



## Landsskatterettens afvisning af klage som for sent indgivet

*Henstillet til landsskatteretten at tage spørgsmålet om realitetsbehandling af en klage op til fornyet overvejelse i et tilfælde, hvor landsskatteretten ved kendelse havde afvist en klage over et skatteråds afgørelse som for sent indgivet, jfr. skattestyrelseslovens § 28, stk. 2.*

FOB nr. 80.730

(J. nr. 1980-1297-223).

Revisor A klagede for B over, at landsskatteretten ved kendelse af 25. juli 1980 havde afvist en klage fra ham (for B) over en afgørelse fra skatterådet for Ballerup skattekreds vedrørende B's indkomstansættelse for indkomståret 1978 under henvisning til, at klagen var for sent indgivet, og at retten ikke fandt grundlag for at bortse fra fristoverskridelsen.

Det fremgik af de foreliggende oplysninger, at skatterådet for Ballerup skattekreds ved skrivelse af 14. maj 1980 havde taget stilling til en klage, som revisor A for B havde indgivet til skatterådet vedrørende ansættelsen af hendes skattepligtige indkomst for indkomståret 1978. Skatterådets skrivelse blev samme dag (oplyst til mig fra skatterådets sekretariat) sendt til B og i kopi til A.

Ifølge A's oplysninger (bl. a. i hans skrivelse af 17. juli 1980 til landsskatteretten, jfr. nærmere nedenfor) modtog han først (kopien af) skatterådets skrivelse af 14. maj 1980 lørdag den 17. maj 1980. Denne forsinkelse stemte med oplysninger om postforsinkelse på det pågældende tidspunkt, som jeg modtog fra postterminalen i København.

Der forelå ikke helt præcise oplysninger om, hvornår B modtog skatterådets skrivelse af 14. maj 1980, men i klagen til mig anførte A, at B endnu ikke havde fået kendskab til skatterådets kendelse den 20. maj 1980.

Bagsiden af skatterådets skrivelse (til B) og bagsiden af kopien (til A) indeholdt følgende klagevejledning:

» Klageberettigede.

Afgørelsen kan ifølge skattestyrelseslovens § 23 påklages til landsskatteretten af Dem og - jfr. kildeskattelovens § 80, stk. 3 - eventuelt af Deres ægtefælle.

Klagefrist.

Klagen skal være landsskatteretten i hænde inden 8 uger fra modtagelsen af skatterådets afgørelse.«

I skrivelse af 11. juli 1980 klagede A for B til landsskatteretten over skatterådets afgørelse.

I skrivelse af 15. juli 1980 meddelte landsskatteretten A følgende:

»... at 8-ugers fristen for klagens indbringelse for landsskatteretten er overskredet, idet meddelelsen om ansættelse er afsendt den 14. maj 1980, medens klagen er indgået hertil den 15. juli 1980 (dateret den 11. juli men poststempelt den 14. juli).

Foranlediget heraf skal man udbede sig en nærmere redegørelse om årsagen til klagefristens overskridelse. Det tilføjes, at en for sent indgivet klage efter bestemmelsen i skattestyrelseslovens § 28, nr. 2, vil blive afvist, medmindre der oplyses særlige undskyldende omstændigheder, som skønnes at kunne begrunde, at der bortses fra fristoverskridelsen.

.. «

I skrivelse af 17. juli 1980 til landsskatteretten anførte A:

»...

Jfr. vejledning om klage til landsskatteretten, står der på bagsiden af skatteråds kendelse vedr. klagefrist:

»Klagen skal være landsskatteretten i hænde inden 8 uger fra modtagelsen af skatterådets afgørelse«.

Skatterådets skrivelse af den 14. maj d.å. er først ankommet til min adresse lørdag den 17. inden kl. 12.00. Derfor mener jeg, at når jeg skriver den 11. ds., så skulle brevet komme tidsnok frem. Det skal oplyses, at brevet fra mig først er afsendt den 12. ds. Iflg. min dagbog var ovennævnte klage udarbejdet som næstsidsste punkt imellem kl. 15.00 og 17.00, den 11. ds.

...«

I kendelse af 25. juli 1980 anførte landsskatteretten bl. a. følgende:

»...

Det fremgår af sagens oplysninger, at meddelelse om skatterådets ansættelse er tilgået klageren ved skrivelse af 14. maj 1980, og at klagen over denne ansættelse er modtaget i landsskatteretten den 15. juli 1980.

Klagen er således indgivet efter udløbet af den i § 23 i skattestyrelsesloven fastsatte frist på 8 uger for påklage til landsskatteretten, og da retten ikke har fundet grundlag for at bortse herfra, jfr. bestemmelsen i lovens § 28, nr. 2, vil klagen være at afvise.

...

Klagen afvises.«

I skrivelse af 6. august 1980 til landsskatteretten anførte A:

»...

Jeg beklager, men jeg kan ikke se, at der er nogen grund til at afvise min klage, eftersom der i skattestyrelsesloven vedr. § 23 står noget andet end anført i kendelsen.

Jeg tillader mig at citere, hvad cand. jur. Jan Hinze skriver i en kommenteret udgave af skattestyrelsesloven vedr. § 23.

»Reglen om klagefristens påbegyndelse er som i den tidligere gældende lovgivning mindre heldig, idet fristen løber fra et ukendt tidspunkt.«

Jeg har godtnok i mit brev af den 17. f.m. anført, at brevet fra skatterådet var ankommet til min adresse den 17. maj, hvilket også er korrekt, men jeg holder week-end fra fredag den 17. kl. 18.00, ligesåvel som alle andre. Det vil sige at skatterådets skrivelse først kommer til mit kendskab den 19. maj d.å. og endnu senere til min klient, hvilket jeg erfarede efter et par dages forløb, da jeg

ringede hende op og spurgte om, hvad jeg skulle foretage mig videre, på det tidspunkt havde klienten intet brev modtaget.

Jeg anmoder om, at man vil anerkende min klage som rettidig indkommet.

...«

I skrivelse af 13. august 1980 meddelte landsskatteretten A, »at retten ikke i medfør af bestemmelsen i skattestyrelseslovens § 34 har fundet grundlag for at genoptage sagen«.

I sin klage af 19. november 1980 til mig anførte A bl. a., at »min klient havde den 20. maj d.å. endnu ikke kendskab til skatterådets kendelse«. A anførte endvidere bl. a.:

»...

Der melder sig så dette spørgsmål, er det når revisor kommer til kendskab til skatterådets kendelse eller er det når klienten modtager kendelsen, at klagefristen skal beregnes.

...«

I en udtalelse af 16. december 1980 til mig anførte landsskatteretten:

»...

Det bemærkes, at der ved den trufne afgørelse er henset til følgende i bemærkningerne til forslaget om skattestyrelseslov medtagne passus (Folketingstidende 1976-77, 2. samling, tillæg A, sp. 2460):

»Fristen for klage til landsskatteretten foreslås forlænget til 8 uger for at undgå en del kortvarige fristoverskridelser på grund af sygdom, ferie og lignende. Herefter vil der kun i sjældne tilfælde være grundlag for at se bort fra overskridelse af fristen.«

For så vidt angår det af revisoren rejste spørgsmål om, hvornår klagefristen begynder at løbe, bemærkes, at retten finder, at når klageren er repræsenteret ved revisor, må fristen begynde at løbe fra den dato, revisoren har modtaget kendelsen.

Landsskatteretten, der har afslået en begæring fra klagerens side om genoptagelse af sagen, må i øvrigt henholde sig til den afsagte kendelse.

. . «

I skrivelse af 11. januar 1981 til mig anførte A følgende:

»...jeg (vil) gerne oplyse følgende med hensyn til forholdet mellem mine klienter og mig.

Jeg påtager mig ikke nogle opgaver for mine klienter ud over det normale bogføringsarbejde eller revision, uden at jeg bliver tilskyndet (til) det af klienten, da klienten skal betale mit honorar.

Ovennævnte indstilling til forholdet mellem revisor og klient er i overensstemmelse med de etiske regler, der gælder i Foreningen af Registrerede Revisorer, hvoraf jeg er medlem.

Jeg kan oplyse om, at min forening har opfordret medlemmerne til at være tilbageholdende med klagesager på grund af, at omkostningerne i mange tilfælde overstiger det beløb, der evt. kunne være sparet i skat for klienterne ved en gunstig afgørelse fra skattemyndighederne.

Til sidst vil jeg gøre opmærksom på, at originalen af skatterådets kendelse er sendt til hovedpersonen i sagen, klienten, og at jeg får en genpart tilsendt,

anser jeg udelukkende som en oplysning om en sags forløb, hvori jeg mødte frem sammen med min klient.

Jeg kan ikke tilslutte mig LSR' opfattelse, som i mine øjne er generelt forkert.«

I en udtalelse af 18. maj 1981 fra B, som A sendte mig s.d., anførte hun:

»Undertegnede B gør hermed opmærksom på, at jeg adskillige gange har bemærket, at min post er forsinket op til flere dage i forhold til andre borgere i Værløse kommune.«

I en skrivelse til landsskatteretten udtalte jeg følgende:

»Ifølge § 23 i skattestyrelsesloven skal »klage over de af skatteråd ... foretagne ansættelser ... ske ved påanke til landsskatteretten og ... være modtaget inden 8 uger efter, at der er givet vedkommende underretning om den afgørelse, der agtes påklaget.« - Efter § 28, nr. 2, »afvises (klagen), såfremt ... klagen indgives efter de i denne lov fastsatte frister for klage til landsskatteretten, medmindre klageren oplyser særlige undskyldende omstændigheder, som skønnes at kunne begrunde, at der bortses fra fristoverskridelsen«.

Efter formuleringen af skattestyrelseslovens § 23 og i overensstemmelse med almindelig forvaltningsretlig opfattelse må det antages, at klagefristen begynder at løbe på den dag, hvor den afgørelse, der klages over, er kommet frem til vedkommende, og at klagefristen afbrydes (klagen er rettidig indgivet), når klagen på 8 ugers dagen (eller tidligere) er kommet frem til landsskatteretten, eller - som jeg i flere sager om tilsvarende fristspørgsmål har givet udtryk for - vedkommende har afsendt klagen i så god tid, at den under normale omstændigheder ville være kommet frem på 8 ugers dagen (eller tidligere).

Landsskatterettens kendelse af 25. juli 1980 kan ikke anses for at være dækkende i forhold til de problemer, der forelå i forbindelse med klagefristens beregning i den foreliggende sag. Det anføres, »at meddelelse om skatterådets ansættelse er tilgået klageren i skrivelse af 14. maj 1980, og at klagen over denne ansættelse er modtaget i landsskatteretten den 15. juli 1980« - og på baggrund heraf konkluderes, at »klagen ... således (er) indgivet efter udløbet af den i § 23 i skattestyrelsesloven fastsatte frist på 8 uger...«. Som anført ovenfor er det afgørende ikke, hvornår skatterådets afgørelse er udfærdiget eller afsendt, men hvornår den er kommet frem til vedkommende, og herom anføres intet i landsskatterettens kendelse.

Efter de foreliggende oplysninger må det lægges til grund, at revisor (A) modtog skatterådets afgørelse (i kopi) lørdag den 17. maj 1980. Udgangspunktet (jfr. nærmere nedenfor) er således, at klagefristen udløb lørdag den 12. juli 1980 - for så vidt det er rigtigt, som antaget af landsskatteretten, at fristen skal regnes fra det tidspunkt, da revisor (A) mod-

tog kopien af skatterådets afgørelse, og at det er uden betydning, på hvilket tidspunkt (B) selv modtog afgørelsen - et tidspunkt der ikke foreligger præcist oplyst i sagen; revisor (A) anførte om dette sidste spørgsmål i skrivelsen af 6. august 1980 til landsskatteretten, »at skatterådets skrivelse først kommer til mit kendskab den 19. d.å. og endnu senere til min klient, hvilket jeg erfarede efter et par dages forløb, da jeg ringede hende op og spurgte om, hvad jeg skulle foretage mig videre, på det tidspunkt havde klienten intet brev modtaget« - og i skrivelsen af 19. november 1980 til mig: »Min klient havde den 20. maj d.å. endnu ikke kendskab til skatterådets kendelse.«

Ifølge udtalelsen af 16. december 1980 bygger landsskatterettens afgørelse på den opfattelse, »at når klageren er repræsenteret ved revisor, må fristen begynde at løbe fra den dato, revisoren har modtaget kendelsen«.

Jeg finder ikke at kunne anse denne opfattelse for rigtig. Efter de oplysninger, der foreligger for mig, er det en fast praksis, at ligningskommission- og skatterådsafgørelser meddeles den skattepligtige selv. Denne praksis havde vel under statskatteloven også en vis støtte i statskattelovens § 25, stk. 2, § 28, stk. 2, og § 30, stk. 2. Der ses ikke grundlag for at antage, at der ved skattestyrelsesloven er sket nogen ændring i denne henseende (heller ikke som følge af, at skatterådene er blevet rekursinstanser). I statskattedirektoratets cirkulære af 19. marts 1980 (1980-15) om »underretning til befuldmægtigede for skatteydere« bestemmes, at »underretning om de lignende myndigheders afgørelser foruden til skatteyderen selv tillige bør sendes til den, der som befuldmægtigede for en skatteyder har rettet henvendelse til eller forhandlet med de lignende myndigheder«; dette cirkulære synes altså også at bygge på forudsætningen om, at der i alle tilfælde gives meddelelse om ligningskommissionernes og skatterådernes afgørelser til skatteyderen selv. I den foreliggende sag har skatterådet da også, selv om (B) var repræsenteret ved revisor, betragtet (B) som afgørelsens adressat og som dens hoved-adressat (der modtog »selve« skrivelsen, medens revisoren tilsendes en kopi). Den klagevejledning, der er indeholdt i skatterådets afgørelse, er klart formuleret (jfr. således vejledningens 1. afsnit, ovenfor s. 730) som rettet til den skattepligtige selv (og ikke til dennes befuldmægtigede). Det forekommer mig klart, at den skattepligtige bør kunne »stole på« denne klagevejledning, således at klagefristen regnes fra tidspunktet for den skattepligtiges egen modtagelse af afgørelsen, og ikke fra tidspunktet for den skattepligtiges revisors eller advokats eventuelle tidligere modtagelse, et tidspunkt, som den skattepligtige typisk ikke vil have nogen præcis oplysning om. Jeg går i øvrigt ud fra, at landsskatteretten - efter min mening med rette - ville anse det for utvivlsomt, at klagefristen i tilfælde, hvor den befuldmægtigede havde modtaget (kopien af) afgørelsen sene-

re, end skatteyderen havde modtaget afgørelsen, skulle regnes fra det tidspunkt, da afgørelsen kom frem til skatteyderen selv.

Efter min mening forudsætter en afgørelse af spørgsmålet, om klagen i den foreliggende sag bør behandles, således tilvejebringelse af nærmere oplysning om, på hvilket tidspunkt skatterådets afgørelse kom frem til (B) selv.

Idet jeg i det følgende bortser fra dette - i øvrigt væsentlige - spørgsmål i sagen, skal jeg gøre følgende yderligere bemærkninger:

Jeg har ovenfor givet udtryk for den opfattelse, at klagefristen efter skat-testyrelseslovens § 23 afbrydes (klagen er rettidigt indgivet), hvis klagen på 8 ugers dagen (eller tidligere) er kommet frem til landsskatteretten, eller vedkommende har afsendt klagen i så god tid, at den under normale omstændigheder ville være kommet frem, på 8 ugers dagen (eller tidligere). Der er imidlertid myndigheder, som følger en lempelig praksis, hvorefter det anses for tilstrækkeligt, at klagebrevet er afsendt (poststempelt) inden klagefristens udløb; dette gælder i hvert fald den sociale ankestyrelse og ankenævnet for arbejdsløshedsforsikringen. (Jeg er i øvrigt bekendt med, at det under den senere tids postforhold jævnligt er forekommet, at breve er poststempelt på en senere dag end den dag, da de blev afsendt, dvs. lagt i postkasse). Jeg bemærker herved, at revisor (A) gør gældende, at han skrev brevet fredag den 11. juli og afsendte det den 12. juli, - og at brevet er poststempelt den 14. juli og modtaget i landsskatteretten den 15. juli.

I forbindelse hermed rejser sagen et andet problem. Som anført ovenfor er udgangspunktet, at klagefristen ikke kan anses for udløbet på noget tidligere tidspunkt end lørdag den 12. juli 1980 (idet jeg går ud fra, at det i hvert fald ikke kan lægges til grund, at skatterådets afgørelse kom frem til (B) før den 17. maj 1980). Efter min mening udløb klagefristen den 12. juli 1980, hvis det kan lægges til grund, at skatterådets afgørelse også kom frem til (B) på denne dato; må det derimod lægges til grund, at afgørelsen først kom frem til hende på en senere dato, forlænges klagefristens udløb naturligvis tilsvarende. Når klagefrister udløber på en lørdag eller en søndag (eller anden lukningsdag), opstår der spørgsmål om, hvorvidt klagefristens iagttagelse forudsætter, at klagen er kommet frem til klageinstansen allerede om fredagen, *eller* om det er tilstrækkeligt, at klagen er kommet frem til klageinstansen (i dennes brevkasse) den pågældende lørdag eller søndag (hvor jeg går ud fra, at rettens kontor i det hele er lukket), *eller* om det er tilstrækkeligt, at klagen er kommet frem til myndigheden den påfølgende søgnedag (åbningsdag). Med hensyn til dette spørgsmål foreligger der - så vidt jeg kan se - ingen stillingtagen i lovgivning eller domspraksis eller i den forvaltningsretlige litteratur. Efter min

mening må det i almindelighed (at noget andet muligvis gælder med hensyn til klager over forvaltningsafgørelser vedrørende frister mellem private parter, har støtte i retspraksis vedrørende beregning af ankefrister i civile retssager) anses for rigtigst i sådanne tilfælde at anse klagefristen for forlænget til den påfølgende søgningdag. En anden løsning forekommer enten reelt betænkelig (forkortelse af fristen så den udløber fredag) eller vanskelig at praktisere (jeg sigter herved til klager, der afleveres i klageinstansens brevkasse lørdag eller søndag, men først indjournaliseres om mandagen, eventuelt sammen med post, der er ankommet mandag morgen). Og klagere vil - efter min mening med rette - anse det for urimeligt, at det skal komme dem til skade, at en klage ikke er kommet frem til en myndighed en lørdag eller en søndag, hvor den alligevel hverken kunne »modtages« eller behandles. I gældsforhold er det med hensyn til forfaldstid lagt fast, jfr. således gældsbrevslovens § 5, at forfaldstid forskydes fra lørdage og søndage (helligdage) til den påfølgende søgningdag. Jeg henviser i øvrigt i forbindelse hermed til skatte- og afgiftsministerens besvarelse af 25. marts 1981 af et spørgsmål i Folketinget fra Folketingsmedlem Hagen Hagensen (spørgsmål nr. 786) vedrørende spørgsmålet om, hvorvidt »selvangivelser og indbetaling af skatter, hvor sidste rettidige frist er en helligdag, anses for rettidigt indgivet, når de fremkommer den første efterfølgende hverdag«.

Hvis nærmere oplysninger viser, at klagefristen (beregnet i forhold til det tidspunkt, da skatterådets afgørelse kom frem til (B)) udløb lørdag (eller søndag - (hvilket dog næppe kan antages), og at 8 ugers perioden udløb lørdag eller søndag, er det således min opfattelse, at klagefristens udløb bør betragtes som forskudt til den påfølgende mandag den 14. juli 1980. Lægges det yderligere til grund, at revisor (A) har afsendt brevet om lørdagen, synes konsekvensen at måtte være, at han har afsendt brevet på et sådant tidspunkt, at han under normale omstændigheder måtte gå ud fra, at det ankom til landsskatteretten mandag den 14., dvs. på klagefristens sidste dag.

Mine bemærkninger ovenfor vedrører spørgsmålet om klagefristens beregning. Med hensyn til spørgsmålet om - hvis det må lægges til grund, at klagefristen efter § 23 er overskredet - at meddele oprejsningsbevilling efter lovens § 28, er jeg enig med landsskatteretten (jfr. rettens udtalelse af 16. december 1980) i, at der i de ovenfor s. 731 citerede lovforslagsbemærkninger er holdepunkter for en tilbageholdende praksis med hensyn til meddelelse af oprejsningsbevillinger, også ved kortvarige fristoverskridelser. Det er imidlertid efter min mening rigtigst, at klageinstanser anvender reglen om oprejsningsbevilling forholdsvist liberalt med hensyn til at meddele sådanne bevillinger i tilfælde, hvor klagefristen vel efter klageinstansen - juridisk set - rigtige fortolkning er overskredet, men hvor det på den anden side er forståeligt, at klageren har en anden opfattelse,

og at han vil opleve sagens afvisning på grund af fristoverskridelse som en unødigt formalistisk administration af fristreglerne.

Idet jeg henviser til det ovenfor anførte, skal jeg henstille til landsskatteretten at tage spørgsmålet om realitetsbehandling af den klage, revisor (A) har indgivet for (B), op til fornyet overvejelse.

Jeg har sendt revisor (A) en kopi af nærværende skrivelse.

Jeg udbeder mig underretning om landsskatterettens afgørelse.

Jeg har sendt ministeriet for skatter og afgifter en kopi af nærværende skrivelse bl. a. under hensyn til, at sagen illustrerer nogle problemer, som der kan være spørgsmål om at tage nærmere stilling til i forretningsordnen for landsskatteretten og (til dels) i de øvrige forretningsordener i henhold til skattestyrelsesloven (spørgsmålet om underretningspligt i forhold til den skattepligtige selv; tilsvarende fristberegningsspørgsmål i forbindelse med klager over ligningskommissionsafgørelser).

...«

I skrivelse af 19. juni 1981 meddelte landsskatteretten mig, at retten efter omstændighederne havde besluttet at genoptage og realitetsbehandle sagen.