedernes erstatningsansvar, jf. FO 20/05403, FO 20/02301 og FO 20/01450. Det samme gælder visse spørgsmål i relation til, om en skatteyder har handlet (groft) uagtsomt med den virkning, at en skatteansættelse kan genoptages ekstraordinært efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, jf. FO 20/01176.

¹⁸ FOB 2018-10 og FOB 1981.73. Se også 21/01575 og FO 21/02660 om værdiansættelse af brugte biler.

¹⁹ FO 21/00856, FO 21/02047, FO 20/02704, FO 20/00723, FO 18/05817 og FO 17/01692.

²⁰ FOB 2020-18 og FO 19/05844.

om fradraget overstiger de af ejeren anvendte bekostninger, jf. vurderingslovens §§ 17 og 18.²¹ På tilsvarende måde vil ombudsmanden være tilbageholdende med at tilsidesætte skattemyndighedernes vurdering i tilfælde, hvor der er uenighed om værdien af unoterede anparter,²² eller om en given sikkerhed kan anses for at være betryggende efter aktieavancebeskatningslovens § 39, stk. 3.²³

Ofte vil samme sag indeholde både bevismæssige vurderinger og fagkyndige skøn. I FO 21/00723 havde skattemyndighederne efter en samlet vurdering af sagens faktiske forhold, herunder forskellige pengebevægelser, vurderet, at klager måtte anses for at have drevet uregistreret personlig rengøringsvirksomhed. De havde derfor truffet afgørelser om bl.a. skønsmæssig ansættelse af momstilsvar. Sådanne bevis- og skønsmæssige vurderinger kunne ombudsmanden ikke udøve bedre end Landsskatteretten, der havde særlige forudsætninger for at træffe afgørelser på området, bl.a. i kraft af Landsskatterettens erfaringer. Ombudsmanden kunne derfor alene kritisere Landsskatterettens afgørelser, hvis der forelå særlige omstændigheder i sagen. Da det ikke var tilfældet, undlod han at tage sagen op til realitetsudtalelse.

I modsætning til prøvelsen ved domstolene kan ombudsmanden ikke indhente sagkyndig bistand i form af syn og skøn eller udtalelser fra f.eks. revisorer. Hvor sådan særlig fagkyndig viden reelt er en forudsætning for, at prøvelsesmyndigheden kan tilsidesætte myndighedens afgørelse, bør klager derfor allerede af den grund overveje at indbringe sagen for andre organer end ombudsmanden.

4. Skattemyndighederne set gennem ombudsmandens linse

4.1. Hjemmelsspørgsmål

For skatteyderne er det vigtigste naturligvis, at de får de rettigheder, de har krav på, og at de ikke pålægges flere byrder end hjemlet i skattelovgivningen. På den front beskæftiger ombudsmanden i klagesager – på grund af reglen i ombudsmandslovens § 14 om forudgående udtømming af administrativ rekurs – sig mest med Skatteankenævnenes og Landsskatterettens rekursafgørelser. Og her er det forholdsvis sjældent, at han har noget at sige til sagens resultat.

Til gengæld prøver ombudsmanden undertiden førsteinstansafgørelser i forbindelse med egendrift-undersøgelser.

²¹ FO 17/04556.

²² FO 20/01536.

²³ FO 19/05185.

I FOB 2021-22 undersøgte ombudsmanden 30 sager, hvor borgere og brugt-vognsforhandlere havde klaget over Motorstyrelsens værdiansættelse af importerede køretøjer. I mere end 70 % af sagerne havde Motorankenævnet ændret værdiansættelsen, og i over 15 % blev værdien korrigeret med mere end 50 procent. Ombudsmanden fandt, at en så høj omgørelsesprocent var klart utilfredsstillende. Borgere og virksomheder bør kunne regne med, at myndighedernes afgiftsvurdering er korrekt allerede i første instans. Det gælder også i de mange sager, der ikke bliver påklaget.

Det sker ofte, at ombudsmanden går ind i skattesager, der rejser hjemmels-spørgsmål af mere generel forvaltningsretlig karakter. Som eksempler kan nævnes adgangen til at tilbagekalde en fritagelse for kommunal grundskyld med tilbagevirkende kraft,²⁴ og om en kommunes beslutning om aldrig at give rykningstilsagn på sit skadesløsbrev i en ejendom efter grundskyldslånelovens § 4, stk. 3, strider mod grundsætningen om forbud mod skøn under regel.²⁵

Ombudsmanden har også taget stilling til, om et udsagn fra skattemyndighederne var bindende ud fra princippet om berettigede forventninger,²⁶ ligesom han har forholdt sig til, hvornår der kan ske efteropkrævning i tilfælde, hvor en oprindeligt for lav opkrævning skyldtes skattemyndighedernes egne fejl.²⁷ Endelig har ombudsmanden i den ovenfor omtalte sag om Motorstyrelsen og Motorankenævnet afgivet en længere udtalelse om overinstansens pligt til at orientere underinstansen om, hvilke kriterier overinstansen lægger vægt på ved skønsmæssige værdiansættelser, om underinstansens pligt til at følge disse kriterier, og om underinstansens adgang til at anvende interne regler for at opfylde disse kriterier, selv om overinstansen ikke selv anvender sådanne interne regler.²⁸

I FOB 2019-16 havde en borger klaget over Skatteankestyrelsens og SKATs (nu Gældsstyrelsens) afgørelser om eftergivelse af studiegæld. Ombudsmanden fandt, at SKAT ikke kunne betinge afgørelser om delvis eftergivelse af studiegæld af, at skyldneren accepterede et fremsat "tilbud" inden for en nærmere bestemt tidsfrist. I den opfølgende FO 19/00913 bad ombudsmanden Gældsstyrelsen om en udtalelse om anvendelsen af tilbudskonstruktionen,

²⁴ FOB 2015-15.

²⁵ FOB 2021-20.

²⁶ FOB 2020-18, FO 20/01533 og FO 20/01161.

²⁷ FOB 2019-17.

²⁸ FOB 2021-22.

herunder i hvilket omfang denne konstruktion havde været anvendt. Styrelsen oplyste, at dette syntes at være tilfældet i 42 sager. Den ville tage kontakt til de pågældende, oplyse om den manglende hjemmel og tilbyde, at de kunne få genoptaget deres sag.

I FO 19/00871 indledte ombudsmanden en undersøgelse i anledning af, at SKAT (nu Skattestyrelsen) i en række sager havde anført, at administrative afgørelser ikke kunne tillægges betydning, hvis afgørelserne ikke var offentliggjort med et SKM-nummer på Skatteforvaltningens hjemmeside. Skattestyrelsen oplyste, at det, som man havde oplyst i sagerne, ikke var udtryk for styrelsens generelle opfattelse, og at styrelsen derfor ville ændre bl.a. Den juridiske vejledning for at præcisere betydningen af ikke-offentliggjorte afgørelser. Ombudsmanden var enig med Skattestyrelsen i, at både offentliggjorte og ikke-offentliggjorte administrative afgørelser kan have betydning for fastlæggelsen af administrativ praksis.

Ombudsmanden har i flere sager erklæret sig uenig med myndighedernes forståelse af samspillet mellem skatteregler og spørgsmål af formueretlig og forældelsesretlig karakter.

I FO 20/06068 havde Kolding Kommune opkrævet inkassoomkostninger for inddrivelse af kommunale ejendomsskatterestancer i medfør af bekendtgørelse nr. 601/2002 om udenretlige inddrivelsesomkostninger. Ombudsmanden var ikke enig i, at bekendtgørelsen fandt anvendelse, da denne alene gjaldt for inddrivelse af fordringer på formuerettens område, og da et krav på ejendomsskatter ikke har karakter af et formueretligt krav. Han fandt imidlertid også, at det var lagt til grund i retspraksis, at der i en situation som den foreliggende på andet grundlag var adgang til at opkræve inkassogebyr. Kommunen havde derfor været berettiget til at opkræve gebyret.²⁹

Målt i forhold til sagernes antal sker det sjældnere, at ombudsmanden tilside-sætter skattemyndighedernes fortolkninger og anvendelser af den skatteretlige særlovgivning, når fortolkningsspørgsmålet ikke samtidig rejser mere generelle forvaltningsretlige problemstillinger.

I FO 20/03801 om ligningslovens § 33 og dobbeltbeskatning af piloter bemærkede ombudsmanden, at resultatet i den konkrete sag ikke syntes at være i overensstemmelse med bestemmelsens overordnede formål om at undgå dobbeltbeskatning. Imidlertid var den anfægtede landsskatteretsfortolkning forenelig med bestemmelsens ordlyd. Den svarede endvidere til den praksis, som skattemyndighederne havde anlagt gennem mange år, og som havde været beskrevet i bl.a. Den juridiske vejledning og i flere ældre cirkulærer. Endelig syntes myndighedernes praksis tiltrådt af i hvert fald dele af

²⁹ Se også FOB 1988.170, FOB 1987.140 og FOB 1991.132.

den juridiske litteratur. På den baggrund havde ombudsmanden ikke tilstrækkeligt grundlag for at kunne tilsidesætte Landsskatterettens fortolkning.

Der findes dog også en række eksempler på, at ombudsmanden har underkendt myndighedernes fortolkning af skatteregler.³⁰

I FO 20/03583 havde en borger søgt om lån til betaling af ejendomsskat efter § 1 lov om lån til betaling af grundskyld. Ejendommen var i Bygnings- og Boligregistret (BBR) registreret som et stuehus til en landejendom, men borgeren benyttede ejendommen til fritidsbeboelse, hvilket kommunen var bekendt med. Kommunen meddelte borgeren afslag med den begrundelse, at ejendommen ikke var registreret som et sommerhus i BBR. Ombudsmanden udtalte, at kommunen ikke havde grundlag for at meddele afslag alene af denne grund, og borgeren fik herefter lånet.

Det er ikke mit indtryk, at borgernes medholdsprocent er større ved ombudsmanden end ved domstolene. I enkelte ældre sager har ombudsmanden fundet sagsudfaldet tvivlsomt og henstillet, at der blev meddelt fri proces.³¹ Dette hører dog absolut til sjældenhederne. I andre tilfælde har skattemyndighederne under sagens behandling for ombudsmanden selv besluttet at genoptage sagen, hvorefter ombudsmanden har afsluttet sagen, og henledt klagers opmærksomhed på, at klager kan indgive en ny klage, hvis han ikke er tilfreds med den nye afgørelse.³²

Det findes også eksempler på, at ombudsmanden rejser mere generelle spørgsmål over for skattemyndighederne i tilfælde, hvor han på den ene side ikke kan kritisere myndighedernes retsanvendelse, men på den anden side finder, at myndighederne bør overveje, om praksis er hensigtsmæssig, herunder om der kan være anledning til at ændre lovgivningen.³³ På tilsvarende vis har ombudsmanden – samtidig med at han fandt, at myndighederne over-

³⁰ FOB 1999.327, FOB 1990.190, FOB 1983.91 og FOB 1983.87. I FOB 2013-16 havde ombudsmanden bemærkninger til skattemyndighedernes juridiske ræsonnement, men kunne ikke kritisere selve resultatet.

³¹ FOB 1980.548 og FOB 1980.451.

³² Det sker ikke sjældent, at klager ikke er tilfreds med, at sagen genoptages, men ønsker, at ombudsmanden udtaler kritik af det passerede og således markerer, at klager havde ret, og at sagsbehandlingen oprindeligt var fejlbehæftet. Ombudsmanden vil dog typisk afvise at indlede en bagudrettet realitetsundersøgelse i en verserende sag, der nu forhåbentligt er kommet på sporet. Kritik er ikke et mål i sig selv; det er til gengæld, at borgerne får de rettigheder, lovgivningen tildeler dem.

³³ FOB 1988.168, FOB 1987.138 og FOB 1987.136.

holdt forvaltningslovens begrundelsesregler – flere gange kommet med forslag til, hvordan myndighederne kunne give en mere overskuelig og letlæselig kommunikation.³⁴

I begge situationer udnytter ombudsmanden sin særlige mulighed for at brede prøvelsesstemaet ud for dermed at fremtvinge refleksion hos myndighederne og forbedre forvaltningskulturen ud over de bånd, som en sædvanlig gyldighedsprøvelse sætter. Denne praksis illustrerer, at ombudsmanden ikke kun er en kontrolinstans, men også en ressource, der medvirker til at forbedre forvaltningen, og at ombudsmandens virksomhed således i så henseende rækker videre end den prøvelse, der sker ved domstolene.³⁵

4.2. Sagsbehandlingskrav

Forvaltningsprocessuelle spørgsmål har en fremtrædende plads i ombudsmandens tilsyn med skattemyndighederne. Årsagerne hertil er flere:

For det første er overholdelsen af sagsbehandlingsregler ofte af stor betydning for, om en sag får det rigtige udfald, og for, om borgerne føler sig hørt og forstået af myndighederne. For det andet indikerede flere ældre sager, at der (dengang) var behov for at styrke skattemyndighedernes kompetencer på dette punkt. Af samme grund var ønsket om en højnelse af skattemyndighedernes overholdelse af grundlæggende retssikkerhedsgarantier på det forvaltningsprocessuelle område en af grundene til, at lovgivningsmagten som en del af den såkaldte "Retssikkerhedspakke II" i 2016 styrkede ombudsmandens kræfter på det skatteretlige område.³⁶ For det tredje er ombudsmandens ekspertise stor inden for sagsbehandlingsretten. Endelig, for det fjerde, indebærer de ovenfor beskrevne prøvelsesbegrænsninger, at ombudsmanden ofte ender med at kigge på det processuelle. Eksempelvis indebærer den ovenfor beskrevne begrænsning i ombudsmandens mulighed for tilbundsgående at prøve et værdiskøn, at prøvelsen da forvandles til en kontrol med, at myndigheden har overholdt officialmaksimen.

Af alle fire grunde er det i relation til overholdelsen af retssikkerhedsorienterede sagsbehandlingsregler, at ombudsmanden har haft den største påvirkningskraft over for skattemyndighederne.

³⁴ Senest i FOB 2020-30.

³⁵ Niels Fenger, Ombudsmanden – et værn for borgernes retssikkerhed, U 2020 B, s. 27 (40 f).

³⁶ Se herom også pkt. 5 nedenfor.

Ombudsmanden har således i en lang række sager udstukket retningslinjer for, om en given disposition fra skattemyndighedernes side udgør en afgørelse i forvaltningslovens forstand,³⁷ for hvem der har partsstatus i en skattesag,³⁸ og for skattemyndighedernes brug af reglerne om bindende svar.³⁹ Det samme gælder med hensyn til skattemyndighedernes overholdelse af forvaltningslovens regler om vejledning⁴⁰ og partsrepræsentation.⁴¹

Der har også være adskillige væsentlige udtalelser om partsaktindsigt,⁴² om partshøring⁴³ og om skattemyndighedernes iagttagelse af reglerne i lov om retssikkerhed ved forvaltningens anvendelse af tvangsindgreb og oplysningspligter, herunder i relation til selvinkriminering.⁴⁴ Det samme er tilfældet med hensyn til forvaltningslovens regler om begrundelse⁴⁵ og klagevejledning.⁴⁶ Et særligt indsatsområde har været skattemyndighedernes pligt til at forholde sig til partsanbringender – både med henblik på, at der træffes korrekte afgørelser, og således at skatteyderen får en fyldestgørende forklaring på afgørelsen.⁴⁷ Endvidere har skattemyndighedernes overholdelse af reglerne om journaliseringspligt og overblik over akter undertiden givet anledning til kritik.⁴⁸

Hertil kommer en række forvaltningsprocessuelle spørgsmål i den administrative rekurs såsom beregning af klagefrister og brug af oprejsningsbevilling,⁴⁹

³⁷ FOB 2019-25, FOB 2019-16, FOB 2016-3, FOB 2014-10 og FOB 2012-12.

³⁸ FOB 2015-61 og FOB 2008.312.

³⁹ FOB 2019-1, FO 19/05377 og FOB 2009 14-1.

⁴⁰ FOB 2020-18, FOB 2019-25, FOB 2000.285 og FOB 1987.138.

⁴¹ FOB 2008.303 og FOB 1981.69.

⁴² FOB 2020-11, FOB 2004.346 og FO 20/01489. Se også FOB 2005.465 og FOB 2005.415 om ikke-parters ret til aktindsigt i andres skattesager.

⁴³ FOB 2021-22 og FOB 2019-16. Se også FO 18/04287 om udsendelse af agterskrivelser i skattesager, hvor der er flere parter, samt FO 19/03346 og FO 18/04683 om sagsfremstillinger i sager for Landsskatteretten.

⁴⁴ FOB 2019-33, FOB 2018-30 og FOB 2014-10. Se også FOB 2011 15-1 om skattemyndighedernes indsamling af oplysninger fra en skatteydere Facebook-profil.

⁴⁵ FOB 2021-25, FOB 2021-22, FOB 2020-40, FOB 2020-28, FOB 2020-27, FOB 2015-61, FOB 2004.346 og FOB 1987.144.

⁴⁶ FOB 2021-17, FOB 2020-28, FOB 2020-11, FOB 2020-3, FOB 2019-34 og FOB 1988.164.

⁴⁷ Ombudsmandens Temarapport 2021, Skattemyndighedernes begrundelser, FOB 2021-25, FOB 2018-10, FOB 2015-61, FOB 1982.84 og FOB 1982.80.

⁴⁸ FOB 2020-18, FOB 2020-11, FOB 2018-16 og FOB 2018-16 og FOB 2018-10.

⁴⁹ FOB 1980.730.

om klager opfylder klagebetingelserne,⁵⁰ klageinstansens pligt til at påse afgørelsens forhold til regler, som klager ikke er kommet med anbringender om,⁵¹ klageinstansens pligt til at påtale fejl ved underinstansen,⁵² og spørgsmålet om, hvem der har kompetence til at træffe afgørelse om aktindsigt, mens sagen verserer ved klageinstansen.⁵³

I FOB 2020-28 undersøgte ombudsmanden 40 sager, hvor Skattestyrelsen havde afskåret borgere fra at anvende selvbetjeningsløsningen TastSelv. Ombudsmanden fandt en række sagsbehandlingsfejl, der samlet set var så alvorlige, at Skattestyrelsen selv besluttede at annullere samtlige sine afgørelser om afskæring fra TastSelv vedrørende årsopgørelserne for 2018 og 2019.

4.3. Sagsbehandlingstid

Et yderligere fokuspunkt for ombudsmanden er skattemyndighedernes sagsbehandlingstid. Det kan være både ubehageligt og byrdefuldt for en borger eller en virksomhed at have en skattesag kørende i flere år. Så som englænderne siger "late justice is injustice".

Her går det formidabelt i de enkle digitale sager såsom de flestes årsopgørelse. I dag tager danskerne det nok for givet, at det kan gå så hurtigt og enkelt. Men det er faktisk ikke givet, når vi sammenligner os med adskillige andre europæiske lande. Til gengæld ser ombudsmanden fortsat betydelige udfordringer på sagsbehandlingstiden i manuelle sager og navnlig i ankeinstansen.

I 2020 afsluttede ombudsmanden en undersøgelse, hvor to borgere havde ventet i mere end fem år på en afgørelse fra Skatteankestyrelsen, og en tredje borger i næsten fire år. Det var en uacceptabel sagsbehandlingstid.⁵⁴

Ombudsmanden har også peget på det utilfredsstillende i, at mange borgere må vente flere år på at få svar på, om der bliver rejst en straffesag imod

⁵⁰ FOB 1994.255 og FOB 1986.54.

⁵¹ FOB 2019-1, FOB 2014-16 og FOB 2007.525.

⁵² FOB 2021-22, FOB 2002.291, FOB 1999.327 og FOB 1982.84. Se også FOB 2018-10 om Landsskatterettens prøvelse af ansættelsesfrister.

⁵³ FOB 2020-11.

⁵⁴ FO 20/05188. Se også FO 21/00568, FO 20/00972, FO 19/03076, FO 19/02866, FO 19/02859, FO 19/01175, FOB 2011 15-2, FOB 2011 13-3, FOB 2011 13-1, FOB 2011 13-2, FOB 2008.307, FOB 2000.285 og FOB 1993.342.

dem.⁵⁵ Der er også en del eksempler på alt for lange sagsbehandlingstider i sager om partsaktindsigt.⁵⁶

Ikke mindst når sagsbehandlingstiden er lang, er det vigtigt, at myndigheden underretter borgerne om den forventede sagsbehandlingstid. Også i denne henseende har bl.a. Skatteankestyrelsen været udfordret.

I FOB 2020-2 afdækkede en undersøgelse af 20 sager, at Skatteankestyrelsen havde ramt mellem 16 og 49 måneder ved siden af i forhold til den sagsbehandlingstid, der blev meldt ud i første omgang.⁵⁷

4.4. Sproget

Et vigtigt aspekt af "brugeroplevelsen" er skattemyndighedernes sprogbrug, det være sig på myndighedernes hjemmesider, i deres standardbegyndelser eller i de sager, hvor skatteyder og myndighederne kommunikerer individuelt, altså uden om den digitale brugerflade i en konkret sag.

Her tror jeg godt, at man kan sige, at skattemyndighederne tidligere havde et forbedringspotentiale. I et par ældre sager var tonen over for skatteyderens næsten fræk og selvretfærdigt indigneret. Der har også været sager, hvor sagsbehandlerne formulerede sig, som om skattepligt og fradragsret var et spørgsmål om forhandling.⁵⁸ Og sager, hvor Skattestyrelsens Kundecenter i forbindelse med sin almindelige vejledning i bedste mening utilsigtet kom til at formulere sig, som om man traf en afgørelse.⁵⁹ Endelig har ombudsmanden i flere undersøgelser peget på, at myndighederne ikke bør anvende indforståede forkortelser i begrundelsen.⁶⁰

Det er imidlertid ombudsmandens overordnede indtryk, at skattemyndighederne i de senere år har arbejdet godt med at formulere sig professionelt, neutralt og høfligt. Hovedkonklusionen i den førnævnte undersøgelse af Kundecenteret var da også, at "Gennemgangen af de 300 sagsforløb gav ombudsmanden det overordnede indtryk, at Kundecenteret havde givet hurtige, klare og letforståelige svar på det, som borgerne og virksomhederne havde spurgt om. Kundecenterets svar var desuden generelt formuleret venligt og imødekomme".⁶¹

⁵⁵ FOB 2020-34.

⁵⁶ FOB 2017-34, FO 20/03463, FO 19/01607 og FO 18/01761.

⁵⁷ Se også FO 19/02866, FO 18/01629, FO 17/02326 og FO 16/03639.

⁵⁸ FOB 2018-10 og FOB 2019-16.

⁵⁹ FOB 2019-25.

⁶⁰ FOB 2020-27.

⁶¹ FOB 2019-25 og se tilsvarende FO 18/01712.

4.5. Skattemyndighedernes generelle information

Herudover har ombudsmanden i en række sager beskæftiget sig med skattemyndighedernes generelle information. Denne kritiseres undertiden af borgere og deres rådgivere, men faktisk har der på netop skattemyndighedernes område længe været tradition for at give en omfattende information om regler og praksis, som går langt ud over, hvad der er påkrævet efter forvaltningsretlige regler og principper for god forvaltningsskik.

Når en myndighed på denne måde informerer om retstilstanden og sin administrative praksis, skal informationen imidlertid være korrekt og ajourført. Og det giver næsten sig selv, at desto mere detaljeret og præcist, man informerer, desto større er risikoen for fejl og problemer med rettidig opdatering.

I FOB 2022-7 undersøgte ombudsmanden skattemyndighedernes generelle information, når der på baggrund af domme og afgørelser kan rejses tvivl om rigtigheden af det, der anføres i Den juridiske vejledning. Det var ombudsmandens opfattelse, at den tid, der i sådanne tilfælde gik med at opdatere Den juridiske vejledning, var lang i forhold til de informationshensyn, der ligger bag Den juridiske vejledning. Samtidig henstillede ombudsmanden, at Skatteforvaltningen overvejede, om den – indtil en opdatering var klar – på en hurtigere og mere hensigtsmæssig måde kunne gøre borgere og virksomheder opmærksom på, at man var i gang med at overveje ændringer af sin praksis.⁶²

Ombudsmanden har herudover afdækket flere sager, hvor skattemyndighederne kunne have været bedre til selv at informere skatteyderne om fejl og problemer. Dels er åbenhed om fejl i sig selv en god embedsmandsdyd, der kommer til udtryk i det såkaldte Kodeks VII. Dels kan oplysninger til borgerne om fejl føre til, at borgerne får rettidig viden om deres retsstilling, således at de kan handle, inden det er for sent.

I FOB 2020-3 havde daværende SKAT i 71.000 afgørelser fejlagtigt oplyst, at borgerne ikke kunne klage over SKATs afgørelse. Da man opdagede fejlen, gjorde Gældsstyrelsen oprindeligt ikke meget for at sikre, at de borgere, der havde modtaget en forkert klagevejledning, blev gjort bekendt med den korrekte klageadgang. Og da ombudsmanden pressede på for at få styrelsen til at melde noget ud offentligt, foreslog Gældsstyrelsen at skrive i generelle vendinger, at man havde givet "utilstrækkelig" klagevejledning. Men den var jo ikke utilstrækkelig. Den var positiv forkert, og kun ved at bekende kulør og fortælle, at der vitterligt kunne klages over afgørelserne, ville borgerne få en korrekt viden om, hvad deres rettigheder var.⁶³

⁶² Se også FO 18/01546.

⁶³ Se også FOB 2018-16 om bortkomne ansøgninger om udbytterefusion og FOB 2019-17 om manglende oplysninger om fejlagtige rentetilskrivninger.

5. Ombudsmandens egen drift-undersøgelser på skatteområdet

5.1. Fokus på retssikkerhedsmæssige spørgsmål

På et vigtigt punkt adskiller ombudsmandens indsats på skatteområdet sig fra arbejdet på øvrige retsområder. Ombudsmandsinstitutionen har nemlig siden 2017 haft et særligt skattekontor, der blev oprettet som udmøntning på Retsikkerhedspakke II, netop med henblik på at styrke borgernes retssikkerhed på skatteområdet. Og som følge heraf har ombudsmanden på skatteområdet relativt set flere ressourcer til at lave egendriftprojekter.

Ombudsmanden iværksætter hvert år mellem 25 og 30 egen drift-undersøgelser på skatteområdet. Inspirationen til, hvilke emner han skal tage op, kommer ofte fra advokater og revisorer, men kan også udspringe af konkrete klager. Undersøgelserne har normalt fokus på de retssikkerhedsmæssige aspekter af skatteforvaltningens arbejde og på det underliggende net af rettigheder, der udgør grundkernen i en ordentlig, lovmedholdelig proces. Perspektivet er (også) i denne sammenhæng det enkelte individ over for statsmagten – altså det, jurister kalder retssikkerhed i snæver forstand.⁶⁴ Ombudsmanden beskæftiger sig til gengæld ikke med at sikre en effektiv skattekontrol og skatteinddrivelse. Her har Folketinget en anden "hjælper", nemlig Rigsrevisor.⁶⁵

Udvælgelsen af egendriftprojekterne hviler på en overbevisning om, at den største mulighed for at gøre en forskel på skatteområdet er at gå efter systemfejl – dvs. fejl, som ikke kun opstår i enkelt-sager, men er udtryk for en brist, som opstår i en række sager eller for et helt sagsområde. Det kunne f.eks. være, at en myndighed ikke er opmærksom på, hvornår den træffer en afgørelse med deraf afledte rettigheder for borgerne.⁶⁶ Eller at den på et område anvender standardtekster, som ikke lever op til forvaltningslovens krav om begrundelse.⁶⁷

Sådanne systemfejl afdækkes bedst ved generelle undersøgelser, hvor sigtet ikke er at finde alle fejl i de gennemgåede sager, men i stedet at lede efter tværgående problemstillinger, således at enkelt-sagerne først og fremmest

⁶⁴ Karsten Revsbech, *Nyere tendenser i dansk forvaltningsretlig teori*, s. 14 ff, og Niels Fenger, *Forvaltning og Fællesskab*, s. 42 ff.

⁶⁵ Se dog FOB 2002.291, hvor ombudsmanden udtalte, at myndigheder så vidt muligt bør sikre den bedst mulige dækning af offentlige restancer, hvorfor Told og Skat ikke burde have aflyst to udlæg. Sagen var startet ved, at debitor efter udlæggene havde klaget til ombudsmanden, og hovedpunkterne i sagen var myndighedernes adfærd over for klager.

⁶⁶ FOB 2016-3 og FOB 2019-25.

⁶⁷ FOB 2021-22, FOB 2021-17 og FOB 2021-25.

bruges som eksempler på ofte forekommende fejl. Erfaringen er, at netop denne undersøgelsesmetode har gennemslagskraft hos myndighederne, navnlig når den kombineres med et fremadrettet fokus, hvor ombudsmanden peger på mulige løsninger og vejleder den undersøgte myndighed om, hvordan der kan rettes op.

Følgende nyere sager illustrerer typiske forvaltningsprocessuelle fokusområder: FOB 2021-25 om Vurderingsstyrelsens begrundelser i 30 sager om omvurdering af ejendomme, FOB 2020-11 om partsaktindsigt i 30 sager efter forvaltningsloven hos Skattestyrelsen, FOB 2019-25 om 300 sagsforløb i Skattestyrelsens Kundecenter, FOB 2018-10 om 30 sager i SKAT og Landskatteretten vedrørende forskellige forhold, som har betydning for en god og tillidsfuld relation mellem skattemyndighederne og skatteyderne, og FO 18/03627 om Administrationen af Skattestyrelsens Facebook-profil og iagttagelsen af almindelige forvaltningsretlige regler og principper ved administration af profilen.

I FO 17/03002 og FO 18/01470 havde aktører på skatteområdet udtrykt utilfredshed med Landsskatterettens praksis for afskæring af retsmøder. Derfor indhentede ombudsmanden oplysninger om sager, hvor Landsskatteretten tog stilling til anmodninger om afholdelse af retsmøde. Han fandt, at hverken antallet af beslutninger om afskæring af retsmøde eller de materielle afgørelser i sagerne gav anledning til bemærkninger. Til gengæld var Landsskatterettens begrundelser for at afskære retsmøde i nogle tilfælde utilstrækkelige.

En anden gruppe egen drift-undersøgelser består i, at ombudsmanden beder skattemyndighederne om at oplyse, hvordan de vil følge op på domme, der underkender hidtidig praksis, herunder om allerede afgjorte sager vil blive taget op af egen drift.⁶⁸

5.2. Den digitale skatteforvaltning

Den danske forvaltning bliver mere og mere digital, og skattemyndighederne er på både godt og ondt pionerer i så henseende. Næppe noget andet forvaltningsområde er lige så digitaliseret, og f.eks. dannes størstedelen af årsopgørelserne automatisk. Meget virker rigtigt godt, men ombudsmanden har også fundet adskillige alvorlige fejl ved udrulningen af Skatteforvaltningens IT-systemer: Fejl, der har haft betydning for rigtigheden af skattemyndighedernes afgørelser og dermed for borgernes retssikkerhed.

I FOB 2014-24 anså ombudsmanden det for utilfredsstillende, at en dækkende beskrivelse af, hvorledes de forvaltningsretlige krav ville blive overholdt i IT-systemet EFI, først blev tilvejebragt efter, at systemet delvist var sat i drift. Efter ombudsmandens opfattelse forudsatte en forsvarlig udvikling af et

⁶⁸ For eksempel FO 21/03028 omtalt i afsnit 2.1 ovenfor.

IT-system bl.a., at myndigheden fra starten skaber sig et overblik over de sagstyper og processer, som et IT-system skal omfatte, at myndigheden gør sig klart, hvilke formelle og materielle regler der gælder for behandlingen af de pågældende sager, og at den er omhyggelig med at tage stilling til, hvorledes det nye IT-system skal udformes for at kunne overholde disse regler i de forskellige forløb, som sagerne kan tænkes at ville få. Var dette sket, kunne man måske have undgået misvisende og forkerte fordringsdata, behandlinger i strid med persondataloven og inddrivelse af forældede fordringer.

FOB 2019-17 angik IT-systemet Én Skattekonto. Kort efter at IT-systemet blev sat i drift, viste det sig, at dets rentefunktion ikke virkede, hvilket indebærer, at virksomheder ikke korrekt fik tilskrevet og opkrævet renter. Først mere end to år efter idriftsættelsen virkede rentefunktionen. Ombudsmanden udtalte, at det var overordentlig uheldigt, at et IT-system med sådanne mangler overhovedet blev sat i drift.⁶⁹

I FO 21/00385-24 gav fem ældre IT- og sagsbehandlingssystemer ikke i tilstrækkeligt omfang parten mulighed for at benytte en partsrepræsentant. Endvidere kommunikeredes afgørelser og andre breve fra Skatteforvaltningen via disse systemer enten kun til borgeren eller til både borgeren og partsrepræsentanten. Dette fandt ombudsmanden meget beklageligt.⁷⁰

Skattemyndighederne er ingenlunde ene om digitaliseringsbøvl. Men det bliver det jo ikke bedre af fra et borgerperspektiv. Ombudsmanden gjorde derfor i 2021 digitaliseringen hos skattemyndighederne til et særligt tema. Ombudsmanden har i den forbindelse valgt et nyt approach. Normalt er ombudsmanden "den sidste spiller på banen" i den forstand, at han ikke går ind i verserende sager, men kontrollerer rigtigheden af de afgørelser, som myndighederne allerede har truffet.⁷¹ I relation til digitale sagsbehandlingssystemer står myndighederne imidlertid over for nogle særlige udfordringer. For det første er mange af de digitale systemer så komplekse, at der undertiden sker fejl. For det andet ligger det i det digitale systems natur, at hvor der er fejl, gentages disse i det uendelige over for et stort antal skatteydere. Endelig, for det tredje, kan fejlene være svære (og dyre) at rette op på.

⁶⁹ Det viste sig efterfølgende, at rentefunktionen også efter de to år havde mangler. Rigsrevisionen afgav på den baggrund en rapport, der konstaterede, at rentefejlene i 2020 angik over 500 mio. kr. Rigsrevisionen fandt "det kritisabelt, at udfordringerne med opkrævningen af renter ikke er blevet løst, da de fleste af rentefejlene har været "kendt i mange år ... Konsekvensen af rentefejlene er, at mange borgere og virksomheder er blevet opkrævet for meget eller for lidt i renter, og at staten lider økonomiske tab ved udbetaling af rentegodtgørelse og ved manglende opkrævning af renter", jf. R 19/2020 Beretning om revisionen af statens forvaltning i 2020, s. 27 ff.

⁷⁰ For yderligere et eksempel se FO 18/00626 om fejlregistreringer i ejerboliger.

⁷¹ Jf. for så vidt angår klagesager ombudsmandslovens § 14 og afsnit 2.2. ovenfor.

Derfor prøver ombudsmanden som noget nyt – og indtil videre på forsøgsbasis – at anlægge en supplerende vinkel, hvor fokus er på, hvordan skattemyndighederne sikrer efterlevelsen af de forvaltningsretlige regler, når de udvikler et IT-system. Ombudsmanden bedømmer således ikke kun det færdige system; han kigger også på selve udviklingsfasen for at undersøge, hvordan skattemyndighederne har søgt at forebygge fremtidige forvaltningsretlige fejl i stedet for at vente på, at skaden er sket, og derefter reagere på klager over mangler i færdigudviklede systemer.

I FOB 2022.11 om den såkaldte Deleøkonomisk Indberetningsløsning fandt ombudsmanden, at Udviklings- og Forenklingsstyrelsen under udviklingsfasen burde have haft større fokus på, hvordan Deleøkonomisk Indberetningsløsning skulle virke i samspil med andre it-systemer mv. med henblik på at understøtte korrekt anvendelse af den relevante lovgivning. Ombudsmanden konstaterer også, at retten til at lade sig repræsentere og bistå af andre ikke var blevet tænkt ind ved udviklingen af Deleøkonomisk Indberetningsløsning. Tværtimod havde Udviklings- og Forenklingsstyrelsen besluttet, at understøttelsen af retten til partsrepræsentation ikke skulle prioriteres, og at der således skulle idriftsættes et nyt IT-system, som styrelsen vidste ikke tog højde for retten til partsrepræsentation. Dette fandt ombudsmanden meget beklageligt.

Prøvelsesvinklen i FO 18/03439 udgør en mellemstation mellem på den ene side den traditionelle sag, hvor ombudsmanden vurderer, om en i princippet færdig IT-løsning resulterer i lovlige afgørelser og giver parterne de rettigheder, der følger af lovgivningen, og på den anden side den gruppe af nye udtalelser, hvor ombudsmanden undersøger, om forvaltningen i tilstrækkelig grad indtænker forvaltningsregler, mens den udvikler (eller får udviklet) IT-systemer. I denne sag undersøgte ombudsmanden, om Gældsstyrelsens IT-system sikrede, at styrelsen ikke kom til at inddrive forældede fordringer. Ombudsmanden bad Gældsstyrelsen om at beskrive, hvilke input IT-systemet fik, og hvornår den digitale løsning undlod selv at konkludere, om fordringen var retskraftig, og i stedet overlod vurderingen til en manuel gennemgang. Ombudsmanden konkluderede ikke, at systemet altid genererede korrekte afgørelser – og heller ikke, at det ikke levede op til lovgivningen. Men han fandt, at myndighederne havde opbygget et system, hvor der var gjort meget for at minimere risikoen for forkerte afgørelser, og afsluttede på det grundlag sin undersøgelse.

6. Det samlede indtryk

Skattemyndighederne træffer et overvældende antal afgørelser hvert år. Allerede derfor er det naturligt, at skattesager fylder en del ved ombudsmanden.

Med så mange sager er det ikke overraskende, at ombudsmanden finder fejl. Endvidere frembyder flere af skattemyndighedernes digitale systemer desværre fortsat reelle problemer i forhold til lovgivningens krav. Det er imidlertid min overordnede vurdering, at skattemyndighederne hverken er værre eller bedre end de fleste andre myndigheder, der driver masseforvaltning. I relation til den almindelige forvaltningsret synes kvaliteten højnet i de senere år. Jeg har samtidig en fornemmelse af, at de traditionelle kerneværdier for en offentlig myndighed, som ombudsmandsinstitutionen søger at fremme, i dag står stærkere end tidligere, hvor der måske blev lagt vel megen vægt på effektivitet og besparelsesmuligheder.

Ugeskrift for Retsvæsen 2022B, s. 223