

**Beretning til statsrevisorerne  
om**

# **kraftvarmesagen**

---

**Maj 2001  
RB A102/01**



**Rigsrevisionen**



## Indholdsfortegnelse

	Side
I. Resumé .....	5
II. Indledning mv.....	16
A. Indledning .....	16
B. Formål, afgrænsning og metode.....	18
III. Told- og skattemyndighedernes administration og kontrol af miljø- og energiafgifter hos de centrale kraftvarmeværker i perioden 1982-2001 .....	20
A. Grundlaget for opkrævning af miljø- og energiafgifter hos centrale kraftvarmeværker .....	20
B. Forløbet 1982-1988.....	23
C. Forløbet 1989-1994.....	24
D. Forløbet 1994-1998.....	26
E. Forløbet 1999-2001 .....	29
IV. Økonomiske konsekvenser af kraftvarmesagen .....	31
V. Skatteministeriets initiativer til at forbedre vurdering, behandling og rapportering af væsentlige sager.....	35
VI. Advokatundersøgelsen af kraftvarmesagen.....	43



---

# Beretning om kraftvarmesagen

## I. Resumé

### Indledning

1. I 1998 afsluttede Told•Skat en undersøgelse af kraftvarmeværkernes betaling af energi- og kuldioxidafgift. Undersøgelsen viste efter Told- og Skattestyrelsens opfattelse, at de centrale kraftvarmeværkers opgørelse af mængden af brændsel, der blev anvendt til fremstilling af elektricitet, og som var afgiftsfritaget, ikke skete ensartet og i overensstemmelse med lovgivningen.

Den af nogle værker anvendte praksis ved afgiftsafregningen var imidlertid pågået siden energiafgiftslovenes vedtagelse i 1982. Told- og skattemyndighederne havde gennem en længere periode kendskab til og til dels accepteret dette forhold for flere værker.

2. I november 1998 iværksatte skatteministeren en advokatundersøgelse af behandlingen af spørgsmålet om centrale kraftvarmeværkers afregning af energiafgifter. Skatteministeriet ønskede en vurdering af, om der var grundlag for at indlede disciplinærforfølgning mod personer under Skatteministeriets område i forbindelse med deres håndtering af spørgsmålet om kraftvarmeværkers afgiftsberegning i perioden 1982-1998. Herudover ønskede man en vurdering af, i hvilket omfang de forskellige skatteministre var blevet orienteret om sagen.

3. Advokaten afgav sin redegørelse i kraftvarmesagen den 17. januar 2001. Udredningen og afdækningen af baggrund og forløb i kraftvarmesagen blev afsluttet af Skatteministeriet den 22. januar 2001, hvor man offentliggjorde resultatet af den gennemførte advokatundersøgelse.

Efterfølgende var skatteministeren den 31. januar 2001 i samråd i Folketingets Energipolitiske Udvalg om kraftvarmesagen, hvor ministeren bl.a. besvarede udvalgets spørgsmål om, hvordan regeringen ville sikre, at der blev foretaget en tilbundsgående undersøgelse af alle aspekter i kraftvarmesagen. Ministeren fandt ikke behov for yderligere undersøgelser af kraftvarmesagen på baggrund af Kammeradvokatens vurdering i 1998 af de manglende

muligheder for efteropkrævning og foretagne initiativer i såvel Told- og Skattestyrelsen som i regionerne vedrørende administrationen og kontrollen af kraftvarmeværkernes afgiftsbetaling.

4. Med et cirkulære, der trådte i kraft den 1. september 1998, blev energiafgiftslovenes bestemmelser præciseret, hvorved man anlagde en tolkning af lovene, der fraveg de principper, som kraftvarmeværkerne hidtil havde lagt til grund for afgiftsopgørelsen. Nogle kraftvarmeværker var ikke enige med den tolkning af energiafgiftslovene, som Told- og Skattestyrelsen lagde til grund ved præcisering af reglerne, og anlagde sag mod Skatteministeriet med påstand om tilbagebetaling af de afgifter, som efter værkerne opfattelse er betalt for meget siden cirkulærets ikrafttræden.

Rigsrevisionen har ikke i denne undersøgelse vurderet Skatteministeriets fortolkning af energiafgiftslovene, da de nævnte sager fortsat er under retslig behandling.

5. Statsrevisorerne anmodede i september 1998 rigsrevisor om at undersøge kraftvarmesagen. Det blev besluttet at lade Rigsrevisionens undersøgelse af sagen afvente afgivelsen af advokatens redegørelse.

Kraftvarmesagen har haft et langt og kompliceret forløb, der både har omfattet juridiske, administrative, økonomiske og afgiftstekniske problemstillinger. Advokatens gennemgang af sagsforløbet havde primært til formål at vurdere, om der var grundlag for at indlede disciplinærfølgning mod embedsmænd i Skatteministeriet samt at undersøge, i hvilket omfang ministre havde været orienteret om sagen.

Det er ikke hensigten med Rigsrevisionens undersøgelse at belyse ansvarsforholdene i kraftvarmesagen, ud over hvad der fremgår af advokatundersøgelsen. Formålet med undersøgelsen har været at fremdrage nogle af sagens økonomiske og administrative aspekter, der efter Rigsrevisionens opfattelse er af væsentlig eller principiel karakter.

Forløbet af sagen peger på, at told- og skattemyndighedernes administrative håndtering har været mangelfuld, og at sagen primært af denne årsag udviklede sig til at blive et alvorligt problem for Skatteministeriet. Rigsrevisionen har derfor i sin gennemgang af sagen lagt vægt på myndighe-

dernes administrative behandling af sagen. Det er endvidere undersøgt, om der efterfølgende er taget de fornødne initiativer med henblik på at reducere risikoen for, at lignende sager opstår.

Efter Skatteministeriets opfattelse har kraftvarmeværker indbetalt for lidt i energiafgifter over en periode på 16 år, og alene for 8 måneder i 1998 blev statens mindreindtægter skønnet til at udgøre ca. 550 mio. kr. Som et led i undersøgelsen har det derfor været hensigten at foretage et skøn over kraftvarmesagens samlede økonomiske konsekvenser.

På baggrund af advokatundersøgelsen har Rigsrevisionen tillige vurderet, om denne undersøgelsesform var hensigtsmæssig til belysning af ansvarsforholdene i kraftvarmesagen.

Formålet med Rigsrevisionens undersøgelse har derfor været

- at gennemgå forløbet og indholdet af kraftvarmesagen med henblik på at belyse told- og skattemyndighedernes administrative håndtering af sagen,
- at foretage et skøn over det afgiftsbeløb, der efter Skatteministeriets opfattelse er betalt for lidt i perioden 1982-1998,
- at gennemgå og vurdere de initiativer, Skatteministeriets departement og Told•Skat har taget for at forbedre behandling og rapportering om vigtige sager, og
- at vurdere anvendeligheden af en advokatundersøgelse i kraftvarmesagen.

#### **Told- og skattemyndighedernes administration og kontrol af miljø- og energiafgifter hos centrale kraftvarmeværker i perioden 1982-2001**

6. Kraftvarmeværker er karakteriseret ved samtidig produktion af elektricitet og fjernvarme i modsætning til traditionelle kraftværker og varmeværker, der producerer henholdsvis elektricitet og fjernvarme. Samproduktion af elektricitet og varme giver en brændselsbesparelse, der bliver benævnt kraftvarmefordelen.

7. I forbindelse med ændring af energiafgiftslovene i 1982 udsendte Told- og Skattestyrelsen en meddelelse til de regionale toldmyndigheder om de nye principper for afgiftsberegning, hvorefter kun fremstilling af elektricitet var afgiftsfritaget.

Danske Elværkers Forening anmodede inden lovens ikrafttræden styrelsen om en udtalelse om de anvendte principper for beregningen af kul- og olieafgifterne vedrørende varmeproduktion. Foreningen anførte i den forbindelse, at kraftvarmeværkerne i driftsfællesskabet Elsam anvendte forskellige metoder til fordeling af kraftvarmefordelen mellem el- og varmeproduktion, hvorfor afgiftsberegningen ville blive forskellig mellem værkerne.

Sagen blev forelagt departementet, og afgørelsen indelbar, at styrelsen præciserede over for såvel foreningen som for told- og skatteregionerne, at afgiftsfritagelsen kun omfattede den del af det samlede brændselsforbrug, der medgik til produktion af elektricitet, og som blev indregnet i elprisen. Ud over disse 2 meddelelser fra styrelsen til regionerne i 1982 blev der i 1983 udarbejdet et kortfattet reglement, hvoraf lovens bestemmelser fremgik.

Det er Rigsrevisionens opfattelse, at Told- og Skattestyrelsen, på baggrund af henvendelsen fra Danske Elværkers Forening, burde have været opmærksom på, at lovændringerne i 1982 indeholdt en mulighed for fejlagtig opgørelse af afgiftsgrundlaget på grund af kraftvarmeværkernes forskellige metoder til fordeling af kraftvarmefordelen. På denne baggrund burde styrelsen i årene efter lovændringen have foranlediget, at de berørte told- og skatteregioner gennemførte kontrol af kraftvarmeværkernes betaling af energiafgifter. Rigsrevisionen finder det derfor uheldigt, at Told- og Skattestyrelsen ikke allerede i 1982 udarbejdede egentlige vejledninger for regionale myndigheders kontrol af kraftvarmeværkernes opgørelse og afregning af energiafgifter.

8. Told- og Skattestyrelsen fik i 1989 en henvendelse fra region Esbjerg om, at regionen ved en kontrol på et kraftvarmeværk havde konstateret, at værkets beregningsgrundlag, efter regionens opfattelse, ikke var i overensstemmelse med gældende lovgivning. Herudover påpegede regionen, at den anvendte opgørelsesmetode skete på baggrund af en generel instruks fra driftsfællesskabet EL-



sam. Region Esbjerg rykkede flere gange i perioden 1989-1995 for en afgørelse i sagen, men ifølge det foreliggende materiale traf styrelsen aldrig afgørelse i sagen.

Rigsrevisionen kan konstatere, at selv om region Esbjerg i 1989 for et enkelt kraftvarmeværk havde opgjort en formodet afgiftsunddragelse til 175 mio. kr. for årene 1987-1989, gav det ikke anledning til nogen reaktion i styrelsen. Rigsrevisionen finder det kritisabelt, at Told- og Skattestyrelsen ikke reagerede på henvendelsen fra region Esbjerg i perioden 1989-1995, idet styrelsen herved blev bekendt med en afregningspraksis i strid med styrelsens egen vejledning, og som måtte antages at omfatte flere kraftvarmeværker inden for driftsfællesskabet Elsam.

9. I marts 1994 modtog Skatteministeriets departement et notat fra Told- og Skattestyrelsen, hvori bl.a. problemerne med kraftvarmeværkernes afregning af energiafgifter generelt blev beskrevet. Sagen fra region Esbjerg var i generelle vendinger omtalt i notatet. Departementet anmodede uafhængigt af dette notat den 7. maj 1996 Told- og Skattestyrelsen om at tilrettelægge og gennemføre en kontrolaktion rettet mod de centrale kraftvarmeværker. I perioden herefter forberedte og gennemførte Told•Skat en undersøgelse af værkernes afgiftsbetaling, men udførte ikke egentlig kontrol af værkernes afgiftsbetaling. Told- og Skattestyrelsen fremsendte den 1. maj 1998 et notat til skatteministeren om regionernes redegørelser for kontakten med kraftvarmeværkerne, et notat om muligheden for efteropkrævning af energiafgifter hos kraftvarmeværkerne samt et notat om kraftvarmefordelen og merbrændselsforbruget. Kammeradvokaten blev på denne baggrund anmodet om et responsum vedrørende mulighederne for efteropkrævning af energiafgifter hos kraftvarmeværkerne. Kammeradvokaten kunne tiltræde Skatteministeriets fortolkning af energiafgiftslovene, men vurderede, at der ikke var mulighed for at foretage efteropkrævning.

Det fremgik af advokatundersøgelsen, at sagsbehandlingen i Told- og Skattestyrelsen i forbindelse med undersøgelsen af kraftvarmeværkernes afgiftsbetaling forekom lang. Advokaten så sig imidlertid ikke i stand til at vurdere, om selve sagsbehandlingen ud fra en forvaltningsretlig målestok havde været uforsvarlig lang.

Rigsrevisionen finder det kritisabelt, at Skatteministeriets departement ikke reagerede på Told- og Skattestyrelsens henvendelse i 1994, da departementet herved blev gjort bekendt med en afregningspraksis af energiafgifter, som Told- og Skattestyrelsen antog var i strid med regelgrundlaget. Rigsrevisionen finder det ligeledes kritisabelt, at styrelsen fortsat forholdt sig passiv i forhold til opfølgningen på henvendelserne fra region Esbjerg. Rigsrevisionen finder det endvidere kritisabelt, at Told- og Skattestyrelsen, der i hvert fald siden 1989 havde haft kendskab til problemstillingen, var næsten 2 år om at færdiggøre en undersøgelse rettet mod 17 kraftvarmeværker, som ikke omfattede en stedlig kontrol af grundlaget for værkernes afgiftsbetaling.

10. Told- og Skattestyrelsens cirkulære af 20. august 1998 indebar, at 3 kraftvarmeværker efterfølgende anlagde sag mod Skatteministeriet med krav om tilbagebetaling af afgifter for dele af perioden 1. september 1998 - 30. juni 1999. I 2 af de anlagte sager har værkerne endvidere bestridt cirkulærets lovlighed. Herudover havde told- og skatteregionerne i efteråret 1998 indledt 5 sager vedrørende kontraktomlægninger gennemført af kraftvarmeværkerne med henblik på reduktion af afgiftsbetalingen. Styrelsen har truffet afgørelse i 2 sager, som værkerne efterfølgende har påklaget til Landsskatteretten.

Rigsrevisionen kan konstatere, at de centrale kraftvarmeværker ikke er enige i den fortolkning af energiafgiftslovene, som Told- og Skattestyrelsen anlagde i cirkulære af 20. august 1998, hvilket har medført en række sager om efterbetaling af afgifter, som fortsat verserer ved Landsretten og Landsskatteretten.

### **Økonomiske konsekvenser af kraftvarmesagen**

11. Rigsrevisionen har undersøgt, om det er muligt at opgøre det økonomiske omfang af kraftvarmesagen for perioden 1982-1998. Advokatundersøgelsen behandlede kun i begrænset omfang de økonomiske konsekvenser af kraftvarmesagen, som blev opgjort til 3 mia. kr. for perioden 1993 - 20. august 1998.

Rigsrevisionen kan konstatere, at hvis man lægger Skatteministeriets tolkning af energiafgiftslovene til grund, har kraftvarmesagen betydet et samlet mindre provenu på ca. 5

mia. kr. i perioden 1982 - august 1998. Stigningen i afgiftsbetalingen efter 1. september 1998, hvor beregningsprincipperne omlægges, tyder tilsvarende på, at de ikke-betalte afgifter var i denne størrelsesorden. Opgørelsen er imidlertid behæftet med en vis usikkerhed. En mere præcis opgørelse af provenutabet vil kræve konkret gennemgang af det enkelte kraftvarmeværks regnskaber og kontrakter for hele perioden. På baggrund af konklusionerne i Kammeradvokatens responsum af 7. december 1998 om manglende retligt grundlag for efteropkrævning finder Rigsrevisionen ikke grundlag for, at der bliver anvendt yderligere ressourcer på at opgøre provenutabet i perioden 1982-1998 mere præcist.

### **Skatteministeriets initiativer til at forbedre vurdering, behandling og rapportering af væsentlige sager**

12. Advokatundersøgelsen viste, at sagsbehandlingen og den ledelsesmæssige opfølgning af kraftvarmesagen var mangelfuld, og at sagen primært derfor udviklede sig til at blive et alvorligt problem for ministeriet.

Rigsrevisionen har gennemgået de faglige, administrative og organisatoriske ændringer, der er gennemført i perioden fra 1996 på Skatteministeriets område.

Initiativerne har bl.a. omfattet udarbejdelse af retningslinjer med henblik på at sikre den ledelsesmæssige opfølgning af vigtige sager inden for Told•Skat samt fastlægge informations- og beslutningsvejene mellem Told•Skat og departementet. Inden for Told•Skat er der gennemført forskellige organisatoriske ændringer, særligt på punktafgiftsområdet. Med virkning fra den 1. marts 2001 blev således oprettet en række ekspertregioner, der skal bistå hjemregionerne med udførelse af kontrol på særligt komplicerede områder, herunder kraftvarmeværker. Told•Skat har ligeledes taget forskellige initiativer med henblik på at styrke kompetence og muligheder for at behandle komplicerede sager.

Endelig gennemførte Told•Skat med virkning fra den 1. januar 1998 en ændring i kontrolstrategien, og på grundlag af bl.a. en evaluering af kontrolstrategien fra marts 2000 er der efterfølgende lagt større vægt på store virksomheder og gennemførelse af pilotprojekter vedrørende komplicerede områder, der skal udmunde i en vejledning, som regionerne kan anvende i deres kontrolarbejde.

13. Rigsrevisionen kan konstatere, at Skatteministeriet har taget initiativer til at forebygge, at væsentlige sager, på grund af mangelfuld sagsbehandling eller manglende ledelsesmæssig opfølgning, udvikler sig til et problem for Skatteministeriet. I de indførte retningslinjer er ansvaret og forretningsgange for den ledelsesmæssige opfølgning af væsentlige sager fastlagt, ligesom Told•Skats medarbejdere vejledes i at identificere vigtige og/eller principielle sager.

Det er Rigsrevisionens vurdering, at de organisatoriske ændringer samt initiativerne vedrørende kompetence og viden vil medvirke til at styrke kvaliteten af sagsbehandlingen og kontrollen særligt på punktafgiftsområdet. Endelig er det Rigsrevisionens opfattelse, at strategien for kontrol, særligt i forbindelse med pilotprojekter og kontrol af store virksomheder, giver Told•Skat mulighed for at identificere og afklare vanskelige og potentielt problematiske områder.

Det er samlet Rigsrevisionens vurdering, at Skatteministeriets initiativer har skabt nogle hensigtsmæssige rammer, der vil kunne medvirke til at forhindre, at væsentlige sager udvikler sig til et problem for ministeriet. Rigsrevisionen har særligt hæftet sig ved, at der nu er etableret procedurer, der skal sikre en stærkere ledelsesmæssig opfølgning på væsentlige og principielle sager.

### **Advokatundersøgelsen af kraftvarmesagen**

14. Med kommissorium af 26. oktober 1998 fastlagde Skatteministeriet rammerne og grundlaget for advokatundersøgelsen af kraftvarmesagen. Med undersøgelsen skulle der foretages en vurdering af, om der var grundlag for at indlede disciplinærforfølgning mod bestemte personer i Skatteministeriet. Det skulle endvidere undersøges, i hvilket omfang ministre havde været orienteret om sagen. Undersøgelsen skulle dække perioden fra energiafgiftslovenes vedtagelse i 1982 til august 1998. Det fremgik af kommissoriet, at der ikke kunne foretages afhøringer af, indhentes udtalelser o.l. fra implicerede embedsmænd eller andre.

Den 17. januar 2001 blev advokatundersøgelsen af kraftvarmesagen afgivet.

15. Spørgsmålet om anvendelse af advokatundersøgelser er behandlet i en betænkning fra Udvalget vedrørende Undersøgelsesorganer afgivet i 1996.

Efter udvalgets opfattelse bør det i fremtiden være således, at undersøgelse til brug for en vurdering af, om ministre eller embedsmænd kan søges draget retligt til ansvar, principielt udelukkende skal dækkes af undersøgelseskommissioner. Undersøgelserne er af retlig karakter og bør derfor forestås eller ledes af en jurist, og bør i øvrigt foregå under retssikkerhedsmæssigt betryggende former. Anvendelsen af en undersøgelseskommission vil sikre, at det vil være en kvalificeret jurist, som forestår eller leder undersøgelsen, og at de berørte ministre og embedsmænd i øvrigt vil få en retsstilling, som anses for nødvendig ud fra et retssikkerhedsmæssigt hensyn.

16. Advokaten konkluderede sammenfattende, at der ikke bevismæssigt var grundlag for at indlede disciplinærfølgning mod bestemte personer i Skatteministeriets departement eller i Told- og Skattestyrelsen. Efter kommissoriet havde det ikke været muligt for advokaten at rette henvendelse til embedsmænd, som måtte formodes at sidde inde med viden om sagen, med henblik på at få sagen bedre belyst. Det fremgik videre, at en fyldestgørende oplysning af sagen formentlig kun kunne opnås ved indledning af disciplinærfølgning mod et antal embedsmænd, alene med det formål at høre de pågældendes forklaringer, uden at der i øvrigt forelå en begrundet mistanke mod de pågældende om pligtstridige forhold. Det forelagte materiale gav ikke tilstrækkeligt grundlag for sådanne mistanker mod navngivne tjenestemænd. Undersøgelsen viste tillige, at ingen ministre var blevet orienteret om sagen før maj 1996.

17. Skatteministeriet har anført, at undersøgelseskommissioner kan afhøre embedsmænd i modsætning til, hvad der er muligt ved advokatundersøgelser. Det er imidlertid således, at der i retsplejen er almindelig kutyme for, at man ikke under sådanne afhøringer skal inkriminere sig selv. De mistænkte kan altså derfor unklade at afgive vidneudsagn. Det må endvidere være udelukket at foretage sanktioner efterfølgende over for en embedsmand, der under vidnepligt er blevet tvunget til at afgive en forklaring, som inkriminerer ham selv. Skatteministeriet mener derfor ikke,

at nedsættelse af en undersøgelseskommission i sig selv ville løse problemerne. Det er endvidere Skatteministeriets opfattelse, at det er meget omfattende at iværksætte en undersøgelseskommission.

18. Advokatens gennemgang af kraftvarmesagen viste, at der ikke var grundlag for at vurdere, om der kunne indledes disciplinærfølgning af embedsmænd i Skatteministeriet, ligesom ingen ministre var blevet orienteret om sagen før maj 1996. Det fremgik imidlertid klart af advokatens redegørelse, at den manglende mulighed for at indhente supplerende oplysninger og foretage afhøringer af de implicerede embedsmænd eller andre personer, der formentlig ville have kunnet kaste lys over flere centrale punkter, hvor det foreliggende materiale ikke slog til, har betydet, at væsentlige elementer i begivenhedsforløbet ikke er blevet dækket af undersøgelsen.

Rigsrevisionen bemærker, at ministeriet foretog en gennemgang af materialet i sagen inden beslutningen om advokatundersøgelsen og kunne på denne baggrund have konstateret, at materialet ikke var fyldestgørende. Ministeriet burde derfor have vidst, at advokatundersøgelsen ikke kunne forventes at besvare de centrale spørgsmål i kommissoriet, herunder spørgsmålet om placering af et eventuelt tjenstligt ansvar.

Det er ministerens valg og ansvar at beslutte, hvordan der tilvejebringes oplysninger, som kan danne grundlag for en vurdering af ansvarsforholdene i ministeriet vedrørende bestemte sager. Rigsrevisionen finder, at i denne sag viste det sig, at en advokatundersøgelse ikke var en velegnet undersøgelsesform til en fuldstændig belysning af sagen, herunder en vurdering af grundlaget for en eventuel disciplinærfølgning af embedsmænd. Rigsrevisionen konstaterer således, at undersøgelsen på de givne betingelser ikke fuldstændig har kunnet afdække sagsforløbet.

Rigsrevisionen finder, at der fremover bør foretages grundige overvejelser vedrørende anvendeligheden af denne undersøgelsesform, så valget heraf ikke vil være til hinder for, at en sag bliver tilstrækkeligt belyst. Rigsrevisionen finder, at der i tilsvarende sager bør foretages en foreløbig gennemgang af materialet med henblik på at vurdere behovet for yderligere undersøgelser og i hvilken form. Det kan i denne forbindelse være hensigtsmæssigt at anmode

en advokat om at foretage en foreløbig gennemgang af sagens materiale med henblik på at vurdere, inden for hvilke rammer det vil være muligt fuldstændigt at belyse en konkret sag. Ministeriet får herved mulighed for på et relativt tidligt tidspunkt i undersøgelsesforløbet at tage stilling til, om en advokatundersøgelse er en hensigtsmæssig undersøgelsesform. Rigsrevisionen finder, at det i flere sager har vist sig, at komplekse og langvarige advokatundersøgelser, hvor de berørte ikke har mulighed for at komme til orde, frembyder problemer af både effektivitetsmæssig og retssikkerhedsmæssig karakter. Rigsrevisionen skal henvide til anbefalingerne i Betænkning om undersøgelsesorganer.

#### **Rigsrevisionens undersøgelse har vist:**

- at kraftvarmeværker i perioden 1982-1998 afregnede miljø- og energiafgifter på en måde, der efter Skatteministeriets opfattelse var i strid med lovgivningen,
- at Told- og Skattestyrelsens og departementets behandling af spørgsmålet om kraftvarmeværkernes afgiftsafregning har været præget af mangelfuld administration og kontrolmæssig opfølgning, selv om myndighederne siden 1989 havde haft kendskab til kraftvarmeværkernes praksis for afregning af miljø- og energiafgifter,
- at Skatteministeriet først i 1998 efter 2 års undersøgelse tog skridt til at præcisere reglerne om kraftvarmeværkernes afgiftsafregning over for værkerne og told- og skatteregionerne,
- at hvis man lægger Skatteministeriets tolkning af energifgiftslovene til grund, skønnes kraftvarmesagen at have betydet et samlet mindre provenu på ca. 5 mia. kr.,
- at der nu er etableret procedurer, der skal sikre en stærkere ledelsesmæssig opfølgning på væsentlige principielle sager,
- at advokatundersøgelsen ikke fuldstændigt har kunnet belyse kraftvarmesagen, herunder vurdere om der var grundlag for en eventuel disciplinærfølgning af embedsmænd,
- at ministeriet på grundlag af materialet i sagen burde have vidst, at den valgte undersøgelsesform ikke kunne forventes at besvare de centrale spørgsmål i kommissoriet, og
- at der i tilsvarende sager bør foretages en foreløbig gennemgang af materialet med henblik på at vurdere,

inden for hvilke rammer det vil være muligt fuldstændigt at belyse en konkret sag.

## II. Indledning mv.

### A. Indledning

19. Efterfølgende beretning afgives til statsrevisorerne i henhold til § 8, stk. 1, og § 17, stk. 2, i rigsrevisorloven, jf. lovebekendtgørelse nr. 3 af 7. januar 1997.

Beretningen vedrører Skatteministeriets behandling af sagen om de centrale kraftvarmeværkers afregning af energi- og kuldioxidafgifter, jf. statsregnskabets § 38.22. Energiafgifter mv. og § 38.24. Miljøafgifter.

20. I 1998 afsluttede Told•Skat en undersøgelse af kraftvarmeværkernes betaling af energi- og kuldioxidafgift. Undersøgelsen viste, efter Told- og Skattestyrelsens opfattelse, at de centrale kraftvarmeværkers opgørelse af mængden af brændsel, der blev anvendt til fremstilling af elektricitet, og som var afgiftsfritaget, ikke skete ensartet og i overensstemmelse med lovgivningen. Skatteministeriet skønnede, at der alene i perioden 1. januar 1998 - 30. august 1998 var indbetalt ca. 550 mio. kr. for lidt i energi- og kuldioxidafgift til staten.

21. Den af nogle værker anvendte praksis ved afgiftsafregningen var imidlertid pågæet siden energiafgiftslovenes vedtagelse i 1982. Told- og skattemyndighederne havde gennem en længere periode kendskab til og til dels accepteret dette forhold for flere værker.

I 1989 gjorde en told- og skatteregion (dengang distriktstoldkammer) Told- og Skattestyrelsen (dengang Direktoratet for Toldvæsenet) opmærksom på, at et centralt kraftvarmeværk i flere år havde afregnet energiafgifter i strid med lovgivningen. Regionen agtede at opkræve beløbet hos værket, men ønskede forinden, at styrelsen tog stilling til spørgsmålet. Styrelsen traf aldrig afgørelse i sagen, selv om regionen ved flere lejligheder, senest i 1995, rykkede for en afgørelse.

Rigsrevisionen har i fremstillingen valgt at anvende de nuværende organisatoriske betegnelser Skatteministeriets departement, Told- og Skattestyrelsen samt told- og skatteregion, selv om der i undersøgelsesperioden er foretaget



væsentlige organisatoriske ændringer af told- og skatteadministrationen.

I 1994 forelagde Told- og Skattestyrelsen problemstillingen for Skatteministeriets departement uden at modtage nogen reaktion fra departementet. Det er oplyst, at uafhængigt af styrelsens skrivelse fra 1994 anmodede departementet i maj 1996 Told- og Skattestyrelsen om at tage initiativ til at iværksætte en kontrol af kraftvarmeværkerne.

Med cirkulære af 20. august 1998 om centrale kraftvarmeværkers opgørelse og fordeling af brændselsforbrug foretog Told- og Skattestyrelsen en præcisering af reglerne. Cirkulæret trådte i kraft den 1. september 1998.

22. I november 1998 iværksatte skatteministeren en advokatundersøgelse af Skatteministeriets behandling af spørgsmålet om centrale kraftvarmeværkers afregning af energifgifter. Skatteministeriet ønskede en vurdering af, om der var grundlag for at indlede disciplinærfølgning mod personer under Skatteministeriets område i forbindelse med deres håndtering af spørgsmålet om kraftvarmeværkers afgiftsberegning i perioden 1982-1998, herunder om skatteministre i undersøgelsesperioden er blevet orienteret om sagen. Advokatundersøgelsen skulle foretages på grundlag af en gennemgang af det skriftlige materiale i sagen, og der måtte ikke indhentes oplysninger fra personer, herunder foretages afhøringer, for at afdække sagen.

Advokaten afgav redegørelsen i kraftvarmesagen den 17. januar 2001.

23. Med Told- og Skattestyrelsens cirkulære om centrale kraftvarmeværkers opgørelse og fordeling af brændselsforbrug blev energiafgiftslovenes bestemmelser præciseret, hvorved man anlagde en tolkning af lovene, der fraveg de principper, som kraftvarmeværkerne hidtil havde lagt til grund for afgiftsopgørelserne. Nogle kraftvarmeværker var ikke enige i den tolkning af energiafgiftslovene, som Told- og Skattestyrelsen lagde til grund ved præcisering af reglerne, og anlagde sag mod Skatteministeriet med påstand om tilbagebetaling af de afgifter, som efter værkerens opfattelse er betalt for meget siden cirkulærets ikrafttræden den 1. september 1998.

## B. Formål, afgrænsning og metode

24. Statsrevisorerne anmodede i september 1998 rigsrevisor om at undersøge kraftvarmesagen. Det blev besluttet at lade Rigsrevisionens undersøgelse af sagen afvente afgivelsen af advokatens redegørelse.

Kraftvarmesagen har haft et langt og kompliceret forløb, der både har omfattet juridiske, administrative, økonomiske og afgiftstekniske problemstillinger. Advokatens gennemgang af sagsforløbet havde primært til formål at vurdere, om der er grundlag for at indlede disciplinærfølgning mod embedsmænd i Skatteministeriet samt at undersøge, i hvilket omfang ministre har været orienteret om sagen.

Det er ikke hensigten med Rigsrevisionens undersøgelse at belyse ansvarsforholdene i kraftvarmesagen, ud over hvad der fremgår af advokatundersøgelsen. Formålet med undersøgelsen har været at fremdrage nogle af sagens økonomiske og administrative aspekter, der efter Rigsrevisionens opfattelse er af væsentlig eller principiel karakter.

Forløbet af sagen peger på, at told- og skattemyndighedernes administrative håndtering har været mangelfuld, og at sagen primært af denne årsag udviklede sig til at blive et alvorligt problem for Skatteministeriet. Rigsrevisionen har derfor i sin gennemgang af sagen lagt vægt på myndighedernes administrative behandling af sagen. Det er endvidere undersøgt, om der efterfølgende er taget de fornødne initiativer med henblik på at reducere risikoen for, at lignende sager opstår.

Efter Skatteministeriets opfattelse har kraftvarmeværker indbetalt for lidt i energiafgifter over en periode på 16 år, og alene for 8 måneder i 1998 blev statens mindreindtægter skønnet til at udgøre ca. 550 mio. kr. Som et led i undersøgelsen har det derfor været hensigten at foretage et skøn over kraftvarmesagens samlede økonomiske konsekvenser.

På baggrund af advokatundersøgelsen har Rigsrevisionen tillige vurderet, om denne undersøgelsesform har været hensigtsmæssig til belysning af ansvarsforholdene i kraftvarmesagen.

Formålet med undersøgelsen har derfor været

- at gennemgå forløbet og indholdet af kraftvarmesagen med henblik på at belyse told- og skattemyndighedernes administrative håndtering af sagen,
- at foretage et skøn over det afgiftsbeløb, der efter Skatteministeriets opfattelse er betalt for lidt i perioden 1982-1998,
- at gennemgå og vurdere de initiativer, Skatteministeriets departement og Told•Skat har taget for at forbedre behandling og rapportering om vigtige sager, og
- at vurdere anvendeligheden af en advokatundersøgelse i kraftvarmesagen.

Rigsrevisionen har ikke i denne undersøgelse vurderet Skatteministeriets fortolkning af energiafgiftslovene, da de nævnte sager er under retslig behandling.

25. Undersøgelsen vedrører perioden fra energiafgiftslovenes ikrafttræden i 1982 til advokaten afgav sin redegørelse i kraftvarmesagen den 17. januar 2001 samt Skatteministeriets efterfølgende initiativer.

Undersøgelsen bygger på en gennemgang af advokatens redegørelse for kraftvarmesagen. Rigsrevisionen har endvidere med henblik på at give et skøn over størrelsen af det afgiftsbeløb, som Skatteministeriet mener er betalt for lidt, samt for at belyse de initiativer, Skatteministeriet har taget for at forbedre behandling og rapportering om vigtige sager, indhentet oplysninger ved møder og brevvekslet med Skatteministeriets departement og Told- og Skattestyrelsen. Rigsrevisionen har kun i et mindre omfang gennemgået det materiale, der lå til grund for advokatundersøgelsen.

Beretningen har i udkast været forelagt Skatteministeriet, og ministeriets bemærkninger er i videst muligt omfang indarbejdet i beretningen.

### **III. Told- og skattemyndighedernes administration og kontrol af miljø- og energiafgifter hos de centrale kraftvarmeværker i perioden 1982-2001**

#### **A. Grundlaget for opkrævning af miljø- og energiafgifter hos centrale kraftvarmeværker**

26. I undersøgelsesperioden var der 17 kraftvarmeværker i Danmark, som var tilknyttet driftsfællesskaberne Elsam vest for Storebælt og Elkraft øst for Storebælt. Betegnelsen centrale kraftvarmeværker bliver ikke anvendt i energiafgiftslovene, men omfatter i den faglige sprogbrug 17 kraftvarmeværker, som fra 1995 har været omfattet af et bilag til loven. Værkerne var placeret i 10 forskellige told- og skatteregioner, som havde ansvaret for at gennemføre kontrollen af grundlaget for værkernes betaling af energiafgifter.

27. Kraftvarmeværker er karakteriseret ved samtidig produktion af elektricitet og fjernvarme i modsætning til traditionelle kraftværker og varmeværker, der alene producerer elektricitet eller fjernvarme hver for sig. Produktionen af elektricitet på traditionelle kraftværker foregår typisk ved, at vand/damp opvarmes ved forbrænding af brændsel (kul, olie, gas etc.) i en kedel. Dampen ledes gennem forskellige turbiner, der driver generatorer, som fremstiller elektriciteten. Herefter ledes vandet tilbage til kedlen efter afkøling. Såfremt elproduktionen skal optimeres, vil kølevandet have en så lav temperatur, at det sjældent kan blive anvendt til andre formål, hvorfor det bliver ledt bort. Ved samtidig produktion af elektricitet og varme i samme anlæg opgives elproduktionen på den sidste turbine, hvorigennem dampen ledes ved normal elproduktion. Herved får kølevandet en så høj temperatur, at det kan anvendes til fjernvarmeleverancer.

Samproduktion af el og fjernvarme medfører dog et samlet mindreforbrug af brændsel end ved separat produktion af elektricitet henholdsvis varme på traditionelle kraftværker og fjernvarmeværker. I praksis vil produktionen af fjernvarme medføre et vist merforbrug af brændsel, hvis den samme elproduktion skal opretholdes.

28. Besparelsen ved samproduktion af elektricitet og varme med samme brændsel benævnes kraftvarmefordelen, som kan illustreres ved følgende eksempel.

I et traditionelt kraftværk kræves 80 enheder brændsel til at producere en given mængde elektricitet, og i et traditionelt fjernvarmeværk kræves 40 enheder brændsel til at producere en given mængde varme, hvilket indebærer et samlet brændselsforbrug på 120 enheder. I et kraftvarmeværk vil produktion af tilsvarende mængder elektricitet og varme kun kræve 100 enheder brændsel, hvilket giver en besparelse på 20 enheder brændsel i forhold til traditionelle kraftværker og fjernvarmeværker.

29. Brændselsforbruget er en væsentlig post i fastsættelsen af prisen på henholdsvis elektricitet og varme, hvorfor den opnåede kraftvarmefordel i et kraftvarmeværk vil reducere prisen på værkets elektricitet og/eller varme, afhængig af fordelingen af kraftvarmefordelen.

Såfremt den opnåede brændselsbesparelse tilfalder varmeproduktionen fuldt ud, foretages betalingen for varmen efter merbrændselsforbruget. Anvendes princippet i eksemplet i pkt. 28, skal kraftvarmeværkets kunder, der køber fjernvarme, kun betale for 20 enheder brændsel, mens kunderne hos et traditionelt fjernvarmeværk skal betale for 40 enheder brændsel. I eksemplet vil elprisen for såvel kraftvarmeværket som det traditionelle elektricitetsværk derimod være baseret på 80 enheder brændsel.

30. Frem til 1. juli 1999 indebar de gældende bestemmelser om fastsættelsen af elprisen, at elselskaberne økonomisk skulle hvile i sig selv, og der var klare regler for selskabernes indregning af drifts- og kapitalomkostninger i elprisen. Elprisen var således omkostningsbestemt, og værkernes grundlag for prisfastsættelsen blev anmeldt og godkendt af Elprisudvalget. I forbindelse med liberaliseringen af elmarkedet ophørte flere kraftværker i 1998 med at fastsætte prisen på elektricitet på baggrund af omkostningskalkulation efter reglerne om, at værkerne skulle hvile i sig selv. Priserne blev i stedet fastsat markedsmessigt, dog så de i begyndelsen ikke kunne fastsættes højere, end ”hvile i sig selv”-bestemmelserne tilsagde.

31. Indtil 1. juli 1982 var kraftværker og kraftvarmeværker fritaget for energiafgifter for olie både til produktion af elektricitet og for olie anvendt til fremstilling af varme i kombineret kraftvarmeproduktion. Dog var der ikke afgiftsfrihed for den olie, som kraftvarmeværkerne anvendte i centraler, der alene fremstillede varme.

Fra den 1. juli 1982 blev kraftvarmeværkernes fritagelse for energiafgifter reduceret, idet afgiftsfritagelsen herefter kun omfattede den brændsel, som blev anvendt til produktionen af elektricitet, og som blev indregnet i den elpris, der blev anmeldt til og godkendt af Elprisudvalget. Samtidig med ændringen i afgiftsgrundlaget blev der indført energiafgifter på kul, hvorefter afgiftsreglerne for kraftvarmeværkernes anvendelse af kul blev identiske med de nye regler for olie.

Efter Told- og Skattestyrelsens fortolkning indebar lovændringen, at kraftvarmeværkerne kun kunne fradrage afgift af den del af det samlede forbrug af brændsel, der udelukkende medgik til produktion af elektricitet, og som blev indregnet i elprisen ifølge værkets priskalkulation. Hvis kraftvarmefordelen udelukkende blev henført til varmesiden, indebar afgiftslovene, at der kunne opnås afgiftsfritagelse for det samme brændselsforbrug, som ville være medgået til elproduktion på et rent kraftværk, og der skulle alene betales afgift af den mindre brændselsmængde, der var medgået til varmeproduktion efter merbrændselsprincippet.

Hvis kraftvarmefordelen derimod blev fordelt mellem el- og varmesiden, så elprisen fra kraftvarmeværker blev lavere end ved tilsvarende produktion af elektricitet på et rent kraftværk, indebar afgiftslovene, at der skulle betales afgift af den del af kraftvarmefordelen, som tilfaldt elsidens.

32. Fra 1982 og frem til 1998 anvendte flere kraftvarmeværker 2 forskellige principper for fordeling af kraftvarmefordelen, idet man ved opgørelse af grundlaget for energiafgifter henførte hele kraftvarmefordelen til varmeproduktionen og herved minimerede afgiftsgrundlaget. Samtidig foretog værkerne en fordeling af kraftvarmefordelen mellem produktionen af el og varme ved anmeldelsen til Elprisudvalget, hvilket indebar, at fordelingen af brændselsforbruget mellem el- og varmeproduktionen blev

---

opgjort på en måde til told- og skattemyndighederne og på en anden måde til Elprisudvalget.

### **B. Forløbet 1982-1988**

33. I forbindelse med ændring af lovene om energiafgifter på olie og kul i sommeren 1982 udsendte Told- og Skattestyrelsen en meddelelse til de regionale toldmyndigheder om de nye principper for afgiftsberegningen, hvorefter kun fremstillingen af elektricitet var afgiftsfritaget.

Danske Elværkers Forening rettede henvendelse til styrelsen inden lovens ikrafttræden og anmodede om myndighedens udtalelse om, hvorvidt anvendelse af princippet om merbrændselsforbruget, som grundlag for beregningen af kul- og olieafgifter vedrørende varmeproduktionen, var i overensstemmelse med lovændringen. Foreningen anførte i den forbindelse, at kraftvarmeværkerne i driftsfællesskabet Elsam vest for Storebælt anvendte forskellige metoder til fordeling af kraftvarmefordelen mellem el- og varmeproduktionen, hvorfor afgiftsberegningen ville blive forskellig mellem værkerne.

Sagen blev forelagt for departementet, og afgørelsen indebar, at myndighederne præciserede over for foreningen, at afgiftsfritagelsen kun omfattede den del af det samlede brændselsforbrug, der medgik til produktion af elektricitet, og som blev indregnet i elprisen. Af skrivelsen mellem departementet og styrelsen fremgik det endvidere, at anvendelsen af den af foreningen foreslåede metode på grundlag af merbrændselsforbruget vil betyde, at kraftvarmeværker ud over fordelene ved samproduktion af varme og elektricitet vil opnå en afgiftsmæssig fordel i forhold til rene varmeværker. Efterfølgende præciserede styrelsen i september 1982 over for regionerne, at afgiftsfritagelsen kun omfattede den mængde olie eller kul, der indgik i beregningen af elektricitetsprisen, og som blev godkendt af Elprisudvalget.

34. Ud over disse 2 meddelelser fra styrelsen til regionerne blev der i 1983 udarbejdet et kortfattet reglement, hvoraf lovens bestemmelser fremgik. Dog var der i reglementet indarbejdet en tilføjelse, hvoraf det fejlagtigt fremgik, at kraftvarmeværkerne ikke kunne anvende princippet om merbrændselsforbruget som beregningsgrundlag for afgifterne. I henhold til styrelsens tidligere udsendte meddelel-

ser til regionerne kunne kraftvarmeverkerne lovligt anvende princippet om merbrændselsforbrug, men det forudsatte, at den mængde brændsel, som blev angivet anvendt til elfremstilling, også blev indregnet i elprisen.

Told- og Skattestyrelsen har hertil anført, at afsnittet i reglementet ikke var retvisende for de tilfælde, hvor hele kraftvarmefordelen tilfaldt varmesiden, og hvor ellers bestemmelsen om medgået til elfremstilling var opfyldt ved anvendelse af princippet om merbrændselsforbrug, men at teksten var korrekt, hvor dette ikke var opfyldt. Endvidere er det styrelsens opfattelse, at teksten er formuleret som en yderligere præcisering af reglerne i forlængelse af henvendelsen fra Danske Elværkers Forening, jf. pkt. 33.

Advokatundersøgelsen konkluderede vedrørende Told- og Skattestyrelsens vejledning, at på det foreliggende grundlag kunne det ikke konstateres, at styrelsen i undersøgelsesperioden havde foretaget yderligere vejledning af regionerne. For perioden 1982 til marts 1988 forelå der heller ikke skriftligt materiale om rejste enkeltsager eller om omfanget af told- og skattemyndighedernes kontrolindsats.

#### **Rigsrevisionens bemærkninger**

Det er Rigsrevisionens opfattelse, at Told- og Skattestyrelsen, på baggrund af henvendelsen fra Danske Elværkers Forening, burde have været opmærksom på, at lovændringerne i 1982 indeholdt en mulighed for fejlagtig opgørelse af afgiftsgrundlaget på grund af kraftvarmeverkernes forskellige metoder til fordeling af kraftvarmefordelen. På denne baggrund burde styrelsen i årene efter lovændringen have foranlediget, at de berørte told- og skatteregioner gennemførte kontrol af kraftvarmeverkernes betaling af energiafgifter. Rigsrevisionen finder det således uheldigt, at Told- og Skattestyrelsen ikke allerede i 1982 udarbejdede egentlige vejledninger for regionale myndigheders kontrol af kraftvarmeverkernes opgørelse og afregning af energiafgifter.

#### **C. Forløbet 1989-1994**

35. I april 1989 blev Told- og Skattestyrelsen af Skatteministeriet anmodet om visse oplysninger angående kraftvarmeverkernes produktion af el og varme, forbrug af kul samt afgiftsberigtiget kul for perioden 1986-1988. Oplysningerne blev anvendt i forarbejderne til en eventuel stram-



ning af reglerne for kraftvarmeværkernes afgiftsbetaling, men lovændringen blev imidlertid ikke aktuel.

36. På samme tidspunkt fik Told- og Skattestyrelsen en henvendelse fra region Esbjerg om, at man ved kontrol på et kraftvarmeværk havde konstateret, at værket betalte energiafgifter efter princippet om merbrændselsforbrug, men at kraftvarmefordelen samtidig blev delt ligeligt mellem el- og varmeproduktionen.

Regionen var af den opfattelse, at værkets beregningsgrundlag for energiafgifterne ikke var i overensstemmelse med gældende lovgivning. Herudover påpegede regionen, at den anvendte opgørelsesmetode af afgiftsgrundlaget skete på baggrund af en generel instruks fra driftsfællesskabet Elsam. Regionen forespurgte derfor, om sagen skulle løses lokalt, eller om styrelsen ville rejse sagen over for Elsam, idet det måtte formodes, at øvrige værker i driftsfællesskabet også opgjorde afgiftsgrundlaget i henhold til samme instruks.

Styrelsen anmodede om yderligere oplysninger, og i en efterfølgende skrivelse fra foråret 1990 opgjorde regionen, at kraftvarmeværket havde unddraget statskassen afgifter for i alt 175,9 mio. kr. i perioden 1987-1989.

37. Region Esbjerg rykkede flere gange styrelsen i perioden 1989-1995 for en afgørelse i sagen, men ifølge det foreliggende materiale fra perioden traf styrelsen aldrig afgørelse i sagen.

Af interne telefonreferater i såvel styrelsen som regionen fremgik det, at en medarbejder i styrelsen angav politiske problemstillinger som årsag til den manglende afgørelse i sagen. I et telefonreferat fra regionen var det anført, at såvel Told- og Skattestyrelsen som Skatteministeriets departement var enige i regionens opfattelse, men at Energiministeriet og Elsam var uenige heri. Der forelå dog ingen dokumentation for denne uenighed, og det fremgik ikke af materialet, om Skatteministeriets departement i perioden fra 1989 til marts 1994 blev orienteret om kraftvarmeværkernes praksis for afregning af energiafgifter.

Det var vurderingen i advokatundersøgelsen, at Told- og Skattestyrelsen var den eneste myndighed, som kunne og skulle træffe afgørelse i sagen fra region Esbjerg, og det forekom kritisabelt, at styrelsen ikke allerede i 1990 traf en

sådan afgørelse. Endvidere blev det fundet kritisabelt, at styrelsen tilsyneladende ikke tog nogen initiativer før i marts 1994, når det måtte formodes at statskassen gennem en årrække var blevet unddraget betydelige afgiftsbeløb. Det fremgik endvidere af advokatundersøgelsen, at på baggrund af det forelagte materiale måtte det lægges til grund, at embedsmænd i Skatteministeriets departement, indtil modtagelsen af skrivelse fra Told- og Skattestyrelsen i marts 1994, ikke havde haft kendskab til den udbredte afregning af energiafgifter i strid med styrelsens fortolkning af energiafgiftslovene, idet departementets embedsmænd alene havde beskæftiget sig med det notorisk lave afgiftsprovenu, som var en følge af gældende lovgivning.

#### **Rigsrevisionens bemærkninger**

Rigsrevisionen kan konstatere, at selv om region Esbjerg i 1989 for et enkelt kraftvarmeværk havde opgjort en formodet afgiftsunddragelse til 175 mio. kr. for årene 1987-1989, gav det ikke anledning til nogen reaktion i Told- og Skattestyrelsen. Rigsrevisionen finder det kritisabelt, at Told- og Skattestyrelsen ikke reagerede på henvendelserne fra region Esbjerg i perioden 1989-1995, idet styrelsen herved blev bekendt med en afregningspraksis i strid med styrelsens egen vejledning, og som måtte antages at omfatte flere kraftvarmeværker inden for driftsfællesskabet Elsam.

#### **D. Forløbet 1994-1998**

38. I marts 1994 modtog Skatteministeriets departement et notat fra Told- og Skattestyrelsen, hvori bl.a. problemerne med kraftvarmeværkernes afregning af energiafgifter generelt blev beskrevet, mens sagen fra region Esbjerg i generelle vendinger var omtalt i notatet.

Af det foreliggende materiale fremgik det ikke, om departementet foretog sagsbehandling på baggrund af notatet og fremsendte skriftligt svar til styrelsen, eller om problemerne med kraftvarmeværkernes afregning af energiafgifter blev drøftet på møder mellem departement og styrelse.

Af advokatundersøgelsen fremgik det, at noget forekom at være gået galt i departementet, idet oplysningerne om formodede meget betydelige afgiftsunddragelser måtte kræve en reaktion fra departementet, også selv om kontrollen med beregningen af energiafgifter alene påhvilede Told- og Skattestyrelsen. Advokaten vurderede det som

yderst kritisabelt, at Told- og Skattestyrelsen, heller ikke efter marts 1994 tog de nødvendige skridt til at bringe den formodede ulovlige tilstand til ophør.

39. Skatteministeriets departement anmodede den 7. maj 1996 Told- og Skattestyrelsen om at tilrettelægge og gennemføre en kontrolaktion rettet mod de centrale kraftvarmeværkers betaling af energiafgifter i tilknytning til anvendelsen af brændsel til fremstilling af elektricitet og varme. Anmodningen fra departementet medførte, at styrelsen i perioden frem til juni 1997 indsamlede og behandlede et omfattende materiale fra Elprisudvalget vedrørende kraftvarmeværkernes indberetninger af brændselsforbrug, som dannede grundlag for udvalgets godkendelse af elprisen.

Medio juni 1997 blev de berørte told- og skatteregioner indkaldt til et orienterende møde i Told- og Skattestyrelsen om gennemførelsen af en kontrolaktion/undersøgelse rettet mod kraftvarmeværkernes betaling af energiafgifter. Regionerne meldte tilbage til styrelsen i august og september 1997, men det blev anført i "statusnotat for kontrollen af afgiftsforhold hos de centrale kraftvarmeværker" fra styrelsen til departementet af 9. marts 1998, at der ikke var sket en tilbundsående gennemgang af materialet. Årsagerne hertil var angivet som manglende ressourcer, og at andre opgaver havde højere prioritet, herunder lovforberedende arbejde.

Det fremgik af advokatundersøgelsen, at sagsbehandlingen i Told- og Skattestyrelsen i sidste halvdel af 1996 og begyndelsen af 1997 forekom noget træg, hvilket kunne skyldes, at styrelsen var af den opfattelse, at problemet ikke kunne løses ved en bagudrettet kontrol, men måtte løses fremadrettet ved en ændring af lovgivningen. Advokaten fandt dog ikke grundlag for at kritisere sagsbehandlingen i denne periode.

40. På møde mellem Skatteministeriets departement og Told- og Skattestyrelsen den 8. april 1998 blev styrelsen bedt om at kortlægge kraftvarmeværkernes afregningspraksis og mulighederne for at foretage efteropkrævning i de tilfælde, hvor afregningen ikke var sket i overensstemmelse med gældende regler. Samtidig blev de berørte regioner anmodet om redegørelser for alle deres kontakter med kraftvarmeværkerne. Den 1. maj 1998 fremsendte

styrelsen et notat til skatteministeren om regionernes redøgørelser for kontakten med kraftvarmeværkerne, et notat om muligheden for efteropkrævning af energiafgifter hos kraftvarmeværkerne samt et notat om kraftvarmefordelen og merbrændselsforbruget.

41. Efter drøftelser med departementet og henvendelse til Kammeradvokaten vedrørende mulighederne for efteropkrævning af energiafgifter hos de centrale kraftvarmeværker blev det herefter besluttet at præcisere reglerne om afgiftsfritagelse over for kraftvarmeværkerne, hvilket skete i cirkulæreform den 20. august 1998. Kammeradvokatens konklusion fremgår af Skatteministeriets notat af 7. december 1998 til Folketingets Skatteudvalg, hvor det var vurderingen, at der ikke var mulighed for at efteropkræve energiafgifter, selv om Kammeradvokaten kunne tiltræde departementets og styrelsens fortolkning af energiafgiftslovene.

Told- og Skattestyrelsen har til hændelsesforløbet anført, at der ikke blev gennemført kontrol i gængs forstand i kraftvarmeværkerne for perioden forud for cirkulærets ikrafttræden, men at der blev gennemført en undersøgelse af værkernes betaling af afgifter mv. Baggrunden herfor var, at de berørte regioner i juni 1997 anmodede værkerne om, forinden der blev gennemført kontrol, at udfylde et antal skemaer med detaljerede oplysninger om brændselsforbrug, produktion, afgiftsforhold og anmeldte brændselsomkostninger til Elprisudvalget mv. Regionerne indsendte efter modtagelse af skemaer, bilag mv. kopi af det modtagne materiale til styrelsen. Materialet, der for en del værkers vedkommende var ufuldstændigt udfyldt, har alene været genstand for undersøgelser i styrelsen og i departementet. Det efterfølgende forløb indebar, at en egentlig opfølgning med sædvanlig kontrol af værkernes afregning af afgifter forud for cirkulærets ikrafttræden ikke fandt sted.

Det fremgik af advokatundersøgelsen, at en samlet sagsbehandlingstid fra departementets skrivelse i maj 1996 til udsendelsen af cirkulæret i august 1998, dvs. mere end 27 måneder, forekom lang under hensyn til sagens karakter, om end det måtte tages i betragtning, at der var et betydeligt arbejde forbundet med at sammenholde det indhentede materiale fra Elprisudvalget og fra kraftvarmeværkerne. Det fremgik endvidere af undersøgelsen, at advoka-

ten ikke så i stand til at vurdere, om selve sagsbehandlingen ud fra en forvaltningsretslig målestok havde været uforsvarlig lang.

42. Skatteministeren besluttede i november måned 1998 at få gennemført en advokatundersøgelse med henblik på at få klarlagt såvel de centrale som regionale told- og skattemyndigheders administration og opkrævning af energiafgifter fra centrale kraftvarmeværker i perioden 1982 - 20. august 1998.

#### Rigsrevisionens bemærkninger

Rigsrevisionen finder det kritisabelt, at Skatteministeriets departement ikke reagerede på Told- og Skattestyrelsens henvendelse i 1994, da departementet herved blev gjort bekendt med en afregningspraksis af energiafgifter, som Told- og Skattestyrelsen antog var i strid med regelgrundlaget. Rigsrevisionen finder det ligeledes kritisabelt, at styrelsen fortsat forholdt sig passiv i forhold til opfølgningen på henvendelserne fra region Esbjerg.

Rigsrevisionen finder det endvidere kritisabelt, at Told- og Skattestyrelsen, der i hvert fald siden 1989 havde haft kendskab til problemstillingen, var næsten 2 år om at færdiggøre en undersøgelse rettet mod 17 kraftvarmeværker, som ikke omfattede en stedlig kontrol af grundlaget for værkernes afgiftsbetaling.

#### E. Forløbet 1999-2001

43. Told- og Skattestyrelsens cirkulære af 20. august 1998 indebar, at 3 kraftvarmeværker efterfølgende stævnedes Skatteministeriet med krav om tilbagebetaling af afgifter for dele af perioden 1. september 1998 - 30. juni 1999, hvor værkerne havde opgjort og betalt afgifter i henhold til cirkulærets bestemmelser. I 2 af de anlagte sager har kraftvarmeværkerne endvidere bestridt cirkulærets lovlighed. Ved afslutningen af denne undersøgelse verserer alle sager fortsat ved Landsretten.

44. Herudover havde told- og skatteregionerne indledt 5 sager vedrørende kontraktomlægninger i efteråret 1998, hvoraf der var truffet afgørelse i 2 sager, som værkerne efterfølgende havde påklaget til Landskatteretten. Disse sager er fremkommet, fordi værkerne fra efteråret 1998 afsatte elektriciteten til markedsbestemte priser og ikke, som

forudsat i afgiftslovgivningen, til omkostningsbestemte priser. Dette indebærer, at brændselsomkostningerne ikke blev indregnet i elprisen, hvorfor værkerne ikke kunne opnå afgiftsfritagelse for nogen del af brændselsforbruget. I henhold til cirkulæret af 20. august 1998 kunne disse værker imidlertid anvende det brændselsforbrug, som et tilsvarende værk (referenceværk) måtte antages at have forbrugt. Et tilsvarende værk kunne være et konkret referenceværk eller et stipuleret referenceværk, som kunne være værket selv, idet den eneste forudsætning var, at det var godkendt af told- og skatteregionen.

Disse sager opstod på baggrund af, at værkerne ved omlægning af deres varmekontrakter lod kraftvarmefordelen tilfalde varmesiden fuldt ud. Ifølge Told- og Skattestyrelsen kompenserede værkerne imidlertid herfor ved at indregne en forholdsvis stor andel af brændselsforbruget i elprisen og en forholdsvis større andel af andre omkostningselementer i varmeprisen. Herved opnåede kraftvarmeværkerne en stigning i det beregnede afgiftsfritagne brændsel. Told- og Skattestyrelsen har i deres afgørelse lagt til grund, at fordelingen af brændselsforbruget skulle tage udgangspunkt i forholdene på det tidspunkt, hvor værket solgte elektricitet til omkostningsbestemte priser og i henhold til den daværende fordeling af kraftvarmefordelen. Ved afslutningen af denne undersøgelse var told- og skatteregionerne fortsat i gang med indsamling af information i 3 af sagerne, mens 2 sager var påklaget til Landskatteretten.

45. Energiafgiftslovene blev ændret i 1999 som konsekvens af ændringer i elforsyningsloven. Ændringerne i elforsyningsloven blev gennemført som led i liberaliseringen af elmarkedet, hvorefter den omkostningsbestemte prisdannelse i højere grad er blevet erstattet af markedsbestemte priser.

46. Udredningen og afdækningen af baggrund og forløb i kraftvarmesagen blev afsluttet af Skatteministeriet den 22. januar 2001, hvor man offentliggjorde resultatet af den gennemførte advokatundersøgelse. Efterfølgende var skatteministeren den 31. januar 2001 i samråd i Folketingets Energifpolitiske Udvalg om kraftvarmesagen, hvor ministeren bl.a. besvarede udvalgets spørgsmål om, hvordan rege-

ringen ville sikre, at der blev foretaget en tilbundsgående undersøgelse af alle aspekter i kraftvarmesagen. Ministeren fandt ikke behov for yderligere undersøgelser af kraftvarmesagen på baggrund af Kammeradvokatens vurdering i 1998 af de manglende muligheder for efteropkrævning og foretagne initiativer i såvel Told- og Skattestyrelsen som i regionerne vedrørende administrationen og kontrollen af kraftvarmeværkernes afgiftsbetaling. Ved Landsretten og Landsskatteretten verserer imidlertid fortsat sager vedrørende perioden 1. september 1998 - 30. juni 1999, hvor kraftvarmeværkernes opgørelse af afgiftsgrundlaget skete i henhold til cirkulæret af 20. august 1998 samt de i pkt. 44 nævnte sager vedrørende kontraktomlægninger.

#### Rigsrevisionens bemærkninger

Rigsrevisionen kan konstatere, at de centrale kraftvarmeværker ikke er enige i den fortolkning af energiafgiftslovene, som Told- og Skattestyrelsen anlagde i cirkulære af 20. august 1998, hvilket har medført en række sager om tilbagebetaling af afgifter, som fortsat verserer ved Landsretten og ved Landsskatteretten.

## IV. Økonomiske konsekvenser af kraftvarmesagen

47. Rigsrevisionen har undersøgt, om det er muligt at opgøre det økonomiske omfang af kraftvarmesagen for perioden 1982-1998.

Skatteministeriets departement udarbejdede i 1998 beregninger over de afgiftsbeløb i perioden 1993 - 31. august 1998, der efter ministeriets opfattelse var unddraget statskassen, og som eventuelt skulle have været efteropkrævet fra de centrale kraftvarmeværker, såfremt der havde været juridisk grundlag herfor. Den valgte periode for beregningerne var formentligt begrundet i, at Kammeradvokaten i sit notat af 7. december 1998 havde konkluderet, at krav om efterbetaling af afgifter var forældet 5 år efter forfald i henhold til bestemmelserne i forældelsesloven.

48. Ministeriets beregninger for perioden 1993-1998 var baseret på det materiale, som told- og skatteregionerne indsamlede i forbindelse med kontrollen af kraftvarme-

værkerne i sommeren 1997. En forudsætning for ministeriets beregninger var, at der gennem perioden havde været samme tekniske og klimatiske forhold som i 1996. Ministeriets opgørelse forudsatte endvidere, at kraftvarmeværkerne ved anvendelse af told- og skattemyndighedernes tolkning af energiafgiftslovene ville have foretaget den samme fordeling af kraftvarmefordelen, som de faktisk gjorde i perioden 1993-1998, selv om dette ville indebære en væsentligt højere afgiftsbetaling. Ministeriet påpegede, at denne forudsætning var tvivlsom, idet kraftvarmeværkernes kunder ofte fik leveret såvel el som varme. Såfremt der var blevet betalt afgifter i henhold til myndighedernes tolkning af reglerne, ville el- og varmekunderne have været bedre stillet, hvis kraftvarmefordelen ikke var blevet delt mellem el- og varmesiden.

Beregningerne for denne periode var således baseret på hypotetiske forudsætninger om ensartede klimatiske og tekniske forhold samt samme fordeling af kraftvarmefordelen i hele perioden. Skønnet over provenutabet er således med en vis usikkerhed, og en mere præcis opgørelse vil kræve konkret gennemgang af det enkelte kraftvarmeværks regnskaber og kontrakter for hele perioden. I forbindelse med denne undersøgelse blev ministeriet endvidere anmodet om at udarbejde et skøn over de formodede afgiftsunddragelser i perioden 1982-1992.

Ministeriets skøn over kraftvarmeværkernes samlede formodede afgiftsunddragelser fra 1982 til den 31. august 1998 fremgår af **tabel 1**.

**Tabel 1. Skatteministeriets skøn over formodede unddragne afgifter i perioden 1993-1998**

	Mio. kr. (årets priser)
1982-1992.....	2.000
1993.....	375
1994.....	375
1995.....	450
1996.....	500
1997.....	725
1998 <sup>1)</sup> .....	550
I alt.....	4.975
<sup>1)</sup> Perioden 1. januar 1998 - 31. august 1998.	



49. Tabel 1 viser, at Skatteministeriets beregninger peger på et samlet provenutab for statskassen på hen ved 5 mia. kr. i perioden 1982 - 31. august 1998. Opgørelsen er udarbejdet på grundlag af forskellen på de brændselsmængder, som kraftvarmeværkerne havde anmeldt og fået godkendt af Elprisudvalget, og de brændselsmængder, som blev lagt til grund for afgiftsbetalingen.

50. Ifølge Skatteministeriet var der følgende årsager til det lavere niveau for de formodede afgiftsunddragelser i perioden 1982-1992:

- at afgiftssatserne var væsentligt lavere, idet bl.a. afgiften på kul var ca. 5 kr./GJ frem til udgangen af 1985, og efterfølgende steg frem til 1992 til 25-30 kr./GJ,
- at de formodede unddragelser af afgifter for visse værker ikke foregik i hele perioden,
- at de formodede unddragelser var koncentreret om forholdsvis få kraftvarmeværker, og
- at kraftvarmefordelen var stigende gennem perioden.

Ifølge Skatteministeriet var der følgende årsager til stigningerne i de for lidt betalte afgiftsbeløb i perioden 1993 - 31. august 1998:

- at afgiftssatserne steg gennem perioden, idet den samlede energi- og kuldioxidafgift på kul steg fra ca. 37 kr./GJ i 1993 til 51 kr./GJ i 1998, og
- at 2 større kraftvarmeværker ikke havde unddraget statskassen afgifter i hele perioden, men formentlig først fra 1995 henholdsvis 1997.

51. Ud over det opgjorte provenutab på ca. 5 mia. kr. i perioden 1982 - 20. august 1998 var told- og skattemyndighederne af den opfattelse, at flere kraftvarmeværker i forbindelse med omlægninger af deres varmekontrakter havde unddraget staten for yderligere afgiftsprovenu. Told- og skattemyndighederne havde i disse sager opgjort det formodede unddragne afgiftsprovenu til ca. 482 mio. kr., hvoraf 311 mio. kr. var opkrævet og indbetalt, mens der

ikke er truffet endelig afgørelse i de resterende sager ved afslutningen af Rigsrevisionens undersøgelse.

Advokatundersøgelsen har kun i begrænset omfang behandlet de økonomiske konsekvenser af kraftvarmesagen. På baggrund af Skatteministeriets beregninger fra 1998 blev provenutabet dog skønnet til 3 mia. kr. for perioden 1993 - 20. august 1998.

52. Rigsrevisionen har i **tabel 2** som et supplement til Skatteministeriets opgørelse sammenholdt kraftvarmeværkernes afgiftsbetaling før og efter ikrafttræden af Told- og Skattestyrelsens cirkulære af den 20. august 1998.

**Tabel 2. Kraftvarmeværkernes afgiftsbetaling før og efter 1. september 1998**

	Mio. kr.
01.09.1996 - 31.08.1997 .....	1.114
01.09.1997 - 31.08.1998 .....	1.124
01.09.1998 - 31.08.1999 .....	2.139
01.09.1999 - 31.08.2000 .....	2.005

53. Tabel 2 viser, at den ændrede afgiftsberegning efter cirkulærets ikrafttræden den 1. september 1998, i efterfølgende år indebar en årlig stigning i kraftvarmeværkernes afgiftsbetaling på ca. 1 mia. kr. En del af stigningen kan dog henføres til løbende forhøjelser af afgiftssatserne på forskellige brændselstyper, der trådte i kraft den 1. september 1998 og den 1. januar 1999 samt den 1. januar 2000. Selv om afgiftssatserne løbende blev forhøjet i perioden 1996-2000, indebar den ændrede afgiftsberegning en betragtelig udvidelse af grundlaget for kraftvarmeværkernes afgiftsbetaling.

Stigningen i afgiftsbetalingen efter den 1. september 1998 synes dog at bekræfte opgørelsen i tabel 1, hvoraf det fx fremgår, at unddragelserne i 1997 er skønnet til 725 mio. kr.

#### **Rigsrevisionens bemærkninger**

Rigsrevisionen kan konstatere, at hvis man lægger Skatteministeriets tolkning af energiafgiftslovene til grund, har kraftvarmesagen betydet et samlet mindre provenu på ca.

5 mia. kr. i perioden 1982 - august 1998. Stigningen i afgiftsbetalingen efter 1. september 1998, hvor beregningsprincipperne omlægges, tyder tilsvarende på, at de ikke-betalte afgifter var i denne størrelsesorden. Opgørelsen er imidlertid behæftet med en vis usikkerhed. En mere præcis opgørelse af provenutabet vil kræve konkret gennemgang af det enkelte kraftvarmeværks regnskaber og kontrakter for hele perioden. På baggrund af konklusionerne i Kammeradvokatens respons af 7. december 1998 om manglende retligt grundlag for efteropkrævning finder Rigsrevisionen ikke grundlag for, at der bliver anvendt yderligere ressourcer på at opgøre provenutabet i perioden 1982-1998 mere præcist.

## **V. Skatteministeriets initiativer til at forbedre vurdering, behandling og rapportering af væsentlige sager**

### **Indledning**

54. Advokatundersøgelsen viste, at sagsbehandlingen og den ledelsesmæssige opfølgning af kraftvarmesagen i både told- og skatteregionerne, Told- og Skattestyrelsen og i Skatteministeriets departement havde været mangelfuld, og at sagen primært af denne årsag udviklede sig til at blive et alvorligt problem for ministeriet.

Grundlaget for kraftvarmesagen opstod imidlertid allerede i 1982, og told- og skattemyndighedernes mangelfulde behandling af sagen gjorde sig især gældende i perioden 1989-1996, hvor Told- og Skattestyrelsen og til dels departementet forholdt sig passivt i forhold til den rejste problemstilling. Først i 1996 blev der taget initiativ til at gennemføre den kontrol af de centrale kraftvarmeværker, der afdækkede problemets reelle omfang.

55. Rigsrevisionen har foretaget en gennemgang af de faglige, administrative og organisatoriske ændringer, der er gennemført i perioden fra 1996 på Skatteministeriets område. Hensigten har været at vurdere, om nogle af de gennemførte initiativer medvirker til at forbedre sagsbehandlingen og den ledelsesmæssige opfølgning og dermed forebygge, at væsentlige sager udvikler sig til et problem for ministeriet.

Grundlaget for Rigsrevisionens vurdering har været en forudsætning om, at hvis et administrativt system effektivt skal forebygge, at en sag udvikler sig til et problem, er det nødvendigt, at der er etableret procedurer, der sikrer

- at der bliver foretaget en vurdering af indkomne sager med henblik på at identificere væsentlige sager,
- at der foretages en korrekt sagsbehandling, og
- at der sker en korrekt afrapportering af væsentlige sager med henblik på en ledelsesmæssig opfølgning.

56. Initiativerne på Skatteministeriets område er ikke taget som en direkte udløber af kraftvarmesagen, men er i al væsentlighed opstået i forbindelse med løbende justeringer og effektiviseringer inden for Skatteministeriets område. Herudover er 2 sæt retningslinjer for ledelsesmæssig opfølgning på vigtige og/eller principielle sager i henholdsvis Told- og Skattestyrelsen og told- og skatteregionerne udarbejdet på baggrund af en sag om Told- og Skattestyrelsens sagsbehandling i forbindelse med en bankfusion.

### Administrative procedurer og retningslinjer

57. Skatteministeriet har, jf. **tabel 3**, i perioden fra 1996 udarbejdet forskellige retningslinjer med henblik på at sikre den ledelsesmæssige opfølgning af vigtige sager og fastlægge informations- og beslutningsvejene mellem Told•Skat og departementet.

**Tabel 3. Oversigt over udsendte retningslinjer**

Titel	Formål
Retningslinjer for ledelsesmæssig opfølgning på vigtige og/eller principielle sager i styrelsen (den 12. juni 1996).	Formalisering af nogle ledelsesmæssige principper og procedurer for en faglig opfølgning af vigtige sager eller sagsområder i Told- og Skattestyrelsen.
Retningslinjer for ledelsesmæssig opfølgning på vigtige og/eller principielle sager i regionerne (den 12. juni 1996).	Formalisering af nogle ledelsesmæssige principper og procedurer for en faglig opfølgning af vigtige sager eller sagsområder i told- og skatteregionerne.
Overordnede principper for styringsrelationerne mellem Told•Skat og departementet (den 24. oktober 1997).	Fastlægger styringsrelationerne mellem Told•Skat og departementet vedrørende det økonomiske/strategiske område samt for dele af de faglige relationer.
Retningslinjer for Told•Skats deltagelse i lovgruppearbejdet (den 12. november 1997).	Rammerne for Told•Skats deltagelse i lovgrupperne.
Kilde: Told- og Skattestyrelsen.	

I tabel 3 er vist en oversigt over titel og formål for 4 sæt retningslinjer, udsendt i 1996 og 1997, med henblik på at styrke håndteringen af vigtige og/eller principielle sager på Skatteministeriets område.

58. Told- og Skattestyrelsen og told- og skatteregionerne havde ikke tidligere egentlige retningslinjer for samspillet mellem medarbejdere og ledelse og mellem de enkelte ledelsesniveauer, ligesom der ikke tidligere havde været en beskrivelse af, hvad der kunne forstås som politisk interessante sager. På møder i Told•Skats direktion og på en ledelseskonference blev det drøftet, hvordan Told•Skat bedre kunne følge op på vigtige og/eller principielle sager. Drøftelserne blev i juni 1996 udmøntet i 2 sæt retningslinjer for ledelsesmæssig opfølgning på vigtige og/eller principielle sager i henholdsvis Told- og Skattestyrelsen og told- og skatteregionerne.

I de 2 sæt retningslinjer er ansvaret og procedurerne for den faglige opfølgning på væsentlige sager beskrevet og fastlagt for de forskellige ledelsesniveauer. Der foreligger tillige en oversigt over sagsområder, der erfaringsmæssigt er principielle og/eller vigtige. Oversigten omfatter bl.a. sager, der involverer Folketings- og kommunalpolitikere, større kontrollsager, hvor virkningen overstiger et 2-cifret millionbeløb, sager om lovfortolkning, der kan involvere store beløb og sager, hvor de involverede parter eller sagsgenstande bevirker, at det må antages at ville påkalde sig politisk interesse.

Den omhandlede sag dækkes af flere af kriterierne.

59. I sommeren 1998 gennemførte Told- og Skatterevisionen en tværgående undersøgelse med henblik på at konstatere, om told- og skatteregionerne fulgte retningslinjerne for ledelsesmæssig opfølgning på vigtige og/eller principielle sager i regionerne.

Undersøgelsen afdækkede alene mindre formelle fejl. Det fremgik, at de reviderede regioner alle var opmærksomme på, at vigtige og/eller principielle sager blev forelagt regions- og/eller souchefen, ligesom regionerne havde etableret forretningsgange, der skulle sikre, at sagerne blev behandlet korrekt.

60. I retningslinjerne for de overordnede principper for styringsrelationerne mellem Told•Skat og departementet er arbejdsdelingen mellem de 2 myndigheder fastlagt. Retningslinjerne vedrører den økonomiske/strategiske styringsrelation, der omfatter ministerbetjeningen og den overordnede planlægning, prioritering og kontrol vedrørende strategi, resultatmål, økonomi og personale. Herudover omfatter retningslinjerne nogle særlige områder af de faglige styringsrelationer.

Med retningslinjerne er der fastlagt en fast rutine for møder mellem departement og Told- og Skattestyrelsen, der skal sikre, at der gensidigt informeres og koordineres i væsentlige spørgsmål på det økonomiske/strategiske område.

På det faglige område er der nedsat en række lovgrupper, der på forskellige skatte- og afgiftsområder udgør den organisatoriske ramme for samspillet mellem departementet og Told- og Skattestyrelsen. Forudsætningen for arbejdet i lovgrupperne er, at det lov- og sagsforberedende arbejde i forhold til departementschef/minister, principielle enkeltsager, sager med stor politisk opmærksomhed samt "early warning" etc. skal behandles i et samarbejde, hvor departementet har ansvaret for de politiske og lovgivningsmæssige aspekter, mens Told•Skat har ansvaret for administration og kontrol af lovgivningen samt principielle enkeltsager og "early warning".

Told- og Skattestyrelsen har i tilknytning til retningslinjerne for de overordnede principper for styringsrelationerne mellem Told•Skat og departementet udarbejdet retningslinjer for Told•Skats deltagelse i lovgruppearbejdet.

Skatteministeriet har i forbindelse med denne undersøgelse oplyst, at man med henblik på at styrke arbejdet i lovgrupperne og sikre koordinationen overvejer fremover at lade afrapporteringen fra lovgrupperne indgå i drøftelserne på møderne mellem departementschefen og told- og skattedirektøren.

## Organisation

61. I henhold til Told•Skats resultatkontrakt for 1998-2001 med Skatteministeriets departement blev der i 1998-1999 gennemført en evaluering af punktafgiftsområdet. Evalueringen skulle bl.a. omfatte en redegørelse for, hvorledes den hidtidige organisering af administrationen af

punktafgifter stemte overens med de fremtidige udfordringer. Herudover skulle der opstilles forslag til den fremtidige organisering af administration og kontrol af området, herunder organisatoriske tiltag til sikring af en effektiv løsning af punktafgiftsopgaven.

62. I juli 1999 afgav Told•Skat en rapport om evaluering af punktafgiftsområdet, og på baggrund af analysearbejdet, blev der igangsat en række initiativer, herunder forslag til organisatoriske ændringer.

Det blev besluttet at oprette såkaldte ekspertregioner på en række områder præget af et mindre antal virksomheder med meget specielle og/eller komplekse punkt- og miljøafgiftsregistreringer. Med virkning fra den 1. marts 2001 blev der oprettet ekspertregioner for følgende områder:

- Energiafgiftsmæssige forhold i relation til centrale kraftvarmeværker
- Spiritusafgift (destillationsvirksomheder)
- Ølafgift (bryggerier)
- Tobaksafgift (fremstillingsvirksomheder)
- Mineralolieafgift (større olie- og benzinselskaber og olieraffinaderier)
- Svovlafgift (udledningstilladelse).

Det er hensigten, at ekspertregionerne skal bistå hjemregionerne i forbindelse med planlægning og udførelse af kontrol i virksomhederne, ligesom der på alle ekspertregionernes områder skal oprettes erfa-grupper, hvor kontrolplanlægning, koordinering og konkrete fortolkningsproblemer skal drøftes. Den praktiske administration vedrørende virksomhederne forbliver uændret ved hjemregionen.

Der er etableret 2 ekspertregioner i relation til de energiafgiftsmæssige forhold vedrørende kraftvarmeværkerne.

63. Den 1. april 1998 blev der foretaget en ændring i det administrative rekursystem, der medførte, at klage over regionernes afgørelser på moms-, told- og afgiftsområdet herefter kan påklages til Landsskatteretten og ikke til Told- og Skattestyrelsen. Dette har givet styrelsen bedre mulighed for at rådgive og vejlede regionerne i konkrete sager, uden at den pågældende virksomhed eller borger berøves en klageinstans.





## Kompetence og viden

64. Told•Skat har løbende taget en række initiativer med henblik på at styrke kompetence og muligheder for at behandle komplicerede sager.

I **tabel 4** er vist nogle af Told•Skats initiativer på punkt-afgiftsområdet.

**Tabel 4. Told- og Skattestyrelsens initiativer for at hæve kompetenceniveauet på punktafgiftsområdet**

Initiativ	Formål
Ansættelse af en ingeniør (den 1. februar 2000).	Løfte kompetenceniveauet i forhold til de tekniske aspekter af administration og kontrol af punktafgiftsområdet.
Elektronisk Fagligt Netværk.	Lette informations- og erfaringsudvekslingen vedrørende punkt- og miljøafgifter mellem regionerne og mellem styrelsen og regionerne.
Juridisk vejledning om punktafgifter.	Løfte kompetenceniveauet på punktafgiftsområdet.
Undervisning.	Generel opprioritering af punktafgiftsområdet i relation til Told•Skats interne uddannelsessystem.
Kilde: Told- og Skattestyrelsen.	

I tabel 4 er vist en række af de initiativer Told•Skat har taget med henblik på at løfte medarbejdernes kompetenceniveau på punktafgiftsområdet og dermed deres muligheder for korrekt at behandle de relativt komplicerede sager, der kan forekomme på dette område. Initiativerne er i lighed med etableringen af de såkaldte ekspertregioner en følge af den gennemførte evaluering af punktafgiftsområdet.

## Kontrol

65. Siden 1997 er der på kontrolområdet udarbejdet centrale rammeplaner med henblik på styring af regionernes kontrolplanlægning, navnlig på punktafgiftsområdet. Rammeplanerne har bl.a. indeholdt bundne og frivillige kontrollemner.

Den 1. januar 1998 blev der iværksat en ny kontrolstrategi, hvor blev lagt lige stor vægt på provenumæssige, præventive og retssikkerhedsmæssige hensyn samt forpligtelser i forhold til andre myndigheder, herunder EU-området.

66. I marts 2000 blev der gennemført en evaluering af kontrolstrategien, herunder af de centrale rammeplaner for kontrolarbejdet. Dette har medført, at Told•Skat har reduceret detaljeringsgraden i de centralt udmeldte kontroller,

så regionerne i større grad kunne vælge de egnede kontrollemner. Udvælgelsen af egnede kontrollemner skulle ske ved en dokumenteret risiko- og væsentlighedsvurdering.

Herudover er en del af de tidligere landsdækkende bindinger på særligt komplicerede områder gjort til pilotprojekter, hvor en eller flere regioner skal deltage. Formålet er først og fremmest at få afklaret, om der er generelle fortolkningsproblemer på det valgte område, om implementeringen af ny lovgivning på komplekse områder sker som forudsat samt i øvrigt at danne sig et indtryk af området. En samlet afrapportering fra projekterne skal danne basis for en vejledning, som regionerne kan anvende i deres kontrolarbejde.

67. Skatteministeriet har oplyst, at der i de seneste år har været stigende fokus på kontrollen af store virksomheder. En arbejdsgruppe i Told•Skat har udarbejdet et koncept for kontrollen af de helt store virksomheder og koncerner. Konceptet indebærer, at der hvert 7. år skal foretages en egentlig revisionsmæssig gennemgang af virksomheden. Herudover skal der hvert år foretages en visitering af virksomhedernes væsentligste afregningsområder, og der skal mellem turnuskontrollerne gennemføres opfølgingskontrol på baggrund af bl.a. de årlige visiteringer.

#### **Rigsrevisionens bemærkninger**

Rigsrevisionen kan konstatere, at i de indførte retningslinjer er ansvaret og forretningsgange for den ledelsesmæssige opfølgning af væsentlige sager fastlagt, ligesom Told•Skats medarbejdere vejledes i at identificere vigtige og/eller principielle sager.

Det er Rigsrevisionens vurdering, at de organisatoriske ændringer samt initiativerne vedrørende kompetence og viden vil medvirke til at styrke kvaliteten af sagsbehandlingen og kontrollen også på punktafgiftsområdet. Endelig er det Rigsrevisionens opfattelse, at strategien for kontrol, særligt i forbindelse med pilotprojekter og kontrol af store virksomheder, giver Told•Skat mulighed for at identificere og afklare vanskelige og potentielt problematiske områder.

Det er samlet Rigsrevisionens vurdering, at Skatteministeriets initiativer har skabt hensigtsmæssige rammer, der vil kunne medvirke til at forhindre, at væsentlig sager udvikler sig til et problem for ministeriet. Rigsrevisionen har særligt hæftet sig ved, at der nu er etableret procedurer, der

skal sikre en stærkere ledelsesmæssig opfølgning på væsentlige og principielle sager.

## **VI. Advokatundersøgelsen af kraftvarmesagen**

### **Rammerne for undersøgelsen**

68. Told•Skat gennemførte i 1997 en undersøgelse af de centrale kraftvarmeværker, der viste, at der over en længere årrække havde været problemer med værkernes afgiftsbetaling. Skatteministeriet orienterede den 20. august 1998 Folketinget om kraftvarmesagen.

Det fremgik af Skatteministeriets orientering, at der på basis af det samlede materiale i sagen fra regionerne, styrelsen og departementet havde været foretaget en foreløbig vurdering af, hvorvidt der kunne pålægges nogen et tjenstligt ansvar som følge af, at myndighederne direkte eller indirekte havde godkendt en ulovhjemlet opgørelsesmetode, og at dette var sket over en længere årrække. Skatteministeriet konkluderede, at afgiftsadministrationen ikke havde været god nok. Det gjaldt for regionerne, ligesom der ikke på centralt niveau havde været den fornødne opmærksomhed over for regionernes afgiftsadministration. Ministeriets umiddelbare konklusion var, at der ikke havde været tale om en bevidst tilsidesættelse af afgiftslovgivningen. Ministeriet konstaterede endvidere, at intet indikerede, at ministre havde været orienteret eller på anden måde involveret i sagen, før de første initiativer til undersøgelsen blev taget.

Til afklaring af et eventuelt ansvarsspørgsmål fandt skatteministeren det imidlertid mest hensigtsmæssigt at lade en advokat foretage en uvildig gennemgang af det samlede materiale i sagen fra regionerne, styrelsen og departementet.

69. Med kommissorium af 26. oktober 1998 fastlagde Skatteministeriet rammerne og grundlaget for advokatundersøgelsen af kraftvarmesagen.

Det fremgik af kommissoriet, at den gennemførte kontrol bl.a. havde vist, at der havde udviklet sig en ulovhjemlet praksis, hvorefter afregningen af visse afgifter i en række tilfælde ikke var sket i overensstemmelse med lovens regler, og at dette var sket uden at være anfægtet af afgiftsmyndighederne og i et vist omfang med myndighedernes

accept. Skatteministeriet fandt det nødvendigt at foretage en vurdering af, om personer i forbindelse med administrationen i perioden fra energilovens vedtagelse i 1982 til den 21. august 1998 havde tilsidesat de pligter, som tjenesten vedrører. Undersøgelsen skulle omfatte hele Skatteministeriets område og bygge på det samlede sagsmateriale, som var tilvejebragt i forbindelse med kontrollen, eller som dannede forudsætning for den. Yderligere materiale fra hele Skatteministeriet kunne inddrages, hvis det skønnes nødvendigt.

70. Det fremgik videre af kommissoriet, at der ikke kunne foretages afhøringer af, indhentes udtalelser o.l. fra implicerede embedsmænd eller andre.

På grundlag af gennemgangen af det skriftlige materiale skulle der foretages en vurdering af, hvorvidt der var grundlag for at indlede disciplinærfølgning mod bestemte personer i Skatteministeriet i anledning af de undersøgte forhold. Som et led i vurderingen af embedsmændenes forhold skulle det endvidere undersøges og beskrives, i hvilket omfang ministre havde været orienteret om praksis eller fået forelagt sager af den karakter, som indgår i kontrollen.

71. Spørgsmålet om anvendelse af advokatundersøgelser er behandlet i betænkning nr. 1315 om undersøgelsesorganer, afgivet i 1996 af Udvalget vedrørende Undersøgelsesorganer.

I de senere år er Kammeradvokaten og andre advokater i flere tilfælde blevet anmodet om på grundlag af skriftligt materiale at vurdere, om der er begået fejl eller forsømmelser af embedsmænd, der kan give anledning til, at et retligt ansvar søges gennemført mod de pågældende.

Det fremgår af betænkningen, at der ikke i lovgivningen er fastsat nærmere regler om advokatundersøgelser. I praksis er advokaters vurderinger af spørgsmålet om embedsmænds retlige ansvar foretaget på skriftligt grundlag. Vedkommende minister har stillet foreliggende skriftligt materiale, herunder fortroligt materiale, til rådighed for advokaterne. Advokaterne har ikke haft adgang til at tale med implicerede embedsmænd eller andre med kendskab til sagen. Selv om advokaten ikke pålægges at foretage vurderinger alene på grundlag af det skriftlige materiale,

som udleveres af ministeriet, vil advokatens retlige beføjelser til at oplyse sagen være begrænsede. Advokaten vil ikke kunne pålægge nogen at afgive forklaring. Advokaten vil heller ikke kunne kræve, at offentlige myndigheder udleverer skriftligt materiale, der ikke er tilgængeligt efter reglerne om aktindsigt.

72. Det fremgår videre af betænkningen, at det efter udvalgets opfattelse i fremtiden burde være således, at behovet for, at et særligt organ undersøger og klarlægger et faktisk begivenhedsforløb til brug for vurderingen af, hvorvidt der foreligger grundlag for, at ministre eller embedsmænd søges draget retligt til ansvar, principielt udelukkende skal dækkes af undersøgelseskommissioner, som udvalget stillede forslag om i betænkningen. Sådanne undersøgelser er af retlig karakter og bør derfor forestås eller ledes af en jurist, og bør i øvrigt foregå under retssikkerhedsmæssigt betryggende former. Anvendelsen af en undersøgelseskommission vil sikre, at det vil være en kvalificeret jurist, som forestår eller leder undersøgelsen, og at de berørte ministre og embedsmænd i øvrigt vil få en retsstilling, som anses for nødvendig ud fra et retssikkerhedsmæssigt hensyn.

73. Samtidig fremgår det imidlertid, at det forhold, at en undersøgelse af forhold i den statslige forvaltning efter udvalgets opfattelse således bør foretages af en undersøgelseskommission, ikke vil overflødiggøre uformel advokatrådgivning vedrørende spørgsmålet om embedsmænds eventuelle retlige ansvar. Advokatrådgivningen vil kunne ske på grundlag af en undersøgelse, der er foretaget af en undersøgelseskommission, fx hvor kommissionen har undersøgt og klarlagt et faktisk begivenhedsforløb, men ikke fundet at burde udtale sig om spørgsmålet om embedsmænds retlige ansvar. Også i andre tilfælde kan der opstå behov for advokatrådgivning vedrørende spørgsmålet om embedsmænds eventuelle retlige ansvar. Det kan imidlertid være vanskeligt at afgøre, om en myndighed kan nøjes med advokatrådgivning, eller om der af hensyn til de berørte embedsmænds retsstilling bør nedsættes en undersøgelseskommission. Der bør af hensyn til de berørte embedsmænds retsstilling efter udvalgets opfattelse normalt nedsættes en undersøgelseskommission, hvis advokaten til

brug for sin vurdering af spørgsmålet om et eventuelt retligt ansvar forventes at skulle oplyse sagen, fx ved at indhente redegørelser eller foretage afhøringer. Det kan næppe heller afvises, at der bør nedsættes en undersøgelseskommission, selv om advokaten skal foretage vurderingen alene på grundlag af det materiale, som vedkommende myndighed stiller til advokatens rådighed. Det kan dreje sig om tilfælde, hvor advokaten forventes at skulle klarlægge et kompliceret faktisk begivenhedsforløb ved systematisering og tolkning af et ganske særligt omfattende og uoverskueligt materiale.

74. På baggrund af betænkningen blev lov nr. 357 af 2. juni 1999 om undersøgelseskommissioner vedtaget af Folketinget.

Rigsrevisionen har tidligere i notat (nr. 3) til statsrevisorerne af 10. januar 2001 om den fortsatte udvikling i sagen om Videregående Uddannelsers Edb-system (VUE-projektet) nr. II (beretning nr. 9/98) behandlet spørgsmålet om anvendelse af advokatundersøgelser.

75. I advokatens redegørelse i kraftvarmesagen er baggrunden for begrænsningen i mulighederne for forhør e.l. af de implicerede embedsmænd beskrevet. Advokaten havde været afskåret fra at foretage afhøringer eller på anden måde indhente oplysninger fra personer, der formentlig ville have kunnet kaste lys over flere centrale punkter, hvor det foreliggende materiale ikke slog til. Skatteministeriets departement havde oplyst, at baggrunden for denne begrænsning er et ønske om at undgå at præjudicere eventuelle kommende disciplinære undersøgelser.

Det fremgår endvidere af advokatundersøgelsen, at under en disciplinærfølgning kan der afholdes tjenstlige forhør, hvor den indberettede tjenestemand har lejlighed til at udtale sig mundtligt om sagen, og der kan afhøres vidner, der udtaler sig under strafansvar. Et tjenstligt forhør er således et vigtigt redskab, når et handlingsforløb, og baggrunden herfor skal klarlægges, ikke mindst når sagens skriftlige materiale er sparsomt eller mangelfuldt. Et tjenstligt forhør kan imidlertid ikke afholdes alene med henblik på at få en sag oplyst. Afholdelse af tjenstligt forhør er et led i en disciplinærfølgning mod en bestemt tjenestemand, der er blevet indberettet for tjensteforseel-

se, og som har fået udleveret en sagsfremstilling af sagens faktiske omstændigheder, dvs. en beskrivelse af de konkrete handlinger, som bebrejdes ham. En henvendelse fra advokaten til de implicerede embedsmænd ville kunne opfattes som undersøgelseskridt mod de pågældende uden iagttagelse af de særlige regler, der efter tjenestemandsløven gælder for disciplinære undersøgelser.

### **Resultatet af advokatundersøgelsen**

76. Den 17. januar 2001 blev advokatundersøgelsen af kraftvarmesagen afgivet i form af en redegørelse.

Advokatundersøgelsen tegnede et kritisk billede af told- og skattemyndighedernes håndtering af sagsforløbet. De centrale told- og skattemyndigheders behandling af sagen havde været mangelfuld og på visse steder kritisabel. Særligt Told- og Skattestyrelsens behandling af sagen gav anledning til en betydelig kritik. Enkelte told- og skatteregioner havde behandlet kraftvarmespørgsmålet tilfredsstillende, men for de fleste berørte regioner blev sagsbehandlingen betegnet som kritisabel.

77. Formålet med advokatundersøgelsen var at foretage en vurdering af, om personer inden for Skatteministeriets område havde tilsidesat de pligter, som tjenesten vedrører, og om der var grundlag for at indlede disciplinærfølgning mod bestemte embedsmænd. Advokaten skulle endvidere belyse, i hvilket omfang ministre havde været orienteret om praksis eller havde fået forelagt sager af den karakter, som indgik i den udførte kontrol af kraftvarmeværkerne.

Advokaten oplyste, at grundlaget for undersøgelsen var Skatteministeriets departements og Told- og Skattestyrelsens sager, herunder det materiale, som styrelsen under kontrolaktionen indhentede fra de told- og skatteregioner, som havde med centrale kraftvarmeværker at gøre. Udover de nævnte sager havde advokaten modtaget et af Kammeradvokaten udarbejdet responsum af 7. december 1998, som indeholdt en vurdering af mulighederne for hos de centrale kraftvarmeværker at kræve efterbetaling af et meget betydeligt afgiftsbeløb.

Undersøgelsens konklusion var, at der ikke var grundlag for at gøre disciplinært ansvar gældende mod embedsmænd i de berørte told- og skatteregioner. Det blev endvi-

dere konkluderet, at der ikke var et bevisligt grundlag for at indlede disciplinærforfølgning mod bestemte personer i Skatteministeriets departement eller i Told- og Skattestyrelsen. Endelig blev det konstateret, at ingen ministre i perioden fra 1982 til 7. maj 1996 var blevet orienteret om praksis eller havde fået forelagt sager af den karakter, som indgik i kontrolaktionen.

78. Med hensyn til departementets rolle i sagen konkluderede advokatundersøgelsen, at der på grundlag af det forelagte materiale ikke var grundlag for at rette kritik mod departementet i anledning af sagsbehandlingen indtil marts 1994, hvor departementet modtog Told- og Skattestyrelsens skrivelse om bl.a. problemstillingen vedrørende kraftvarmeværkerne. Efter marts 1994 var forholdet et andet, men det forelagte materiale indeholdt ikke oplysninger om departementets behandling af henvendelsen. Det er derfor ikke muligt at fastslå, om og i givet fald på hvilken måde Told- og Skattestyrelsens henvendelse var blevet behandlet i departementet. Det var derfor ikke muligt at udtale sig om, hvorvidt der var grundlag for at indlede disciplinærforfølgning mod bestemte personer i departementet.

79. Gennemgangen af materialet vedrørende Told- og Skattestyrelsens håndtering af kraftvarmesagen afdækkede en række kritisable forhold. Det forelagte materiale indeholdt imidlertid ikke tilstrækkelige oplysninger til nærmere at fastlægge styrelsens behandling af flere væsentlige elementer i sagen, herunder formelle og uformelle kontakter mellem embedsmænd i styrelsen og departementet. Det var derfor ikke muligt på det foreliggende grundlag at vurdere, om der var grundlag for at indlede disciplinærforfølgning mod bestemte personer i Told- og Skattestyrelsen.

Undersøgelsesformen havde således gjort det vanskeligt at vurdere embedsmændenes rolle i Told- og Skattestyrelsen og departementet.

80. Det fremgår af advokatens redegørelse, at det ikke var muligt at besvare centrale spørgsmål i kommissoriet. Det er således nævnt i redegørelsen, at selv om begrænsningen i adgangen til at indhente oplysninger var velbegrunderet, havde det vanskeliggjort undersøgelsen.



Advokaten anførte således i redegørelsen, at det modtagne materiale på afgørende punkter ikke gav mulighed for med tilstrækkelig sikkerhed i detaljer at fastlægge handlingsforløbet og myndighedernes sagsbehandling. Advokaten vurderede, at der i den undersøgte periode måtte have været adskillige kontakter mellem embedsmænd i styrelsen og departementet, men at det skriftlige materiale kun indeholdt ganske få oplysninger herom.

Det fremgik af redegørelsen, at det forelagte materiale var for utilstrækkeligt til, at advokaten kunne udtale sig om, hvorvidt der var grundlag for at indlede disciplinærfølgning mod bestemte personer i Skatteministeriets departement i anledning af sagsbehandlingen efter modtagelsen af Told- og Skattestyrelsens skrivelse af 16. marts 1994.

Det fremgik videre, at det forelagte materiale ikke indeholdt tilstrækkelige oplysninger til, at advokaten på det foreliggende grundlag kunne vurdere, om der var grundlag for at indlede disciplinærfølgning mod bestemte personer i Told- og Skattestyrelsen.

81. I redegørelsens sammenfatning konkluderede advokaten, at der ikke bevismæssigt var grundlag for at indlede disciplinærfølgning mod bestemte personer i Skatteministeriets departement eller i Told- og Skattestyrelsen. Efter kommissoriet havde det ikke været muligt for advokaten at rette henvendelse til embedsmænd, som måtte formodes at sidde inde med viden om sagen, med henblik på at få sagen bedre belyst. Det fremgik videre, at en fyldestgørende oplysning af sagen formentlig kun kunne opnås ved indledning af disciplinærfølgning mod et antal embedsmænd, alene med det formål at høre de pågældendes forklaringer, uden at der i øvrigt forelå en begrundet mistanke mod de pågældende om pligtstridige forhold. Det forelagte materiale gav ikke tilstrækkeligt grundlag for sådanne mistanker mod navngivne tjenestemænd.

82. Endeligt fremgik det af redegørelsen, at karakteren og omfanget af det skriftlige materiale, som Told- og Skattestyrelsen og departementet udleverede til advokaten, havde medvirket til at vanskeliggøre undersøgelsen. Materialet fra styrelsen og departementet omfattede i alt ca. 12.000 sider. Ikke mindst materialet fra Told- og Skattestyrelsen var meget omfattende, bl.a. fordi en del dokumenter forelå i

flere sager og i forskellige sammenhænge. Materialet fra departementet forekom generelt ustruktureret.

83. Skatteministeriet har anført, at undersøgelseskommissioner kan afhøre embedsmænd i modsætning til, hvad der er muligt ved advokatundersøgelser. Det er imidlertid således, at der i retsplejen er almindelig kutyme for, at man ikke under sådanne afhøringer skal inkriminere sig selv. De mistænkte kan altså derfor undlade at afgive vidneudsagn. Det må endvidere være udelukket at foretage sanktioner efterfølgende over for en embedsmand, der under vidnepligt er blevet tvunget til at afgive en forklaring, som inkriminerer ham selv. Skatteministeriet mener derfor ikke, at nedsættelse af en undersøgelseskommission i sig selv ville løse problemerne. Det er endvidere Skatteministeriets opfattelse, at det er meget omfattende at iværksætte en undersøgelseskommission.

84. Rigsrevisionen må sammenfattende konstatere, at advokatundersøgelsen forløb over en periode på mere end 2 år, og at det på det foreliggende grundlag ikke var muligt at besvare de centrale spørgsmål i kommissoriet.

Rigsrevisionen finder, at der fremover bør foretages grundige overvejelser vedrørende anvendeligheden af denne undersøgelsesform, så valget heraf ikke hindrer, at en sag bliver tilstrækkeligt belyst. I tilsvarende sager bør foretages en foreløbig gennemgang af materialet med henblik på at vurdere behovet for yderligere undersøgelser og i hvilken form. Det kan i denne forbindelse være hensigtsmæssigt at anmode en advokat om at foretage en foreløbig gennemgang af sagens materiale med henblik på at vurdere, inden for hvilke rammer det vil være muligt fuldstændigt at belyse en konkret sag. Ministeriet får herved mulighed for på et relativt tidligt tidspunkt i undersøgelsesforløbet at tage stilling til, om en advokatundersøgelse er en hensigtsmæssig undersøgelsesform.

#### **Rigsrevisionens bemærkninger**

Advokatens gennemgang af kraftvarmesagen viste, at der ikke var grundlag for at vurdere, om der kunne indledes disciplinærforfølgning af embedsmænd i Skatteministeriet, ligesom ingen ministre var blevet orienteret om sagen før maj 1996. Det fremgik imidlertid klart af advokatens redegø-

relse, at den manglende mulighed for at indhente supplerende oplysninger og foretage afhøringer af de implicerede embedsmænd eller andre personer, der formentlig ville have kunnet kaste lys over flere centrale punkter, hvor det foreliggende materiale ikke slog til, har betydet, at væsentlige elementer i begivenhedsforløbet ikke er blevet dækket af undersøgelsen.

Rigsrevisionen bemærker, at ministeriet foretog en gennemgang af materialet i sagen inden beslutningen om advokatundersøgelsen og kunne på denne baggrund have konstateret, at materialet ikke var fyldestgørende. Ministeriet burde derfor have vidst, at advokatundersøgelsen ikke kunne forventes at besvare de centrale spørgsmål i kommissoriet, herunder spørgsmålet om placering af et eventuelt tjenstligt ansvar.

Det er ministerens valg og ansvar at beslutte, hvordan der tilvejebringes oplysninger, som kan danne grundlag for en vurdering af ansvarsforholdene i ministeriet vedrørende bestemte sager. Rigsrevisionen finder, at i denne sag viste det sig, at en advokatundersøgelse ikke var en velegnet undersøgelsesform til en fuldstændig belysning af sagen, herunder en vurdering af grundlaget for en eventuel disciplinærfølgning af embedsmænd. Rigsrevisionen konstaterer således, at undersøgelsen på de givne betingelser ikke fuldstændig har kunnet afdække sagsforløbet.

Rigsrevisionen finder, at der fremover bør foretages grundige overvejelser vedrørende anvendeligheden af denne undersøgelsesform, så valget heraf ikke vil være til hinder for, at en sag bliver tilstrækkeligt belyst. Rigsrevisionen finder, at det i flere sager har vist sig, at komplekse og langvarige advokatundersøgelser, hvor de berørte ikke har mulighed for at komme til orde, frembyder problemer af både effektivitetsmæssig og retssikkerhedsmæssig karakter. Rigsrevisionen finder, at der i tilsvarende sager bør foretages en foreløbig gennemgang af materialet med henblik på at vurdere, inden for hvilke rammer det vil være muligt fuldstændigt at belyse en konkret sag.

Rigsrevisionen, den 29. maj 2001

Henrik Otbo

/Lars Tang