



**FOLKETINGETS  
OMBUDSMAND**

**Temarapport 2021**

# **Skattemyndighedernes begrundelser**

## Indhold

2. november 2021

<b>1. Indledning og baggrund .....</b>	<b>3</b>
<b>2. Hovedkonklusioner .....</b>	<b>4</b>
<b>3. Hvad gjorde ombudsmanden? .....</b>	<b>5</b>
<b>4. Regelgrundlaget for begrundelse .....</b>	<b>6</b>
<b>5. Hvad fandt ombudsmanden ud af? .....</b>	<b>10</b>
5.1. Indledning .....	10
5.2. Henvisning til retsregler .....	10
5.3. Angivelse af hovedhensyn bag afgørelsen .....	11
5.4. Redegørelse for faktiske omstændigheder .....	12
5.4.1. Generelt .....	12
5.4.2. Særligt vedrørende sager om værdifastsættelse – angivelse af forhold, der navnlig har været bestemmende .....	12
5.5. Skærpet begrundelsespligt .....	14
5.5.1. Generelt .....	14
5.5.2. Stillingtagen til partsanbringender .....	14
5.6. Samspil mellem tavshedspligt og begrundelse .....	15
5.7. Læsevenlighed mv. ....	15
5.8. Klageinstansens konstatering af begrundelsesmangler i førsteinstansen .....	16
<b>6. Sammenfatning .....</b>	<b>17</b>

Dok.nr. 20/00695-4/LPU/LW

## 1. Indledning og baggrund

Skattemyndighederne træffer dagligt mange beslutninger. Hvor disse beslutninger har karakter af afgørelser i forvaltningslovens forstand, skal de begrundes, medmindre parten fuldt ud får medhold. Det følger af forvaltningsloven.

Det er vigtigt, at borgere og virksomheder får en forståelig forklaring på den afgørelse, de har fået. Det hjælper således parten til bedre at forstå afgørelsen og kan have betydning for partens accept af afgørelsen og tilliden til myndighederne. En god begrundelse giver også en øget garanti for, at afgørelsen er rigtig, og giver parten et grundlag for at tage stilling til, om en afgørelse skal påklages.

Ombudsmandens Skattekontor besluttede derfor i 2020 at have et særligt fokus på skattemyndighedernes begrundelser.

Temaet var endvidere naturligt som en opfølgning på ombudsmandens undersøgelse af 30 sager i SKAT og Landsskatteretten, der er gengivet i [FOB 2018-10](#) (på ombudsmandens hjemmeside). I den undersøgelse havde ombudsmanden fokus på bl.a., i hvilket omfang myndighederne havde forholdt sig til partsanbringender. Ombudsmanden havde valgt at fokusere på dette spørgsmål, bl.a. fordi skatteadvokater og revisorer havde peget på det som en væsentlig problemstilling. Ombudsmanden fandt dengang flere eksempler på, at myndighederne ikke havde forholdt sig tilstrækkeligt til partsanbringender og derved havde givet utilstrækkelige svar på parternes argumenter og synspunkter.

## 2. Hovedkonklusioner

Denne temarapport samler op på resultaterne af i alt 8 undersøgelser, der er afsluttet i perioden fra juni 2020 til september 2021.

### De 8 undersøgelser, som temarapporten omhandler, er følgende:

- Gældsstyrelsens begrundelse i afgørelser om modregning ([FOB 2020-27](#))
- Afskæring fra TastSelv ([FOB 2020-28](#))
- Gældsstyrelsens begrundelse i afgørelser om lønindeholdelse ([udtalelse af 1. oktober 2020](#) på ombudsmandens skatteside)
- Motorstyrelsens begrundelse i tilfælde, hvor oplysninger er omfattet af den særlige tavshedspligt ([udtalelse af 12. november 2020](#) på ombudsmandens skatteside)
- Begrundelser i sager om skønsmæssig forhøjelse af skatteansættelsen ([FOB 2020-40](#))
- Vurderingsstyrelsens begrundelser i det nye ejendomsvurderingssystem ([udtalelse af 11. januar 2021](#) på ombudsmandens skatteside)
- Egen drift-undersøgelse af 30 klagesager om værdifastsættelse af importerede brugte motorkøretøjer ([FOB 2021-22](#))
- Vurderingsstyrelsens begrundelse og stillingtagen til partsanbringender i sager om omvurdering efter vurderingsloven ([FOB 2021-25](#)).

I undersøgelserne er der mange eksempler på, at skattemyndighederne har givet gode og fyldestgørende begrundelser, der opfylder forvaltningslovens krav til en begrundelse.

Desuden har undersøgelserne vist, at skattemyndighederne i de gennemgåede sager som oftest forholder sig til partsanbringender i relevant omfang. Ombudsmanden har således kun fundet enkelte eksempler, hvor det ikke har været tilfældet.

Undersøgelserne har imidlertid også afdækket flere tilfælde af fejl. Det drejer sig særligt om følgende:

- I flere af de undersøgte sager indeholdt begrundelserne ikke en henvisning til de anvendte retsregler, som var i overensstemmelse med kravet i forvaltningslovens § 24, stk. 1, 1. pkt.
- I undersøgelsen om afskæring af borgere fra at anvende selvbetjeningsløsningen TastSelv havde afgørelsesmyndigheden i en række tilfælde ikke angivet de hovedhensyn, der havde været bestemmende for det skøn, som myndigheden skulle foretage. Derfor havde parten heller ikke

fået en forklaring, der gjorde det muligt at forstå, hvorfor han ikke måtte bruge TastSelv.

- I de undersøgelser, der handlede om myndighedernes værdifastsættelse af et aktiv – de såkaldte faktumskøn – konstaterede ombudsmanden, at myndighederne i flere tilfælde ikke havde angivet de forhold, der navnlig havde været bestemmende for værdifastsættelsen af henholdsvis fast ejendom og brugte importerede motorkøretøjer.
- Der er i de gennemførte undersøgelser fundet enkelte eksempler på, at myndighederne ikke har forholdt sig tilstrækkeligt til partsanbringender, dvs. partens argumenter og synspunkter.
- Der er fundet eksempler på sager, hvor parten har haft en særlig forventning til sagens resultat, som førte til en skærpet begrundelsespligt for myndigheden, men hvor myndigheden ikke havde efterlevet denne skærpede begrundelsespligt.
- I en konkret klagesag kritiserede ombudsmanden, at myndigheden havde undladt at give en begrundelse med henvisning til, at skattemyndighederne er underlagt en særlig tavshedspligt.
- I undersøgelsen af begrundelsen i sager om skønsmæssig forhøjelse af skatteansættelsen fremsatte ombudsmanden en række betragtninger om opbygningen og udformningen af afgørelserne. I enkelte undersøgelser påpegede ombudsmanden også, at myndighederne ikke burde anvende indforståede forkortelser i begrundelsen.

### **3. Hvad gjorde ombudsmanden?**

Ombudsmandens undersøgelser har været rettet mod forskellige myndigheder inden for den skatteretlige forvaltning. Det drejer sig om Gældsstyrelsen, Motorstyrelsen, Vurderingsstyrelsen og Skattestyrelsen. Også en klageinstans – motorankenævnene og Skatteankestyrelsen som sekretariat – er indgået i undersøgelserne.

Ombudsmanden har endvidere gjort brug af en række forskellige arbejdsmetoder.

I nogle tilfælde er undersøgelsen gennemført ved, at ombudsmanden har indhentet et større antal sager hos en myndighed. Det var f.eks. tilfældet, da ombudsmanden undersøgte 40 sager hos Skattestyrelsen, hvor borgere var blevet afskåret fra at anvende selvbetjeningsløsningen TastSelv til at ændre i deres forskudsopgørelse og årsopgørelse.

I et andet tilfælde var det ikke kun førstinstansens, men også klageinstansens begrundelser, som ombudsmanden vurderede. Det skete i undersøgelsen af 30 klagesager om værdifastsættelse af importerede brugte motorkøretøjer, hvor ombudsmanden tog stilling til såvel Motorstyrelsens som motorankenævnenes begrundelser.

I andre tilfælde har ombudsmanden vurderet en standardbegrundelse, som myndigheden anvendte eller agtede at anvende i en flerhed af ensartede afgørelsestyper. Det gjaldt eksempelvis de standardbegrundelser, som Vurderingsstyrelsen ville anvende i forbindelse med det nye ejendomsvurderingsystem.

Endelig dannede også en konkret klagesag grundlag for ombudsmandens stillingtagen til begrundelse. Det drejede sig om en sag, hvor Motorstyrelsen havde givet afslag på en borgers anmodning om bindende svar, men hvor borgeren under henvisning til skattemyndighedernes særlige tavshedspligt ikke fik en begrundelse for afslaget.

Undersøgelserne er omtalt nærmere i pkt. 5 nedenfor.

## 4. Regelgrundlaget for begrundelse

4.1. Forvaltningslovens §§ 22 og 24 indeholder regler om begrundelse af skriftlige afgørelser. Bestemmelserne har følgende ordlyd:

**”§ 22.** En afgørelse skal, når den meddeles skriftligt, være ledsaget af en begrundelse, medmindre afgørelsen fuldt ud giver den pågældende part medhold.”

**”§ 24.** En begrundelse for en afgørelse skal indeholde en henvisning til de retsregler, i henhold til hvilke afgørelsen er truffet. I det omfang, afgørelsen efter disse regler beror på et administrativt skøn, skal begrundelsen tillige angive de hovedhensyn, der har været bestemmende for skønsudøvelsen.

*Stk. 2.* Begrundelsen skal endvidere om fornødent indeholde en kort redegørelse for de oplysninger vedrørende sagens faktiske omstændigheder, som er tillagt væsentlig betydning for afgørelsen.

*Stk. 3.* Stk. 1, 2. pkt., og stk. 2 gælder ikke i de sager, der er nævnt i § 11, stk. 2. Begrundelsens indhold kan i øvrigt begrænses i det omfang, hvori oplysninger kan undtages fra aktindsigt, jf. §§ 15-15 b.”

Overordnet skal en begrundelse fremtræde som en forklaring på, hvorfor afgørelsen har fået det indhold, den har. Begrundelsen skal således være dækkende og korrekt. Kravet om en begrundelse giver en øget garanti for, at afgørelsen er rigtig, og at grundlaget for afgørelsen er sagligt og fyldestgørende.

Begrundelsen kan desuden hjælpe parten til bedre at forstå afgørelsen og kan have betydning for partens accept af afgørelsen og tilliden til myndighederne. Begrundelsen giver også parten et grundlag for at tage stilling til, om en afgørelse skal påklages eller indbringes for domstolene mv.

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

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

**4.2.** Begrundelsen for en afgørelse skal for det første indeholde en henvisning til de retsregler, som afgørelsen er truffet efter. Det følger af forvaltningslovens § 24, stk. 1, 1. pkt.

Henvisningen til de anvendte retsregler skal være klar og specifik. Det betyder, at henvisningen skal angive retsreglerne, så de uden videre kan identificeres af parten.

Det kan være nok at henvise til et entydigt, almindeligt kaldenavn, hvis der ikke – på grund af ændringer i retsforskriften – kan være tvivl om, hvilken udgave af retsforskriften der er anvendt. Er disse betingelser ikke opfyldt, skal retsforskriften identificeres mere præcist og henvisningen ske med angivelse af lovens eller lovbekendtgørelsens nummer, dato og titel i Lovtidende.

Hvis den eller de relevante bestemmelser er ændret siden hovedloven, skal myndigheden henvise til hovedloven og den eller de relevante ændringslove. Er der lavet en eller flere lovbekendtgørelser, bør myndigheden henvise til den seneste lovbekendtgørelse og den eller de relevante ændringslove, der er nyere end lovbekendtgørelsen.

Uanset den relevante retsforskrifts betegnelse, skal begrundelsen også indeholde en præcis henvisning til den anvendte bestemmelses paragraf, stykke, nummer, litra, led mv. Det er ikke noget krav, at de relevante retsregler citeres, men det vil ofte være hensynsfuldt over for parten at gøre det.

Hvis en afgørelse er truffet på grundlag af uskrevne regler, indebærer kravet om henvisning til retsregler, at begrundelsen skal indeholde en kort gengivelse af indholdet af det uskrevne retsgrundlag, således som myndigheden forstår og anvender det.

Tilsvarende kan der, hvis afgørelsen beror på en fortolkning af de anvendte bestemmelser, være pligt til at redegøre for fortolkningen. En egentlig argumentation for fortolkningen vil i almindelighed ikke være nødvendig. I nogle tilfælde vil det være tilstrækkeligt at henvise til en foreliggende praksis, hvis en nærmere redegørelse for praksis er offentligt tilgængelig, eller hvis den foreliggende praksis må anses for helt almindeligt kendt.

**4.3.** Hvis en afgørelse beror på et administrativt skøn, skal begrundelsen angive de hovedhensyn, der har været bestemmende for skønsudøvelsen. Det følger af forvaltningslovens § 24, stk. 1, 2. pkt.

Begrundelsen skal med andre ord indeholde en angivelse af de kriterier, der har været inddraget, og som har haft afgørende betydning for afgørelsens resultat. Det er ikke nok at skrive, at afgørelsen er truffet på grundlag af et samlet skøn.

**4.4.** Begrundelsen skal efter § 24, stk. 2, om fornødent også indeholde en kort redegørelse for de oplysninger vedrørende sagens faktiske omstændigheder, som er tillagt væsentlig betydning ved afgørelsen. Behovet for en redegørelse for sagens faktum må vurderes på baggrund af bl.a., i hvilket omfang parten har medvirket i sagens behandling (særligt ved partshøring og partsaktindsigt), og om sagens faktum i øvrigt er velkendt for parten. Herudover må kompleksiteten af sagens faktum også indgå i vurderingen, ligesom det har betydning, om faktum er omtvistet eller ej.

Hvis sagens faktiske omstændigheder er omtvistede, bør begrundelsen oplyse, at faktum er omtvistet, angive de modstridende versioner og anføre, hvilket faktum myndigheden bevismæssigt lægger til grund i forbindelse med afgørelsen. Hvis en myndighed ved sin afgørelse tilsidesætter sagkyndige udtalelser eller støtter sin afgørelse på bestemte af flere modstridende udtalelser, bør det i almindelighed også angives, på hvilket grundlag en sagkyndig erklæring er tilsidesat, eller hvilke sagkyndige udtalelser der er lagt til grund for afgørelsen.

**4.5.** Selv om en begrundelse for så vidt opfylder kravene i forvaltningslovens § 24, stk. 1 og 2, vil det ikke i alle tilfælde være ensbetydende med, at begrundelsen også er tilstrækkelig, dvs. fremtræder som en fyldestgørende forklaring på, hvorfor afgørelsen har fået det indhold, den har. Forskellige forhold kan således skærpe begrundelsespligten.



Begrundelsespligten skærpes som udgangspunkt i tilfælde, hvor en myndighed tilsidesætter en sagkyndig udtalelse, eller hvis den sagkyndige vurdering skifter under sagens forløb, jf. også pkt. 4.4 ovenfor. Det samme er tilfældet, hvis myndigheden ændrer en tidligere afgørelse til ugunst for parten, eller hvor parten ud fra sagens omstændigheder har en særlig forventning til afgørelsens resultat.

En begrundelse skal i en vis udstrækning også tage stilling til partsanbringender. Det gælder ikke kun, når partens anbringender angår kriterier, som myndigheden selv har inddraget i afgørelsen, men gælder også andre partsanbringender, der ikke umiddelbart kan afvises som uvæsentlige eller irrelevante for afgørelsen.

For så vidt angår anbringender, som myndigheden anser for uvæsentlige eller irrelevante, men som parten lægger stor vægt på, vil det efter omstændighederne være bedst stemmende med god forvaltningsskik, at det i begrundelsen kortfattet angives, at de pågældende anbringender ikke er eller skal tillægges betydning. På den måde kan parten se, at myndigheden har været opmærksom på dem. I dette krav ligger dog ikke, at myndigheden har pligt til at gå i dialog med parten og tage stilling til alle fremsatte synspunkter mv.

**4.6.** Der er efter bestemmelsen i forvaltningslovens § 24 ikke noget til hinder for, at begrundelsen er udarbejdet som en standardbegrundelse eller efter et standardkoncept, men kravene til en begrundelse gælder også for standardbegrundelser. Forvaltningslovens regler er i øvrigt teknologineutrale, og en begrundelse skal leve op til kravene efter loven, uanset at afgørelsen træffes i et digitalt system og – helt eller delvist – er underlagt en automatiseret sagsbehandling.

Der er i øvrigt ingen nærmere regler for, hvordan en begrundelse skal udformes, så længe begrundelsen overholder de krav, der følger af forvaltningsloven og eventuelle andre regler. Det følger dog af god forvaltningsskik, at forvaltningens breve til parterne skal være til at forstå, og at sproget så vidt muligt skal målrettes efter den konkrete situation. Formen bør være enkel og præcis og sætningerne korte og klare. Et begreb bør i samme tekst bruges og betegnes på samme måde. Kancelliudtryk og fremmedord bør så vidt muligt undgås. Det samme gælder flertydige og overflødige ord. Tekniske ord og ikke almindeligt forståelige fagudtryk bør forklares, så ikke-fagkyndige modtagere kan formodes at forstå dem.

## **5. Hvad fandt ombudsmanden ud af?**

### **5.1. Indledning**

I ombudsmandens undersøgelser er der mange eksempler på, at skattemyndighederne har givet gode og fyldestgørende begrundelser, der opfylder forvaltningslovens krav til en begrundelse.

Således var det i undersøgelsen af Skattestyrelsens begrundelser i sager om skønsmæssig forhøjelse af skatteansættelsen ombudsmandens overordnede indtryk, at begrundelserne grundlæggende opfyldte kravene til indholdet af en begrundelse i afgørelsessager. Et lignende billede tegnede sig i undersøgelsen af Gældsstyrelsens begrundelser i afgørelser om lønindeholdelse, som kun gav anledning til få bemærkninger.

Også i forhold til de standardbegrundelser, som Vurderingsstyrelsen agtede at anvende i forbindelse med de nye ejendomsvurderinger, var det ombudsmandens overordnede vurdering, at de opfyldte de forvaltningsretlige krav til en begrundelse, og at begrundelsen fremtrådte som en forklaring på, hvorfor en ejendom var blevet vurderet, som den var.

Undersøgelserne har ligeledes afdækket, at myndighederne som oftest har forholdt sig til partsanbringender i relevant omfang. Ombudsmanden har således kun fundet enkelte eksempler, hvor dette ikke har været tilfældet.

De gennemførte undersøgelser har dog også afdækket forskellige typer af fejl mv. i myndighedernes begrundelser. Disse omtales under pkt. 5.2-5.8 nedenfor.

### **5.2. Henvisning til retsregler**

I flere af de gennemførte undersøgelser fandt ombudsmanden, at begrundelsen for afgørelsen ikke indeholdt en tilstrækkelig klar og specifik henvisning til de anvendte retsregler.

Det var f.eks. tilfældet i undersøgelserne af Gældsstyrelsens begrundelse i afgørelser om modregning og lønindeholdelse og i undersøgelsen af Vurderingsstyrelsens begrundelse i afgørelser om omvurdering. Her var der henvist til den seneste lovbekendtgørelse "med senere ændringer", selv om kun visse af ændringerne angik de bestemmelser, som afgørelserne var truffet efter.

Tilsvarende kan det være svært for parten at identificere de anvendte regler, hvis en henvisning er meget bred og omfatter flere bestemmelser, som ikke er relevante for den enkelte afgørelse. En (for) bred henvisning kan således medføre, at de relevante regler er svære at identificere, og det var tilfældet i

Motorstyrelsens begrundelser i undersøgelsen om værdifastsættelse af importerede brugte motorkøretøjer.

Kravet om henvisning til de anvendte retsregler gælder som nævnt under pkt. 4 ovenfor ikke kun i forhold til regler fastsat i love og bekendtgørelser. Hvis en afgørelse er truffet på grundlag af uskrevne regler, skal begrundelsen indeholde en henvisning til de uskrevne regler og en kort gengivelse af indholdet af det uskrevne retsgrundlag.

I undersøgelsen af Gældsstyrelsens begrundelse i afgørelser om modregning fremgik det af standardbrevet for modregning, at styrelsen havde vurderet, at dansk rets almindelige betingelser for modregning var opfyldt, og der var en kortfattet opregning af disse betingelser. Det fremgik derimod ikke klart, at det var de ulovbestemte regler, der var det retlige grundlag (hjemlen) for modregningen, og hvad de nærmere betingelser efter disse regler gik ud på. Efter ombudsmandens opfattelse levede den kortfattede gengivelse af de ulovbestemte regler om modregning dermed ikke fuldt ud op til kravet om henvisning til de regler, som afgørelsen var truffet efter.

Som et andet eksempel kan nævnes de undersøgte sager om skønsmæssig forhøjelse af skatteansættelsen, hvor der var stor forskel på, om og hvordan Skattestyrelsen henviste til og beskrev praksis om bevisbyrde. I visse af de undersøgte sager var der således ingen henvisning til, at spørgsmålet om bevisbyrde byggede på retspraksis eller en gengivelse af praksis. Ifølge ombudsmanden indebærer kravet om henvisning til retsregler, at begrundelsen skulle indeholde en henvisning til og kort gengivelse af retspraksis om bevisbyrderegler, hvis afgørelsen byggede herpå.

### **5.3. Angivelse af hovedhensyn bag afgørelsen**

Angivelse af hovedhensyn for skønseudøvelsen er en vigtig del af det overordnede krav til en begrundelse, hvorefter den skal give en forklaring på, hvorfor afgørelsen har fået det indhold, den har.

I undersøgelsen af sager, hvor Skattestyrelsen havde afskåret borgere fra at anvende TastSelv, fandt ombudsmanden gode eksempler på, at Skattestyrelsen havde efterlevet pligten til at angive hovedhensyn. Et af disse eksempler er gengivet i redegørelsen.

Ombudsmanden fandt dog i samme undersøgelse også eksempler på en række sager, hvor dette ikke var tilfældet.

I en af sagerne havde Skattestyrelsen som begrundelse for at afskære TastSelv blot henvist til de oplysninger, borgeren var kommet med, sammenholdt med "de informationer/data vi får fra andre myndigheder, arbejdsgivere, pengeinstitutter mv." Derved havde myndigheden ikke angivet de hovedhensyn,

der havde været bestemmende for, at Skattestyrelsen havde vurderet, at der var en nærliggende risiko for, at den skattepligtige ville begå væsentlige fejl ved anvendelsen af TastSelv. Hertil kom, at begrundelsen ikke gjorde det muligt for den skattepligtige at forstå, hvad der var årsagen til afskæringen, herunder hvori den konkrete risiko for fejl eller misbrug bestod.

#### **5.4. Redegørelse for faktiske omstændigheder**

##### *5.4.1. Generelt*

Myndighederne ses i hovedparten af undersøgelserne at have efterlevet pligten til i fornødent omfang at redegøre kort for en sags faktiske omstændigheder. Det var f.eks. tilfældet i undersøgelsen af Gældsstyrelsens begrundelse i afgørelser om modregning og i undersøgelsen om afskæring fra TastSelv.

I den sidstnævnte undersøgelse fremhævede ombudsmanden således et eksempel, hvor Skattestyrelsen havde forklaret sin afgørelse med, at der var foretaget flere indtastninger for fradrag uden dokumentation eller sandsynliggørelse af disse fradrag, og at handlingerne i TastSelv havde været gentagne og medført udbetalinger af store overskydende skatter. Skattestyrelsen mente derfor, at der var væsentlig risiko for, at borgeren også i fremtiden ville ændre uberettiget i sine årsopgørelser.

##### *5.4.2. Særligt vedrørende sager om værdifastsættelse – angivelse af forhold, der navnlig har været bestemmende*

5.4.2.1. I to af undersøgelserne var der tale om sagstyper, hvor myndighederne skulle fastsætte værdien af et aktiv. Den ene undersøgelse handlede om værdifastsættelse af importerede brugte motorkøretøjer, mens den anden handlede om omvurdering af fast ejendom.

Det kan være vanskeligt at fastlægge et aktivs værdi. Der er tale om et faktumskøn, der adskiller sig fra det forvaltningsretlige skøn, som består i at afveje forskellige hensyn over for hinanden. Ved faktumskøn består opgaven i at fastlægge et forhold af faktisk karakter ved et skøn, der kommer så tæt på, hvad der må antages at være korrekt, som muligt.

Som ombudsmanden anførte i de to undersøgelser, må det følge af begrundelsespligten i forvaltningslovens § 24, at myndighederne ved værdifastsættelsen af et aktiv skal angive de forhold, der navnlig har været bestemmende for værdifastsættelsen.

5.4.2.2. I undersøgelsen om værdifastsættelse af handelsprisen for brugte importerede køretøjer mente ombudsmanden, at Motorstyrelsen ikke i tilstrækkeligt omfang havde angivet forhold, der havde talt i enten nedadgående eller opadgående retning, når styrelsen foretog sammenligning mellem

det køretøj, der skulle værdifastsættes, og annoncematerialet på sammenlignelige køretøjer, som Motorstyrelsen brugte til at værdifastsætte sagens køretøj. En sådan regulering i opad- eller nedadgående retning kunne f.eks. være relevant på grund af forskelle i kørte kilometer, udstyrsniveau og registreringsår.

Der var også flere eksempler på, at Motorstyrelsen ikke havde tilpasset en standardskabelon til den enkelte sag. På den måde blev det uklart, hvilke forhold Motorstyrelsen faktisk havde lagt vægt på, når styrelsen sammenlignede sagens køretøj og annoncegrundlaget.

Disse forhold gjorde det efter ombudsmandens opfattelse vanskeligt for parten at forstå den værdifastsættelse, som Motorstyrelsen var kommet frem til.

Også i forhold til motorrankenævnenes begrundelser pegede ombudsmanden på nogle uhensigtsmæssigheder. Ved sammenligningen med annonceeksempler henviste ankenævnene typisk til en række forhold – f.eks. kilometerstand, udstyrsniveau og registreringsår. Der var imidlertid flere eksempler på sager, hvor disse forhold ikke umiddelbart bidrog til en forklaring i den konkrete situation, når de blev holdt op imod de anvendte annoncer og den handelspris, som nævnets afgørelse resulterede i.

5.4.2.3. I undersøgelsen om omvurdering af fast ejendom mente ombudsmanden, at vurderingsmeddelelserne ikke gav en tilstrækkelig forklaring på, hvorfor afgørelserne havde fået det indhold, de havde.

I en vurderingsmeddelelse kunne det f.eks. være angivet, at ejendommen var omvurderet, fordi der var foretaget om- eller tilbygning. Men der var ikke nærmere oplysninger om, hvad der konkret var årsag til omvurderingen, f.eks. oplysninger fra Bygnings- og Boligregistret (BBR) til Vurderingsstyrelsen om en konkret forøgelse af boligarealet. I vurderingsmeddelelserne kunne der også være angivet en række værdier i form af bl.a. kvadratmeterpris, byggepris og standardpris for et område, men der var ikke nærmere oplysninger om, hvordan disse priser var fremkommet, dvs. hvorfor et bestemt areal var fastsat til en bestemt pris.

Derfor var det ombudsmandens opfattelse, at vurderingsmeddelelserne ikke indeholdt en angivelse af de forhold, der navnlig havde været bestemmende for den værdifastsættelse, der var sket ved omvurderingen. Vurderingsmeddelelserne gav på den baggrund heller ikke en forklaring på, hvorfor afgørelserne havde fået det pågældende indhold.

## 5.5. Skærpet begrundelsespligt

### 5.5.1. Generelt

Der vil, som nævnt i pkt. 4.4 og 4.5 ovenfor, nogle gange være omstændigheder i en sag, som gør, at begrundelsespligten bliver skærpet.

Det var således situationen i nogle af de sager, som indgik i undersøgelsen om værdifastsættelse af importerede brugte motorkøretøjer.

Der var tale om, at Motorstyrelsen fastsatte køretøjets handelspris til en værdi, der afveg fra den værdi, som Skatteforvaltningen i en tidligere afgørelse – eksempelvis i et bindende svar – havde vurderet køretøjet til. I de tilfælde kunne parten siges at have en særlig forventning om sagens resultat på grund af den tidligere afgørelse.

Det var ombudsmandens opfattelse, at Motorstyrelsen burde have givet en forklaring på, at den nye værdifastsættelse afveg fra værdifastsættelsen i den tidligere afgørelse.

### 5.5.2. Stillingtagen til partsanbringender

Som anført i pkt. 1 ovenfor konstaterede ombudsmanden i en tidligere undersøgelse af 30 sager i SKAT og Landsskatteretten ([FOB 2018-10](#)), at skattemyndighederne i flere tilfælde havde givet utilstrækkeligt svar på parternes argumenter og synspunkter og derved ikke i relevant omfang havde forholdt sig til partsanbringender.

Ombudsmanden er kun i meget lille omfang stødt på denne problematik i de undersøgelser, som indgår i denne temarapport.

I undersøgelsen om begrundelser i sager om skønsmæssig forhøjelse af skatteansættelsen udtalte ombudsmanden således, at begrundelserne – i de få sager, hvor det havde været relevant for Skattestyrelsen at forholde sig til partsanbringender – ikke gav anledning til bemærkninger. Og i sagen om værdifastsættelse af importerede brugte motorkøretøjer mente ombudsmanden ligeledes, at motorankenævnene gennemgående i de 30 sager havde forholdt sig til partsanbringender i relevant omfang.

I undersøgelsen af Vurderingsstyrelsens begrundelser i sager om omvurdering kunne ombudsmanden også fremhæve flere positive eksempler på, at Vurderingsstyrelsen havde givet en god og fyldestgørende forklaring på baggrund af de indsigelser, som ejendomsejeren var fremkommet med.

Der var dog også eksempler på, at det ikke var tilfældet. Det drejede sig om bl.a. sager, hvor Vurderingsstyrelsen i brevet til ejendomsejeren blot helt kort-

fattet havde skrevet, at styrelsen havde taget stilling til ejerens bemærkninger, men fortsat mente, at der var grund til at foretage omvurdering. Vurderingsstyrelsen forklarede således ikke, hvorfor de forhold, som ejendommejereren havde gjort gældende, ikke havde betydning for spørgsmålet om, hvorvidt der skulle foretages omvurdering. Dette forekom efter ombudsmandens opfattelse ikke fyldestgørende.

### **5.6. Samspil mellem tavshedspligt og begrundelse**

Som omtalt i pkt. 3 ovenfor fik ombudsmanden også i en konkret klagesag lejlighed til at tage stilling til myndighedens begrundelse.

I sagen ønskede en borger at få et bindende svar fra Motorstyrelsen på, hvad han ville få udbetalt i godtgørelse af registreringsafgift ved eksport af sin bil. Motorstyrelsen afslog at give et bindende svar. Det skyldtes, at der verserede en sag mellem bilforhandleren, som borgeren havde købt bilen af, og Motorstyrelsen om størrelsen af den registreringsafgift, som bilforhandleren skulle betale for indregistreringen af bilen i Danmark.

Denne forklaring på afslaget modtog borgeren imidlertid ikke. Motorstyrelsen undlod således med henvisning til skattemyndighedernes særlige tavshedspligt at give en begrundelse for afslaget.

Det mente ombudsmanden var kritisabelt, da tavshedspligt ikke i sig selv kan begrunde, at indholdet i en afgørelses begrundelse begrænses. Motorstyrelsen burde i stedet efter forvaltningslovens § 24, stk. 3, have foretaget en afvejning af, om borgerens interesse i at kende begrundelsen burde vige for afgørende hensyn til bilforhandlerens interesser. Ombudsmanden mente i øvrigt, at Motorstyrelsen vanskeligt ville have kunnet begrænse begrundelsen, hvis Motorstyrelsen havde foretaget denne afvejning.

### **5.7. Læsevenlighed mv.**

Som omtalt i pkt. 4.6 gælder der ikke nærmere regler for, hvordan en begrundelse skal udformes, så længe den overholder de formelle krav til indholdet af en begrundelse. Udformningen og opbygningen af begrundelsen kan dog have betydning for partens mulighed for at forstå afgørelsen.

I undersøgelsen om skønsmæssig forhøjelse af skatteansættelsen fandt ombudsmanden, at kravene til indholdet af en begrundelse overordnet var opfyldt. Ombudsmanden kom dog med nogle iagttagelser og betragtninger om udformning af afgørelserne, der var bygget op efter en standardskabelon.

Opbygningen af en afgørelse ud fra en standardskabelon gav ikke ombudsmanden anledning til bemærkninger. Ifølge ombudsmanden kunne dette således medvirke til at sikre, at begrundelsen overholdt de krav, der fulgte af lovgivningen.

I de undersøgte sager var der dog en meget forskellig anvendelse af skabelonen. I de begrundelser, hvor der f.eks. var lange citater og gengivelse af retsregler og praksis, forekom begrundelsen ikke umiddelbart særligt let tilgængelig for parten. I en række af afgørelserne var der også henvist til retspraksis og administrativ praksis mv. i form af SKM-meddelelser og til Den juridiske vejledning.

Efter ombudsmandens opfattelse ville det gøre afgørelserne lettere tilgængelige og mere læsevenlige for parten – og dermed understøtte, at begrundelsen fremstod som en forklaring – hvis citater og gengivelser først blev gengivet længere nede i afgørelsen og efter selve begrundelsesafsnittet, eventuelt som et bilag. Tilsvarende ville det efter ombudsmandens opfattelse blive mere forståeligt og lettere tilgængeligt for parten, hvis det i afgørelsen var forklaret, hvad en SKM-meddelelse er, og hvad den indeholder, samt at Den juridiske vejledning er en vejledning, der er udarbejdet af Skatteforvaltningen.

I enkelte andre undersøgelser fandt ombudsmanden, at myndighederne ikke burde anvende indforståede forkortelser i begrundelsen. Det gjaldt bl.a. Gældsstyrelsens anvendelse af forkortelsen "RIM" i afgørelser om modregning og lønindeholdelse. Der var tale om en forkortelse for "Restanceinddrivelsesmyndigheden", som Gældsstyrelsen ikke i øvrigt anvendte i sin kommunikation med parterne.

Også i sagen om Vurderingsstyrelsens begrundelse for afgørelser om omvurdering fremhævede ombudsmanden, at der i vurderingsmeddelelserne blev anvendt flere indforståede forkortelser, bl.a. "Dækningsafg.pl. forskels. § 23a".

### **5.8. Klageinstansens konstatering af begrundelsesmangler i førsteinstansen**

I en af de gennemførte undersøgelser var det ikke kun førsteinstansens afgørelser, men også klageinstansens afgørelse, der var genstand for ombudsmandens undersøgelse. Det var tilfældet i undersøgelsen af Motorstyrelsens og motorankenævnenes værdifastsættelse af importerede brugte motorkøretøjer. Derfor var det også relevant at undersøge, hvorledes motorankenævnenene som klageinstans havde forholdt sig til Motorstyrelsens begrundelsesmangler.

Ombudsmanden konstaterede generelt, at rekursorganer har pligt til af egen drift i deres afgørelse at forholde sig til klare sagsbehandlingsfejl, som underinstansen måtte have begået, konstatere disse og efter omstændighederne påtale dem over for førsteinstansen. Det gælder også rekursinstanser, der ikke indgår i et almindeligt hierarkisk forhold til underinstansen, og det gælder bl.a. i relation til begrundelsesreglerne i forvaltningsloven.



I undersøgelsen noterede ombudsmanden sig, at Skatteankestyrelsen som sekretariat for motorankenævnene for fremtiden ville styrke sin sagsforberedelse sådan, at det konsekvent, ensartet og direkte konstateres, om der eventuelt er formelle mangler ved Motorstyrelsens afgørelser, ligesom ombudsmanden forstod forholdet sådan, at sådanne mangler også vil blive adresseret i begrundelserne for motorankenævnenes afgørelser.

## **6. Sammenfatning**

De 8 undersøgelser har afdækket mange eksempler på gode og fyldestgørende begrundelser. Det er endvidere positivt, at myndighederne i de gennemgåede sager som udgangspunkt har forholdt sig til partsanbringender.

Der er dog også fundet flere tilfælde af fejl mv.

Der er tale om forskellige typer af fejl, hvor kravene til begrundelsen ikke er blevet overholdt. Det gælder særligt kravene om, at der skal henvises til relevante retsregler, at der skal angives bestemmende hovedhensyn bag skønmæssige afgørelser, og at der om fornødent skal redegøres kort for sagens faktiske omstændigheder.

Særligt i relation til de undersøgelser, hvor myndighederne har værdifastsat et aktiv, er der flere eksempler på, at myndighederne ikke har angivet de forhold, der navnlig har været bestemmende for værdifastsættelsen.

Der er også eksempler på, at en skærpet begrundelsespligt ikke er blevet efterlevet.

Ombudsmanden har endvidere fremsat en række betragtninger om opbygningen og udformningen af afgørelserne, ligesom han har påpeget vigtigheden af, at myndighederne anvender et sprog, som parterne kan forstå. F.eks. bør myndighederne ikke anvende indforståede forkortelser i begrundelsen.

Med venlig hilsen



Niels Fenger