FOLKETINGETS OMBUDSMAND

19. december 2019

Redegørelse

SKATs indhentelse af oplysninger og mistankevurdering efter retssikkerhedsloven i et konkret sagskompleks

Indholdsfortegnelse

19. december 2019

Dok.nr. 18/02199-52/UHS

1. Generelt om undersøgelsen....3

2. Konklusioner....4

3. Kort om de faktiske omstændigheder i det konkrete sagskompleks....7

4. Retsgrundlag....9

4.1. Generelt....9

4.2. Selvinkriminering i forbindelse med agterskrivelser mv....14

5. Skattestyrelsens udtalelser....16

6. Min vurdering....19

6.1. Hvad tager jeg stilling til?....19

6.2. Grundlaget for mistankevurdering i sagerne....19

6.3. Mistankevurdering ved indkaldelse af materiale i rentesagen....21

6.4. Mistankevurdering ved indkaldelse af materiale i sagerne om Panama Papers....25

6.4.1. Materialeindkaldelsen af 6. februar 2017....25

6.4.2. Materialeindkaldelsen af 26. oktober 2017....27

6.5. Agterskrivelserne af 18. september 2017....28

7. Konsekvenser for det konkrete sagskompleks mv....29

Sagsfremstilling....32

1. Generelt om undersøgelsen

Folketingets Ombudsmand afsluttede den 22. oktober 2018 en generel undersøgelse af SKATs overholdelse af reglerne om selvinkriminering i retssikkerhedslovens § 10 (lov nr. 442 af 9. juni 2004 om retssikkerhed ved forvaltningens anvendelse af tvangsindgreb og oplysningspligter) i forbindelse med 176 materialeindkaldelser, som SKAT udsendte til borgere på baggrund af de såkaldte Panama Papers. I de 176 materialeindkaldelser pålagde SKAT borgerne at indsende oplysninger, så det kunne afklares, om de skyldte skat til Danmark.

Efter retssikkerhedslovens § 10 har en borger som udgangspunkt ikke pligt til at give myndighederne oplysninger, hvis der er konkret mistanke om, at borgeren har begået en strafbar lovovertrædelse. En myndighed skal vejlede den mistænkte borger om, at vedkommende ikke har pligt til at meddele oplysninger, som kan have betydning for bedømmelsen af den formodede lovovertrædelse.

Ombudsmandens udtalelse af 22. oktober 2018 om den generelle undersøgelse er offentliggjort på ombudsmandens hjemmeside som FOB 2018-30.

Undersøgelsen gav generelt ikke ombudsmanden grund til at antage, at der på tidspunktet for udsendelsen af materialeindkaldelserne var grundlag for konkret mistanke mod borgere, som blev pålagt at give oplysninger. Ombudsmandens vurdering byggede på SKATs generelle beskrivelse af oplysningsgrundlaget og processen i sagerne, idet ombudsmanden ikke undersøgte de enkelte sager om SKATs indhentelse af materiale.

I forbindelse med den generelle undersøgelse gav en advokat i et brev af 17. april 2018 ombudsmanden oplysninger om et konkret sagskompleks, hvor advokaten repræsenterede en borger, der havde modtaget en af de 176 materialeindkaldelser. Det var advokatens opfattelse, at SKAT på et tidligt tidspunkt under behandlingen af sagskomplekset havde konkret mistanke om en strafbar lovovertrædelse, og at hans klient derfor burde have været oplyst om sine rettigheder efter retssikkerhedslovens § 10 tidligere, end dette skete.

Ombudsmanden besluttede i forbindelse med afslutningen af den generelle undersøgelse at indlede en egen drift-undersøgelse af SKATs indhentelse af oplysninger og mistankevurdering i det konkrete sagskompleks.

Samtidig med at ombudsmanden sendte udtalelsen af 22. oktober 2018 til Skattestyrelsen, bad ombudsmanden således styrelsen om at udtale sig om det, som advokaten havde anført i brevet 17. april 2018. Endvidere bad ombudsmanden Skattestyrelsen om at sende dokumenterne i sagskomplekset,

der blev identificeret ved hjælp af fem sags-id'er (sagsnumre), som advokaten havde oplyst.

Skattestyrelsen har efterfølgende sendt dokumenterne i sagskomplekset og en udtalelse dateret 20. november 2018 (en revideret udgave af udtalelsen blev sendt den 5. december 2018). Advokaten fremsatte i et brev af 12. februar 2019 sine bemærkninger til Skattestyrelsens udtalelse af 20. november 2018.

Ombudsmanden har den 28. juni 2019 sendt et udkast til redegørelse til Skattestyrelsen og advokaten, og styrelsen har i en supplerende udtalelse af 9. september 2019 fremsat sine bemærkninger til udkastet.

Skattestyrelsen og ombudsmanden har den 4. oktober 2019 afholdt et møde om sagen, og i forlængelse heraf har styrelsen sendt en supplerende udtalelse af 22. oktober 2019.

I det konkrete sagskompleks har jeg undersøgt, om SKAT ved udsendelsen af materialeindkaldelser og agterskrivelser havde grundlag for konkret mistanke mod den pågældende borger, og om SKAT i så fald opfyldte sin pligt til at vejlede borgeren. Jeg har ikke undersøgt andre forhold i sagskomplekset, herunder om de trufne afgørelser om skatteansættelse er materielt korrekte.

2. Konklusioner

2.1. Mine konklusioner i forhold til det konkrete sagskompleks er følgende:

- Jeg har ikke grundlag for at tilsidesætte Skattestyrelsens vurdering af, at SKAT ved udsendelsen af materialeindkaldelsen af 16. august 2016 i "rentesagen" (dvs. den del af sagskomplekset, der angår beskatning af renter fra udlandet efter modtagelse af oplysninger i henhold til rentebeskatningsdirektivet) ikke havde grundlag for konkret mistanke om, at borgeren havde begået en strafbar lovovertrædelse.

- Efter en samlet vurdering af omstændighederne i rentesagen er det til gengæld min opfattelse, at SKAT den 6. februar 2017 havde grundlag for konkret mistanke om, at borgeren havde begået en strafbar lovovertrædelse. Jeg henviser til pkt. 6.3.3 nedenfor.

- Det er på den baggrund min opfattelse, at oplysningspligten efter skattekontrollovens § 1, stk. 1, ikke gjaldt for så vidt angår det materiale, som SKAT i materialeindkaldelsen af 6. februar 2017 pålagde borgeren at indsende på baggrund af oplysninger modtaget i henhold til rentebeskatningsdirektivet. Jeg henviser til pkt. 6.3.4 nedenfor.

- Jeg er enig med Skattestyrelsen/SKAT i, at de dokumenter fra de såkaldte Panama Papers, som indgik i det konkrete sagskompleks, ikke i sig selv gav SKAT grundlag for konkret mistanke om, at borgeren havde begået en strafbar lovovertrædelse. Jeg henviser til pkt. 6.4.1.1 nedenfor.

- Det forhold, at der forelå en konkret mistanke i rentesagen, bevirkede imidlertid efter min opfattelse, at oplysningspligten efter skattekontrollovens § 1 i hvert fald i et vist omfang ikke gjaldt for så vidt angår det materiale, som SKAT i materialeindkaldelsen af 6. februar 2017 pålagde borgeren at indsende på baggrund af oplysningerne fra Panama Papers. Jeg henviser til pkt. 6.4.1.2 nedenfor.

- Jeg er enig med Skattestyrelsen/SKAT i, at de oplysninger, som SKAT modtog fra Luxembourg den 2. august 2017, sammenholdt med oplysningerne fra Panama Papers, gav (yderligere) grundlag for konkret mistanke – dvs. ud over det grundlag, der som nævnt ovenfor efter min opfattelse forelå i rentesagen. Jeg er således også enig i, at SKAT i forbindelse med en materialeindkaldelse af 26. oktober 2017 skulle have vejledt borgeren efter retssikkerhedslovens § 10. Jeg henviser til pkt. 6.4.2 nedenfor.

- Det er desuden min opfattelse, at SKAT i forbindelse med agterskrivelser, som blev sendt den 18. september 2017, burde have vejledt borgeren om, at han ikke havde pligt til at afgive oplysninger af betydning for forhold, som var omfattet af en konkret mistanke. Jeg henviser til pkt. 6.5 nedenfor.

- Jeg finder det beklageligt, at SKATs indhentelse af oplysninger i det konkrete sagskompleks ikke er sket i overensstemmelse med reglerne i retssikkerhedslovens § 10.

- Det giver mig ikke anledning til bemærkninger, at Skattestyrelsen har vurderet, at manglende overholdelse af retssikkerhedslovens § 10 ikke vil medføre konsekvenser for afgørelserne i det konkrete sagskompleks. Jeg henviser til pkt. 7.2 nedenfor.

2.2. Det kan ikke udledes af mine konklusioner i forhold til det foreliggende konkrete sagskompleks, at der også er begået fejl i de andre sager, som er indledt på baggrund af de ovennævnte 176 materialeindkaldelser. Som nævnt ovenfor gav undersøgelsen i sagen FOB 2018-30 generelt ikke ombudsmanden grund til at antage, at der på tidspunktet for udsendelsen af disse indkaldelser var grundlag for konkret mistanke mod borgere, som blev pålagt at give oplysninger. Jeg går dog ud fra, at Skattestyrelsen på bag-

grund af det anførte i redegørelsen vil vurdere, om der er grundlag for nærmere at gennemgå en eller flere af de øvrige Panama Papers-sager. Jeg henviser til pkt. 7.3 nedenfor.

Min undersøgelse af det konkrete sagskompleks giver mig endvidere ikke anledning til at foretage mere i relation til agterskrivelserne i de øvrige sager, som blev indledt ved de 176 materialeindkaldelser. Jeg henviser til pkt. 7.4 nedenfor.

2.3. Af min redegørelse om det konkrete sagskompleks kan man efter min opfattelse udlede visse generelle forhold, som Skattestyrelsen med fordel kan være opmærksom på i fremtidige sager, og som styrelsen har erklæret sig enig i:

- Hvis skatteforvaltningen ved udsendelsen af en materialeindkaldelse allerede har tilstrækkeligt grundlag for at træffe afgørelse om forhøjelse af borgerens indkomst med indtægter, som borgeren skulle have oplyst, kan der være særlig anledning til at overveje, om der er grundlag for konkret mistanke efter retssikkerhedslovens § 10.

- Efter retssikkerhedslovens § 10 skal en myndighed ud fra alle de oplysninger, som myndigheden er i besiddelse af, foretage en samlet vurdering af, om der er grundlag for konkret mistanke. En mistankevurdering i en konkret sag kan således ikke foretages isoleret fra relevante oplysninger, som myndigheden er i besiddelse af i andre sager. Det er tilfældet, uanset om sagerne i øvrigt har nogen sammenhæng.

- Når der foreligger konkret mistanke i retssikkerhedslovens § 10's forstand, må skatteforvaltningen før hver udsendelse af en materialeindkaldelse til den mistænkte borger foretage en konkret vurdering af, om de efterspurgte oplysninger kan have betydning for bedømmelsen af den formodede lovovertrædelse. Hvis dette ikke kan udelukkes, skal skatteforvaltningen i forbindelse med materialeindkaldelsen vejlede om, at borgeren ikke har pligt til at meddele oplysningerne.

- Når skatteforvaltningen sender en agterskrivelse til en borger, som er under konkret mistanke, og agterskrivelsen angår forhold, som er omfattet af mistanken, bør skatteforvaltningen vejlede om, at borgeren ikke har pligt til at meddele oplysninger.

I pkt. 6 nedenfor er de generelle spørgsmål behandlet i sammenhæng med det konkrete sagskompleks.

Skattestyrelsen har over for mig oplyst, at styrelsen i sit videre arbejde i relation til administrationen af retssikkerhedslovens § 10 nærmere vil overveje,

hvilke generelle tiltag min redegørelse giver anledning til, herunder at styrelsen vil sikre et øget fokus på anvendelsen af retssikkerhedslovens § 10 og selvinkrimineringsforbuddet i øvrigt i forbindelse med behandlingen af styrelsens kontrolsager. Skattestyrelsen vil navnlig se på den praksis, der foreligger i styrelsen i forbindelse med partshøring og udsendelse af agterskrivelser på et tidspunkt, hvor der foreligger en konkret mistanke om et strafbart forhold.

3. Kort om de faktiske omstændigheder i det konkrete sagskompleks

I det konkrete sagskompleks sendte SKAT den 16. august 2016 en materialeindkaldelse til borgeren.

Materialeindkaldelsen blev sendt på baggrund af, at SKAT havde modtaget kontroloplysninger fra Luxembourg som led i en løbende udveksling af oplysninger om renteindtægter efter det tidligere gældende direktiv 2003/48/EF om beskatning af indtægter fra opsparing i form af rentebetalinger (rentebeskatningsdirektivet). I indkaldelsen var det anført, at SKAT havde brug for bl.a. dokumentation vedrørende borgerens bankkonti/depoter i udlandet for at kunne behandle opgørelsen af borgerens skat for 2013 og 2014.

Da SKAT ikke modtog materialet fra borgeren, sendte SKAT rykkere til borgeren den 28. oktober og den 13. december 2016.

Den 6. februar 2017 sendte SKAT en materialeindkaldelse til borgeren på baggrund af oplysninger fra Panama Papers. Denne indkaldelse er efter det oplyste en af de 176 indkaldelser, som omtales i ombudsmandens generelle undersøgelse af 22. oktober 2018 (FOB 2018-30), jf. pkt. 1 ovenfor.

I materialeindkaldelsen pålagde SKAT bl.a. borgeren at sende oplysninger om et selskab, der var stiftet på De Britiske Jomfruøer, og som ifølge dokumenter fra Panama Papers havde tildelt borgeren ”power of attorney”. SKAT pålagde desuden på ny borgeren at sende det materiale, som SKAT havde bedt om i materialeindkaldelsen af 16. august 2016 og efterfølgende rykkere. I indkaldelsen anført SKAT under overskriften ”Love og regler” bl.a. følgende: ”Reglerne om, at vi kan bede om oplysninger fra dig og selskabet, fremgår af skattekontrollovens § 1, stk. 1. Efter bestemmelsen er der pligt til at indsende de efterspurgte oplysninger.”

Da SKAT ikke modtog materialet fra borgeren, sendte SKAT den 28. marts 2017 endnu en rykker til borgeren.

Den 28. april 2017 sendte SKAT en agterskrivelse med forslag om forhøjelse af borgerens indkomst for 2013 med renteindtægter fra Luxembourg på 103.945 kr. Grundlaget for agterskrivelsen var de kontroloplysninger fra Luxembourg, som var baggrunden for materialeindkaldelsen af 16. august 2016. Agterskrivelsen blev sendt til borgeren med frist for eventuelle bemærkninger til den 22. maj 2017.

Den 3. maj 2017 sendte SKAT en bistandsanmodning (anmodning om udveksling af oplysninger) til skattemyndighederne i Luxembourg. I anmodningen er der henvist til oplysningerne fra Panama Papers om, at et selskab på De Britiske Jomfruøer havde tildelt borgeren "power of attorney". SKAT bad på den baggrund skattemyndighederne i Luxembourg om oplysninger vedrørende konti, som tilhørte borgeren eller selskabet. I bistandsanmodningen anførte SKAT bl.a. følgende: "We have reason to believe that all income from the accounts etc. in Luxembourg are tax liable personally to [borgerens navn]".

Den 30. maj 2017 traf SKAT en afgørelse, hvor den foreslåede forhøjelse i agterskrivelsen af 28. april 2017 blev fastholdt. I afgørelsen er det anført, at borgeren ikke havde reageret på agterskrivelsen. Samme dag skrev SKAT bl.a. følgende i et notat på sagen: "Afgørelsen udløser en merskat på 50.778 kr., hvorfor sagen burde sendes til bøde og dette forhold burde være nævnt i afgørelsen."

Den 2. august 2017 modtog SKAT oplysninger fra skattemyndighederne i Luxembourg som svar på bistandsanmodningen.

Den 18. september 2017 sendte SKAT en agterskrivelse med forslag om forhøjelse af borgerens indkomst for 2006 med maskeret udbytte på 1.655.403 kr. fra selskabet, som var stiftet på De Britiske Jomfruøer. Samme dato sendte SKAT desuden en agterskrivelse med forslag om, at dette selskab blev gjort skattepligtigt til Danmark, og at selskabets skattepligtige indkomst for 2006 blev fastsat til 1.517.798 kr. Agterskrivelserne blev sendt til borgeren med frist for eventuelle bemærkninger til den 11. oktober 2017.

Grundlaget for agterskrivelserne var oplysningerne fra Panama Papers og de oplysninger, som SKAT havde modtaget fra Luxembourg den 2. august 2017. Indkomståret 2006 blev behandlet adskilt fra de efterfølgende indkomstår for at undgå formueretlig forældelse, jf. skatteforvaltningslovens § 34 a.

I et brev af 11. oktober 2017 kom borgeren over for SKAT med bemærkninger til sagens behandling, herunder i relation til selvinkrimineringsforbuddet i artikel 6 i Den Europæiske Menneskerettighedskonvention og artikel 48 i Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder.

Den 26. oktober 2017 sendte SKAT endnu en materialeindkaldelse til borgeren.

I en e-mail af 20. november 2017 meddelte advokaten SKAT, at han var indtrådt i sagskomplekset som advokat for borgeren.

Den 30. november 2017 traf SKAT to afgørelser, hvor de foreslåede forhøjelser i de ovennævnte agterskrivelser af 18. september 2017 blev fastholdt. SKAT meddelte dog efterfølgende i breve af 21. december 2017, at afgørelserne var ugyldige som følge af en høringsfejl. I et telefonnotat af 5. januar 2018 har SKAT vedrørende høringsfejlen anført, at SKAT havde inddraget væsentlige yderligere faktiske oplysninger i afgørelsen i forhold til det, der var anført i forslaget (agterskrivelsen).

I et brev af 4. december 2017 rejste advokaten over for SKAT spørgsmål i relation til retssikkerhedslovens § 10.

I et brev af 21. december 2017 skrev SKAT til borgeren, at der på tidspunktet for afsendelsen af materialeindkaldelsen af 26. oktober 2017 forelå konkret mistanke om, at han havde begået en strafbar lovovertrædelse. I brevet vejledte SKAT borgeren om selvinkriminering efter retssikkerhedslovens § 10, stk. 3, og SKAT anførte, at en sådan vejledning skulle være givet allerede i materialeindkaldelsen af 26. oktober 2017.

Den 1. februar 2018 sendte SKAT to agterskrivelser vedrørende henholdsvis borgerens og selskabets skat for årene 2007-2015. Baggrunden for forslagene var oplysningerne fra Panama Papers og de oplysninger, som SKAT havde modtaget fra skattemyndighederne i Luxembourg den 2. august 2017.

Den 26. april 2018 traf SKAT afgørelser på baggrund af de ovennævnte agterskrivelser af 1. februar 2018.

Skattestyrelsen og advokaten har begge oplyst, at borgeren (advokatens klient) har valgt ikke at deltage i oplysningen af det konkrete sagskompleks. Som det delvist fremgår ovenfor, har borgeren og advokaten dog fremsat bemærkninger til bl.a. processuelle spørgsmål i sagskomplekset.

4. Retsgrundlag

4.1. Generelt

Retssikkerhedslovens § 10, stk. 1 og stk. 3, har følgende ordlyd:

> **"§ 10.** Hvis der er konkret mistanke om, at en enkeltperson eller juridisk person har begået en lovovertrædelse, der kan medføre straf, gælder

> bestemmelser i lovgivningen m.v. om pligt til at meddele oplysninger til myndigheden ikke i forhold til den mistænkte, medmindre det kan udelukkes, at de oplysninger, som søges tilvejebragt, kan have betydning for bedømmelsen af den formodede lovovertrædelse.
>
> …
>
> *Stk. 3.* En myndighed skal vejlede den mistænkte om, at vedkommende ikke har pligt til at meddele oplysninger, som kan have betydning for bedømmelsen af den formodede lovovertrædelse. Hvis den mistænkte meddeler samtykke til at afgive oplysninger, finder reglerne i § 9, stk. 4, 2. og 3. pkt., tilsvarende anvendelse."

I pkt. 4.3.4 i de almindelige bemærkninger til lovforslag nr. LF 96 af 26. november 2003 (forslag til retssikkerhedsloven), Folketingstidende 2003-04, er bl.a. anført følgende:

> "Justitsministeriet er enig med kommissionens flertal i, at der med hensyn til oplysningspligter, der påhviler en juridisk person som sådan, og hvor der er en konkret mistanke om, at den juridiske person har begået en lovovertrædelse, der kan medføre straf, hverken bør kunne pålægges den juridiske person som sådan eller fysiske personer med tilknytning til den juridiske person at meddele oplysninger, som kan have betydning for bedømmelsen af den formodede lovovertrædelse. Der henvises til lovforslagets § 10, stk. 1."

I bemærkningerne til retssikkerhedslovens § 10 i lovforslag nr. LF 96 af 26. november 2003 er endvidere bl.a. anført følgende:

> "Til stk. 1
>
> …
>
> Med hensyn til kravet om, at der skal foreligge en konkret mistanke, må det som udgangspunkt være afgørende, om myndighedens mistanke er så stærk, at der ville være grundlag for inden for strafferetsplejen at rejse en sigtelse eller at tillægge vedkommende en sigtets rettigheder. Der skal således foreligge omstændigheder, spor mv., som på objektivt grundlag og med rimelighed kan tale for vedkommendes mulige skyld. En person skal normalt anses for sigtet, når mistanken samler sig om vedkommende, og efterforskningen direkte retter sig mod den pågældende og ikke mod en bredere kreds. Det forudsættes, at det er den myndighed, der i givet fald skal anvende oplysningspligten, som i almindelighed foretager vurderingen af, om der er grundlag for en konkret mistanke.

> Bestemmelsen indebærer, at den mistænkte person i de nævnte tilfælde alene har pligt til at meddele oplysninger, i det omfang det kan udelukkes, at de oplysninger, som søges tilvejebragt, kan have betydning for bedømmelsen af den formodede lovovertrædelse. Om dette er tilfældet, må bero på en konkret vurdering i den enkelte sag. Kan det efter en sådan vurdering ikke udelukkes, at oplysningerne vil kunne have betydning for bedømmelsen af den formodede lovovertrædelse, kan oplysningspligten ikke anvendes.
>
> …
>
> Til stk. 3
>
> Bestemmelsen indebærer, at en myndighed skal vejlede den mistænkte om, at vedkommende ikke har pligt til at meddele oplysninger, som kan have betydning for bedømmelsen af den formodede lovovertrædelse.
>
> Bestemmelsen finder for det første anvendelse i tilfælde, hvor en person efter anmodning eller begæring har pligt til at give en myndighed oplysninger. (…)
>
> I tilfælde, hvor en oplysningspligt først indtræder efter meddelelse af et pålæg fra en myndighed, kan myndigheden ikke meddele et sådant pålæg for så vidt angår oplysninger, som kan have betydning for bedømmelsen af den formodede lovovertrædelse. Myndigheden kan derimod rette henvendelse til den mistænkte med en forespørgsel om, hvorvidt den pågældende frivilligt ønsker at meddele de ønskede oplysninger."

I Justitsministeriets vejledning nr. 9686 af 22. december 2004 om lov om retssikkerhed ved forvaltningens anvendelse af tvangsindgreb og oplysningspligter er gengivet dele af de ovenfor citerede lovbemærkninger, hvorefter der anføres:

> **"c. Hvornår foreligger der 'konkret mistanke'?**
>
> …
> Hvis en myndighed f.eks. fra naboer, konkurrenter eller ansatte i en virksomhed modtager en anmeldelse om forhold, som efter deres karakter kan være strafbare, beror det på en vurdering i det enkelte tilfælde, om der herefter foreligger en konkret mistanke.
>
> I denne vurdering må det bl.a. indgå, hvor troværdig anmeldelsen fremtræder, hvor konkret de pågældende forhold er angivet, og om der i øvrigt i de oplysninger, som myndigheden herudover er i besiddelse af, er

holdepunkter for, at der kan foreligge et strafbart forhold. En anmeldelse vil således ikke i sig selv skabe grundlag for en konkret mistanke om et strafbart forhold.

Normalt er det den myndighed, der i givet fald skal anvende oplysningspligten, som må vurdere, om der er grundlag for en konkret mistanke. Spørgsmålet bør således i almindelighed ikke overgives til politiets stillingtagen.

…

d. Adgang til at anvende oplysningspligter, selv om der foreligger konkret mistanke om strafbart forhold

…

118. Selv om der er konkret mistanke om, at en person har begået en lovovertrædelse, der kan medføre straf, kan myndigheden anvende den pågældende oplysningspligt over for den mistænkte, hvis det kan udelukkes, at de oplysninger, som søges tilvejebragt, kan have betydning for bedømmelsen af den formodede lovovertrædelse, jf. § 10, stk. 1.

Om dette er tilfældet, må bero på en konkret vurdering i den enkelte sag. Kan det efter en sådan vurdering ikke udelukkes, at oplysningerne vil kunne have betydning for bedømmelsen af den formodede lovovertrædelse, kan oplysningspligten ikke anvendes.

…

e. Vejledning

133. En myndighed skal vejlede den mistænkte om, at vedkommende ikke har pligt til at meddele oplysninger, som kan have betydning for bedømmelsen af den formodede lovovertrædelse, jf. § 10, stk. 3, 1. pkt.

134. Vejledningspligten gælder for det første i tilfælde, hvor en person efter anmodning fra myndigheden har pligt til at meddele oplysninger. (…)

I tilfælde, hvor en oplysningspligt først indtræder efter pålæg fra en myndighed, kan myndigheden ikke give et sådant pålæg for så vidt angår oplysninger, som kan have betydning for bedømmelsen af den formodede lovovertrædelse. Myndigheden kan derimod rette henvendelse til den mistænkte med en forespørgsel om, hvorvidt den pågældende frivilligt ønsker at meddele de ønskede oplysninger. Myndigheden skal i den

> forbindelse vejlede den mistænkte om, at vedkommende ikke har pligt til at meddele de pågældende oplysninger.
>
> …
>
> 135. Der stilles ikke formkrav til vejledningen af den mistænkte. Vejledningen kan således gives såvel mundtligt som skriftligt."

Jan Pedersen har i en artikel om bl.a. retssikkerhedslovens § 10 i SR-Skat 2018.397 anført følgende:

> "[Retssikkerhedslovens] §§ 9 og 10 giver anledning til flere fortolkningsproblemer. Det væsentligste er givetvis, hvornår den omhandlede forvaltningskontrol er så vidt fremskredet, at der er grundlag for en sigtelse. Det er åbenbart, at dette må afgøres konkret ud fra en samlet vurdering. Der kan ikke stilles krav om, at der foreligger en fuld sagsoplysning. I skatteretten er det således ikke en betingelse, at samtlige oplysninger om en udeholdt indkomst, dennes økonomiske og skatteretlige karakter, dennes periodisering og beløbsmæssige størrelse er afdækket. Det er tilstrækkeligt, at der foreligger sådanne objektive, sandsynlige og konkretiserede oplysninger, at der er grundlag for at antage, at der foreligger yderligere indkomst hos en identificérbar skatteyder. Det må samtidig kræves, at omstændighederne tilsiger, at der er grundlag for et forsæt eller grov uagtsomhed. Den blotte mistanke herunder i form af en anmeldelse af en given skatteyder eller i form af et iværksat kontrolprojekt er ikke tilstrækkelig. Problemstillingen har været aktualiseret ved skattemyndighedernes strukturerede kontrolprojekter mod international skatteunddragelse, herunder Projekt Kreditkort, Projekt Money Transfer og senest Projekt Panama Papers. Her vil den blotte oplysning om, at en given skatteyder har fået overført et nærmere fastsat beløb eller står som ejer af et selskab i skattely ikke i sig selv give anledning til den konkretiserede mistanke."

§ 13 i den skattekontrollov, som var gældende på sagstidspunktet (lovbekendtgørelse nr. 1264 af 31. oktober 2013), havde følgende ordlyd:

> **"§ 13.** Den, der med forsæt til at unddrage det offentlige skat, afgiver urigtige eller vildledende oplysninger til brug ved afgørelse af, om en person er undergivet skattepligt, eller til brug ved afgørelse af skatteansættelse eller skatteberegning, straffes for skattesvig med bøde eller fængsel indtil 1 år og 6 måneder, medmindre højere straf er forskyldt efter straffelovens § 289. På samme måde straffes medvirken til skattesvig, jf. straffelovens § 23.
> *Stk. 2.* Begås handlingen af grov uagtsomhed, er straffen bøde."

Den tidligere gældende § 13, stk. 1, 1. pkt., og stk. 2, er i alt væsentligt videreført i § 82, stk. 1 og stk. 3, i den gældende skattekontrollov (lov nr. 1535 af 19. december 2017), som har følgende ordlyd:

> **"§ 82.** Den, der med forsæt til at unddrage det offentlige skat afgiver urigtige, vildledende eller ufuldstændige oplysninger til told- og skatteforvaltningens brug for afgørelse af skattepligt eller skatteansættelse, straffes for skattesvig med bøde eller fængsel indtil 1 år og 6 måneder, medmindre højere straf er forskyldt efter straffelovens § 289.
>
> …
>
> *Stk. 3.* Begås handlingen groft uagtsomt, er straffen bøde."

I bemærkningerne til § 82, stk. 1, i lovforslag nr. LF 13 af 4. oktober 2017 (forslag til en ny skattekontrollov), Folketingstidende 2017-18, er bl.a. anført følgende:

> "Det foreslås endvidere, at bestemmelsen som noget nyt udtrykkeligt omfatter afgivelse af ufuldstændige oplysninger. I den gældende skattekontrollovs § 13 indgår manglende oplysninger i selvangivelsen i strafansvaret, fordi en manglende oplysning betyder, at der samlet set er afgivet urigtige eller vildledende oplysninger. Med lovforslaget flyttes ansvaret fra den samlede blanket – alle oplysningerne i selvangivelsen – til i princippet hver enkelt rubrik, og for at undgå tvivl om retstilstanden, vil der i en situation, hvor der ikke er afgivet oplysning til én eller flere rubrikker være tale om ufuldstændige oplysninger."

4.2. Selvinkriminering i forbindelse med agterskrivelser mv.

I relation til reglerne i retssikkerhedslovens § 10 er der bl.a. anført følgende i pkt. 4.3.2 i de almindelige bemærkninger til lovforslag nr. LF 96 af 26. november 2003 (forslag til retssikkerhedsloven):

> "Som anført omhandler lovforslaget kun tilfælde, hvor der i lovgivningen mv. er fastsat en oplysningspligt. Lovforslaget regulerer således ikke de situationer, hvor myndighederne anmoder en person om oplysninger, uden at der i lovgivningen mv. er pligt til at give oplysninger til myndigheden. Det indebærer imidlertid ikke, at en forvaltningsmyndighed i en sådan situation uden videre kan anmode en mistænkt om oplysninger, der vedrører et strafbart forhold.
>
> Også i disse tilfælde, hvor der selv uden en mistanke om et strafbart forhold ikke ville have været pligt for vedkommende til at give oplysninger, må det antages, at en myndighed i fornødent omfang i forbindelse med

> en eventuel anmodning om at modtage oplysninger bør vejlede en mistænkt person om, at vedkommende ikke har pligt til at afgive oplysninger af betydning for det eller de forhold, som mistanken omfatter. For politiets vedkommende findes en udtrykkelig bestemmelse herom i retsplejelovens § 752, hvorefter politiet skal gøre en sigtet opmærksom på retten til ikke at udtale sig – hvilket gælder, selv om vedkommende heller ikke ville have pligt til at udtale sig til politiet, såfremt der ikke forelå grundlag for en sigtelse."

I forbindelse med behandlingen af lovforslag nr. LF 96 bad Folketingets Retsudvalg justitsministeren kommentere en henvendelse fra Amtsrådsforeningen angående bl.a. bopælspligten i landbrugsloven (spørgsmål nr. 48). I justitsministerens besvarelse (bilag 86) er bl.a. anført følgende:

> "Amtsrådsforeningen anfører, at der i sager om overtrædelse af bopælspligten efter landbrugsloven indgår dels en besigtigelse af ejendommen, dels en mundtlig eller skriftlig høring af ejeren, og der vil – som kontrollen foregår i dag – næsten altid være mistanke om overtrædelse af reglerne, når ejendommen besigtiges.
>
> Efter Amtsrådsforeningens opfattelse vil denne kontrol miste sit formål, hvis disse sager ikke kan behandles som hidtil.
>
> Hertil bemærkes følgende:
>
> …
>
> For så vidt angår tilsynsmyndighedernes mundtlige eller skriftlige høring af landejendommens ejer, skal det bemærkes, at lovforslagets § 10, stk. 1, om begrænsning af forvaltningsmyndigheders anvendelse af oplysningspligter alene finder anvendelse, hvis der i lovgivningen mv. er fastsat pligt til for en person at meddele oplysninger til en forvaltningsmyndighed.
>
> Fødevareministeriet har i den forbindelse oplyst, at ejeren af en landbrugsejendom ikke efter landbrugslovgivningen mv. har pligt til at meddele oplysninger i forbindelse med tilsynsmyndighedernes høring. Det vil sige, at tilsynsmyndighederne alene kan anmode en ejer af en landejendom om frivilligt at afgive en udtalelse til brug for en sag om overholdelse af bopælspligten. Da der ikke gælder en oplysningspligt på dette område, vil lovforslagets § 10 således ikke finde anvendelse."

I Ole Hasselgaard mfl., Retssikkerhedsloven med kommentarer (2005), s. 165-166, er citeret dele af justitsministerens besvarelse af spørgsmål nr. 48.

Herefter er anført følgende med henvisning til omtale af pkt. 4.3.2 i de almindelige bemærkninger til lovforslag nr. LF 96:

> ”Lovforarbejderne må dog her føre til, at der skal vejledes om, at der ikke er pligt til at meddele oplysningerne (…)”.

I den udgave af SKATs juridiske vejledning, som var gældende på sagstidspunktet (2017-2, pkt. A.C.1.6.1), er bl.a. anført følgende om reglerne i retssikkerhedslovens § 10:

> ”Reglerne omfatter derimod ikke de tilfælde, hvor vedkommende ikke er forpligtet til at afgive oplysninger, og hvor vedkommendes manglende medvirken alene kan blive tillagt processuel skadevirkning. Det kan eksempelvis være i de tilfælde, hvor SKAT udsender en partshøring eller agterskrivelse. SKAT bør dog i fornødent omfang vejlede en mistænkt person om, at vedkommende ikke har pligt til at afgive oplysninger, der har betydning for det forhold, som mistanken omfatter.”

Skatteforvaltningens nugældende juridiske vejledning 2019-2, pkt. A.C.1.6.1, svarer indholdsmæssigt til det ovenstående citat fra version 2017-2. Jeg henviser desuden til dommen i SKM2018.330.BR.

5. Skattestyrelsens udtalelser

Skattestyrelsens udtalelser af 20. november 2018, 9. september 2019 og 22. oktober 2019 er gengivet nedenfor i sagsfremstillingen.

I det følgende er dele af styrelsens udtalelser gengivet:

5.1. Skattestyrelsen har oplyst, at sagskomplekset består af fem selvstændige sager vedrørende borgeren.

Den 23. marts 2016 blev der oprettet en sag på baggrund af de oplysninger, som var modtaget fra Luxembourg efter rentebeskatningsdirektivet (rentesagen, sags-id 198986359).

Den 20. september 2016 blev der oprettet i alt fire sager på baggrund af oplysningerne modtaget via Panama Papers. Det drejer sig om to sager vedrørende borgeren selv (én sag for indkomståret 2006 og én sag for indkomstårene 2007-2015, henholdsvis sags-id 209397187 og 235412784) og to sager vedrørende borgerens selskab (én sag for indkomståret 2006 og én sag for indkomstårene 2007-2015, henholdsvis sags-id 238162038 og 238452490).

5.2. Skattestyrelsen har *generelt om styrelsens mistankevurdering efter retssikkerhedslovens § 10* anført, at der ikke blot skal indgå forhold, der angår objektive, sandsynlige og konkretiserede oplysninger, men også omstændigheder, der vedrører subjektive forhold som forsæt eller grov uagtsomhed. Det vil sige, at styrelsen for det første skal have tilstrækkeligt grundlag til at kunne foretage dels en skatteretlig bedømmelse af forholdet, herunder om skatteansættelsen er foretaget på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag, dels en beløbsmæssig opgørelse. For det andet skal styrelsen have grundlag for at vurdere, at den skattepligtige har handlet i hvert fald groft uagtsomt.

Skattestyrelsen har uddybende oplyst, at det ovenstående ikke skal tages som udtryk for, at det er styrelsens opfattelse, at det er en betingelse for, at der foreligger en konkret mistanke, at styrelsen kan foretage en præcis beløbsmæssig opgørelse af forhøjelsen af skatteansættelsen. I formuleringen "en beløbsmæssig opgørelse" ligger således alene, at der skal være et grundlag for at antage, at der foreligger yderligere indkomst hos skatteyder, der kan føre til, at der kan foretages en forhøjelse af skatteansættelsen.

5.3. Skattestyrelsen har *om mistankevurderingen i rentesagen* bl.a. oplyst, at det var SKATs erfaring, at de oplysninger, der blev modtaget i henhold til rentebeskatningsdirektivet, ofte var fejlbehæftede eller ikke fyldestgørende.

I den konkrete sag er det Skattestyrelsens opfattelse, at de oplysninger, som SKAT modtog på baggrund af rentebeskatningsdirektivet, ikke uprøvet kunne lægges til grund for en skatteansættelse.

SKAT havde på tidspunktet for udsendelsen af materialeindkaldelsen den 16. august 2016 objektive oplysninger om borgerens navn, fødselsdato og adresse, beløbenes størrelse, kvalifikation af de modtagne beløb, land, indkomstår, navn og adresse på banken, valuta, kontonummer samt oplysning om, at borgeren var enekontohaver. SKAT havde derimod f.eks. ikke oplysninger om, hvorvidt der havde været tab på den rentebærende fordring, eller om der var betalt skat i udlandet af indtægten. Der kunne også være tale om, at de oplyste indkomstår ikke var korrekte.

På tidspunktet for udsendelsen af materialeindkaldelsen den 16. august 2016 forelå der derfor efter Skattestyrelsens opfattelse ikke et objektivt tilstrækkeligt grundlag for en konkret mistanke om, at der forelå yderligere indkomst.

Skattestyrelsen finder endvidere ikke, at omstændighederne, herunder det forhold at oplysningerne var modtaget i henhold til rentebeskatningsdirektivet, i sig selv tilsagde, at der var handlet forsætligt eller groft uagtsomt. Heller ikke det forhold, at beløbet ikke var selvangivet, fører efter styrelsens opfattelse til, at man på dette tidspunkt kunne lægge til grund, at der var handlet groft uagtsomt, idet der dels ikke var klarhed over, hvilket indkomstår der var

tale om, dels ikke var klarhed over, om der forelå en renteindtægt til beskatning i Danmark.

Det er på den baggrund Skattestyrelsens opfattelse, at omstændighederne i rentesagen i august 2016 hverken på objektivt grundlag eller med rimelighed kunne tale for skatteyderens skyld. SKAT havde derfor ikke på tidspunktet for materialeindkaldelsen af 16. august 2016 grundlag for en konkret mistanke om, at skatteyderen havde begået en strafbar lovovertrædelse, jf. retssikkerhedslovens § 10.

Det er desuden Skattestyrelsens opfattelse, at heller ikke omstændighederne i rentesagen i februar 2017 hverken på et objektivt grundlag eller med rimelighed kunne tale for skatteyders skyld. SKAT havde derfor ikke på tidspunktet for materialeindkaldelsen af 6. februar 2017 grundlag for konkret mistanke om, at skatteyderen havde begået en strafbar lovovertrædelse. Skattestyrelsen har i den forbindelse bl.a. henvist til, at der i perioden fra den 16. august 2016 til den 6. februar 2017 ikke var modtaget yderligere oplysninger i relation til renteindtægterne.

Som følge af at SKAT – på grund af forældelse – efter den 1. maj 2017 ikke ville kunne varsle om ændringer vedrørende indkomståret 2013, sendte SKAT den 28. april 2017 et forslag til afgørelse på det foreliggende grundlag i rentesagen. Den 30. maj 2017 traf SKAT afgørelse ligeledes på det foreliggende grundlag. Det forhold, at skatteyderen ikke reagerede på SKATs materialeindkaldelse, blev i den forbindelse tillagt bevismæssig værdi i form af processuel skadevirkning, sådan at det blev lagt til grund, at skatteyderen havde modtaget renteindtægter fra udlandet. Den manglende reaktion fra skatteyder i rentesagen gav endvidere SKAT den nødvendige bevissikkerhed for, at der ikke forelå omstændigheder, der var gunstige for skatteyderen.

Skattestyrelsen har om spørgsmålet om, hvorvidt antallet af rykkerskrivelser kunne have betydning for mistankevurderingen, bl.a. anført, at det ikke i sig selv skaber grundlag for en konkret mistanke om et strafbart forhold, at en skatteyder rykkes en eller flere gange for indsendelser af oplysninger og materiale. Dette forhold kan efter Skattestyrelsens opfattelse sidestilles med, at det i Justitsministeriets vejledning nr. 9686 anføres, at ”En anmeldelse vil således ikke i sig selv skabe grundlag for en konkret mistanke om et strafbart forhold”. Skattestyrelsen finder således ikke, at hverken formen, f.eks. en anmeldelse, eller sædvanlige sagsbehandlingsmæssige skridt, f.eks. en rykker, kan skabe grundlag for en konkret mistanke om et strafbart forhold.

Skattestyrelsen har endvidere anført, at formuleringen i sagsnotatet af 30. maj 2017 om at ”sagen burde sendes til bøde” er uhensigtsmæssig, og at formuleringen rettelig skulle have været: ”Sagen sendes til ansvarsvurdering”.

At en sag sendes til ansvarsvurdering betyder ifølge styrelsen ikke nødvendigvis, at Skattestyrelsen på tidspunktet for oversendelsen har en konkret mistanke om, at en person har begået en lovovertrædelse, der kan medføre straf.

5.4. Om *mistankevurderingen i øvrigt, herunder i Panama-sagerne,* har Skattestyrelsen bl.a. oplyst, at SKAT ikke havde grundlag for en konkret mistanke alene på baggrund af oplysningerne fra Panama Papers. Først efter gennemgangen af de oplysninger, som SKAT modtog via bistandsanmodning til Luxembourg den 2. august 2017, sammenholdt med oplysningerne fra Panama Papers, fik SKAT en konkret mistanke om, at der var begået et strafbart forhold.

SKAT var derfor ifølge Skattestyrelsen ikke i forbindelse med materialeindkaldelsen af 6. februar 2017 forpligtet til at vejlede om reglerne om selvinkriminering. SKAT skulle derimod have vejledt om selvinkriminering, da SKAT den 26. oktober 2017 sendte en yderligere materialeindkaldelse.

6. Min vurdering

6.1. Hvad tager jeg stilling til?

Som det fremgår af pkt. 5 ovenfor, var modtagelsen af oplysninger fra Panama Papers ikke det første, der skete i det konkrete sagskompleks.

Der blev således i marts 2016 oprettet en sag i forbindelse med modtagelse af oplysninger i henhold til rentebeskatningsdirektivet (rentesagen, sags-id 198986359).

Efter modtagelsen af oplysninger fra Panama Papers i september 2016 blev der oprettet yderligere fire sager vedrørende borgeren og hans selskab (sagerne om Panama Papers, sags-id 209397187 mfl.).

I pkt. 6.2 nedenfor gennemgås grundlaget for mistankevurdering i rentesagen og sagerne om Panama Papers. I pkt. 6.3 tager jeg stilling til mistankevurdering i rentesagen, og i pkt. 6.4 tager jeg stilling til mistankevurdering i sagerne om Panama Papers. I pkt. 6.5 tager jeg stilling til, om SKAT burde have vejledt borgeren i forbindelse med agterskrivelserne af 18. september 2017.

6.2. Grundlaget for mistankevurdering i sagerne

6.2.1. I det materiale, som jeg har modtaget i sagskomplekset, indgår tre materialeindkaldelser: En indkaldelse af 16. august 2016, som angår rentesa-

gen, en indkaldelse af 6. februar 2017, som angår både rentesagen og sagerne om Panama Papers, og en indkaldelse af 26. oktober 2017, som angår sagerne om Panama Papers.

I alle materialeindkaldelserne er der henvist til bestemmelsen i den tidligere gældende skattekontrollovs § 1, stk. 1. I indkaldelsen af 6. februar 2017 er det anført, at der efter denne bestemmelse er pligt til at indsende de efterspurgte oplysninger. I de to andre indkaldelser er blot angivet, at SKAT efter bestemmelsen kan bede om oplysninger.

Som fastslået i udtalelsen af 22. oktober 2018 i forbindelse med den generelle undersøgelse vedrørende 176 materialeindkaldelser, som SKAT udsendte på baggrund af Panama Papers, må bestemmelsen i skattekontrollovens § 1, stk. 1, anses for en oplysningspligt, som er omfattet af retssikkerhedslovens § 10, stk. 1.

6.2.2. Jeg forstår SKATs afgørelse af 26. april 2018 vedrørende borgerens skat for 2007-2015 sådan, at han havde selvangivet indkomst til SKAT for disse indkomstår. I både rentesagen og sagerne om Panama Papers antager jeg således, at borgeren havde selvangivet i de relevante indkomstår.

Jeg lægger herefter til grund, at spørgsmålet om, hvorvidt der var grundlag for konkret mistanke, blev vurderet i forhold til den tidligere gældende skattekontrollovs § 13, jf. pkt. 4.1 ovenfor. Efter bestemmelsen straffes den, der med forsæt til at unddrage det offentlige skat afgiver urigtige eller vildledende oplysninger til brug ved afgørelse af skatteansættelse, med bøde eller fængsel indtil 1 år og 6 måneder. Begås handlingen af grov uagtsomhed, er straffen bøde.

Som det fremgår af retsgrundlaget i pkt. 4.1 ovenfor, indgår manglende oplysninger i en selvangivelse i strafansvaret efter den tidligere skattekontrollovs § 13, fordi en manglende oplysning betyder, at der samlet set er afgivet urigtige eller vildledende oplysninger, jf. herved bemærkningerne til § 82, stk. 1, i lovforslag nr. LF 13 af 4. oktober 2017.

6.2.3. Skattestyrelsen har i sine udtalelser af 9. september og 22. oktober 2019 nærmere redegjort for, hvilke elementer der indgår i styrelsens vurdering af mistankegrundlaget efter retssikkerhedslovens § 10, jf. for en nærmere beskrivelse af synspunkterne pkt. 5.2 ovenfor.

Jeg er generelt set enig i Skattestyrelsens synspunkter vedrørende mistankevurderingen. Spørgsmålet er derfor, hvad disse overordnede betragtninger fører til i den konkrete sag.

6.3. Mistankevurdering ved indkaldelse af materiale i rentesagen

6.3.1. Som jeg nærmere har redegjort for i pkt. 5.3 ovenfor, har Skattestyrelsen i sin udtalelse af 9. september 2019 anført, at det var SKATs erfaring, at de oplysninger, der blev modtaget i medfør af rentebeskatningsdirektivet, ofte ikke var af en sådan karakter, at de uprøvet kunne lægges til grund for en skatteansættelse, og at SKAT ved udsendelsen af materialeindkaldelsen af 16. august 2016 på den baggrund ikke havde grundlag for konkret mistanke.

En myndigheds afgørelse af, om der foreligger konkret mistanke om en strafbar lovovertrædelse, beror på en konkret og samlet vurdering i det enkelte tilfælde. Hvis der f.eks. foreligger en anmeldelse om forhold, som efter deres karakter kan være strafbare, kan det i vurderingen af, om der foreligger konkret mistanke, bl.a. indgå, hvor troværdig anmeldelsen fremtræder, hvor konkret de pågældende forhold er angivet, og om der i øvrigt i de oplysninger, som myndigheden herudover er i besiddelse af, er holdepunkter for, at der kan foreligge et strafbart forhold. Jeg henviser til det anførte om retsgrundlaget i pkt. 4.1 ovenfor.

I en sag som den foreliggende rentesag, hvor skatteforvaltningen via en indberetningsordning modtager oplysninger, kan der ved skatteforvaltningens mistankevurdering efter min opfattelse i overensstemmelse hermed indgå en række forskellige hensyn og omstændigheder.

Et element i vurderingen kan være skatteforvaltningens erfaringer med validiteten af oplysninger fra den pågældende indberetningsordning. Skattestyrelsen har i kraft af sine erfaringer særlige forudsætninger for at vurdere, om oplysningerne modtaget i medfør af rentebeskatningsdirektivet i sig selv gav tilstrækkeligt grundlag for konkret mistanke. Jeg kan ikke foretage denne vurdering på en anden og bedre måde end Skattestyrelsen, og oplysningerne i sagen giver mig ikke grundlag for at tilsidesætte styrelsens vurdering.

På baggrund af det anførte ovenfor lægger jeg således til grund, at SKAT ikke den 16. august 2016 havde grundlag for konkret mistanke i retssikkerhedslovens § 10's forstand.

6.3.2. Skattestyrelsen har anført, at der ikke fremkom nye oplysninger i rentesagen i perioden fra den 16. august 2016 til den 30. maj 2017, hvor SKAT traf afgørelse om at forhøje borgerens indkomst for 2013 med renteindtægter fra Luxembourg på 103.945 kr.

SKAT tillagde imidlertid borgerens manglende reaktion på materialeindkaldelsen bevismæssig værdi i form af processuel skadevirkning. SKAT foretog således ved afgørelsen af 30. maj 2017 en regulering af borgerens skatteansættelse, hvor renteindtægterne blev ansat til det beløb, som var oplyst fra

Luxembourg, idet der dermed blev truffet en afgørelse på det foreliggende grundlag.

SKAT vurderede på den baggrund, at rentesagen – for så vidt angår indkomståret 2013 – var tilstrækkeligt belyst til, at der kunne træffes afgørelse uden at afvente resultatet af bistandsanmodningen til Luxembourg, som blev sendt den 3. maj 2017.

Skattestyrelsen har oplyst, at den manglende reaktion fra borgeren gav SKAT den nødvendige bevissikkerhed for, at der ikke forelå omstændigheder, der var gunstige for borgeren.

Den 30. maj 2017 noterede SKAT i rentesagen, at *"sagen burde sendes til bøde"*. Formuleringen skulle ifølge Skattestyrelsen rettelig have været *"sagen sendes til ansvarsvurdering"*.

Det må lægges til grund, at SKAT senest på afgørelsestidspunktet den 30. maj 2017 var i besiddelse af tilstrækkelige objektive, sandsynlige og konkretiserede oplysninger til at foretage en skatteretlig bedømmelse af forholdet. Jeg er i den forbindelse opmærksom på, at Skattestyrelsen har anført, at der blev truffet en afgørelse på det foreliggende grundlag i lyset af fristreglerne i skatteforvaltningslovens § 26, stk. 1. Jeg går imidlertid samtidig ud fra, at SKAT i overensstemmelse med officialprincippet mente at være i besiddelse af tilstrækkelige oplysninger til at kunne træffe en lovlig og rigtig afgørelse.

Det blev i afgørelsen lagt til grund, at der i indkomståret 2013 var renteindtægter, som skulle beskattes i Danmark, men som ikke var selvangivet. Det er på den baggrund min opfattelse, at der dermed også på afgørelsestidspunktet var omstændigheder, der kunne tilsige, at den skattepligtige som minimum havde handlet groft uagtsomt.

Jeg henviser til, at spørgsmålet om, hvornår der foreligger en konkret mistanke, må baseres på objektive kriterier og ikke den enkelte sagsbehandlers personlige vurdering. Jeg bemærker samtidig, at de objektive omstændigheder – herunder borgerens handlinger og undladelser i relation til indgivelse af oplysninger til brug for skatteansættelsen – i denne type sager ofte vil udgøre et væsentligt grundlag for vurderingen af, at de subjektive ansvarsbetingelser også er til stede.

Uanset at jeg anerkender, at myndighederne ofte vil have særlige forudsætninger for at vurdere mere præcist, hvornår der i en konkret sag foreligger sådanne oplysninger, at der er grundlag for en sigtelse – med den virkning, at retssikkerhedslovens § 10 skal iagttages – finder jeg således af de ovennævnte grunde, at SKAT på afgørelsestidspunktet den 30. maj 2017 havde

grundlag for konkret mistanke om et strafbart forhold, jf. den dagældende skattekontrollovs § 13. I den forbindelse har jeg lagt vægt på, at omstændighederne i sagen på objektivt grundlag og med rimelighed synes at kunne tale for borgerens mulige skyld, jf. bemærkningerne til retssikkerhedslovens § 10 i lovforslag nr. LF 96 af 26. november 2003.

6.3.3. I perioden mellem materialeindkaldelsen den 16. august 2016 og afgørelsestidspunktet den 30. maj 2017 kom der ikke nye oplysninger til sagen, men der blev sendt flere rykkere om oplysninger, som borgeren ikke reagerede på.

Man kan overveje, hvor tidligt i forløbet den manglende reaktion fra borgeren kunne tillægges bevismæssig betydning. Dermed kan man også overveje, fra hvilket tidspunkt det oplysningsgrundlag, som SKAT mente var tilstrækkeligt til at træffe en afgørelse – og som efter min opfattelse således også gav grundlag for konkret mistanke om, at der var begået et strafbart forhold – var til stede.

Som bekendt sendte SKAT i alt tre materialeindkaldelser og to rykkere:
1) materialeindkaldelse af 16. august 2016 med frist til den 8. september 2016,
2) rykker af 28. oktober 2016 med frist til den 15. november 2016,
3) rykker af 13. december 2016 med bemærkning om, at manglende indsendelse ville resultere i, at SKAT ville kontakte hans bank i Luxembourg for at få oplysningerne og derpå fastsætte hans skattepligtige indkomst efter et skøn,
4) materialeindkaldelse af 6. februar 2017, hvor der tillige blev indkaldt materiale i relation til sagerne om Panama Papers, og
5) rykker af 28. marts 2017 med frist til den 18. april 2017.

I forhold til udsendelsen af materialeindkaldelsen den 6. februar 2017 er det min vurdering, at grundlaget for den bevismæssige betydning, som SKAT tillagde borgerens manglende reaktion, må anses for at have været til stede på dette tidspunkt. To frister for indsendelse af materialet var på dette tidspunkt overskredet uden reaktion fra borgeren, ligesom borgeren på dette tidspunkt også allerede var blevet vejledt om konsekvenserne af manglende indsendelse af materialet.

Som jeg forstår det foreliggende materiale, var omstændighederne i rentesagen således, at SKAT ved udsendelsen af materialeindkaldelsen den 6. februar 2017 allerede havde det bevismæssige grundlag, som SKAT den 30. maj 2017 anså for tilstrækkeligt til, at der kunne træffes afgørelse om forhøjelse af borgerens indkomst.

Borgeren havde ikke selvangivet de nævnte renteindtægter, og der var efter SKATs opfattelse grundlag for at foretage en nærmere ansvarsvurdering.

Efter en samlet vurdering af omstændighederne i rentesagen er det således min opfattelse, at SKAT den 6. februar 2017 havde grundlag for konkret mistanke om, at borgeren havde begået en strafbar lovovertrædelse, jf. den dagældende skattekontrollovs § 13. I den forbindelse har jeg lagt vægt på, at omstændighederne i sagen på objektivt grundlag og med rimelighed synes at kunne tale for borgerens mulige skyld, jf. bemærkningerne til retssikkerhedslovens § 10 i lovforslag nr. LF 96 af 26. november 2003.

Jeg har ikke herved taget stilling til, om det bevismæssige grundlag på baggrund af den manglende reaktion fra borgeren også forelå på et tidligere tidspunkt.

I udtalelsen af 22. oktober 2019 har Skattestyrelsen anført, at det ikke i sig selv har nogen betydning for mistankevurderingen, hvis en skatteyder rykkes én eller flere gange for indsendelse af materiale.

Heroverfor bemærker jeg, at når en manglende reaktion fra en borger tillægges bevismæssig betydning i forbindelse med ansættelse af skat, må denne manglende reaktion efter omstændighederne også kunne have betydning for mistankevurderingen efter retssikkerhedslovens § 10. Jeg henviser i den forbindelse til det under pkt. 6.3.2 anførte vedrørende sagstypens karakter.

6.3.4. Det er som nævnt min opfattelse, at SKAT den 6. februar 2017 havde grundlag for konkret mistanke om, at borgeren havde begået en strafbar lovovertrædelse i rentesagen.

Udgangspunktet er herefter, at oplysningspligten i skattekontrollovens § 1 ikke fandt anvendelse. Oplysningspligten vil alene gælde, hvis det kunne udelukkes, at oplysningerne kunne have betydning for bedømmelsen af den formodede lovovertrædelse. Efter min opfattelse kunne det imidlertid ikke i den konkrete sag udelukkes, at de oplysninger, som SKAT i materialeindkaldelsen af 6. februar 2017 pålagde borgeren at indsende til brug for rentesagen, kunne have betydning for bedømmelsen af den (formodede) lovovertrædelse, som mistankegrundlaget angik.

Det er derfor min vurdering, at SKAT ikke var berettiget til ved materialeindkaldelsen af 6. februar 2017 at pålægge borgeren at indsende det nævnte materiale. SKAT kunne efter min opfattelse alene forespørge, om borgeren frivilligt ønskede at sende materialet, jf. retssikkerhedslovens § 10, stk. 3, og bemærkningerne hertil i lovforslag nr. LF 96 af 26. november 2003. SKAT skulle i den forbindelse vejlede borgeren om, at han ikke havde pligt til at sende materialet, jf. pkt. 134 i vejledning nr. 9686 af 22. december 2004.

6.4. Mistankevurdering ved indkaldelse af materiale i sagerne om Panama Papers

6.4.1. Materialeindkaldelsen af 6. februar 2017

6.4.1.1. I den generelle undersøgelse vedrørende 176 materialeindkaldelser, som SKAT udsendte på baggrund af Panama Papers (FOB 2018-30), konkluderede ombudsmanden, at der generelt ikke var grund til at antage, at der på tidspunktet for udsendelsen af indkaldelserne var grundlag for konkret mistanke om strafbare lovovertrædelser i de 176 sager.

Baggrunden for denne konklusion var SKATs generelle beskrivelse af oplysningsgrundlaget og processen i sagerne. Desuden havde SKAT sendt kopi af dokumenterne i en af de sager, som var mest oplyst på tidspunktet for udsendelsen af materialeindkaldelserne. SKAT anførte, at oplysningerne på den pågældende sag omfattede "basisdokumenter og et lånedokument samt oplysninger fra Money Transfer Projektet".

Det fremgik af det materiale, som ombudsmanden modtog fra SKAT, at basisdokumenterne omfattede referater fra bestyrelsesmøder med oplysninger om udstedelse af aktier og såkaldte powers of attorney. Herudover var der oplysninger om enkelte kontooverførsler.

For så vidt angår den konkrete sag, der er genstand for denne undersøgelse forstår jeg Skattestyrelsens udtalelse af 20. november 2018 sådan, at SKAT ved udsendelsen af materialeindkaldelsen af 6. februar 2017 for så vidt angår oplysninger fra Panama Papers udelukkende var i besiddelse af en række nærmere bestemte dokumenter vedrørende selskabet på De Britiske Jomfruøer, jf. opremsningen af dokumenter i udtalelsen af 20. november 2018, som er citeret i sagsfremstillingen nedenfor. Skattestyrelsen har anført, at SKAT på dette grundlag ikke havde en konkret mistanke om, at borgeren havde begået en strafbar lovovertrædelse.

Skattestyrelsen har sendt mig dokumenterne i det konkrete sagskompleks.

Jeg lægger til grund, at de ovenfor nævnte dokumenter vedrørende selskabet på De Britiske Jomfruøer er de dokumenter, som findes i bilag 13 med titlen "De modtagne oplysninger fra den anonyme kilde", og at der således er tale om dokumenter fra Panama Papers. Disse dokumenter fra Panama Papers omfatter et stiftelsescertifikat og dokumenter angående bl.a. udnævnelse af selskabets ledelse samt udstedelse af ejerbeviser og fuldmagter, herunder en fuldmagt ("power of attorney") til borgeren.

I overensstemmelse med det, som ombudsmanden udtalte i den generelle undersøgelse vedrørende de 176 materialeindkaldelser, er jeg også i relation

til denne sag enig med Skattestyrelsen i, at disse dokumenter fra Panama Papers ikke i sig selv gav SKAT grundlag for konkret mistanke om, at borgeren havde begået en strafbar lovovertrædelse. Jeg er dermed også enig i, at der ved udsendelsen af materialeindkaldelsen af 6. februar 2017 ikke var grundlag for konkret mistanke alene på baggrund af dokumenterne fra Panama Papers, jf. dog pkt. 6.4.1.2 nedenfor.

SKAT tilkendegav bl.a. følgende i bistandsanmodningen af 3. maj 2017 til skattemyndighederne i Luxembourg: "We have reason to believe that all income from the accounts etc. in Luxembourg are tax liable personally to [borgerens navn]."

Jeg har overvejet, om tilkendegivelsen i bistandsanmodningen tyder på, at SKAT den 3. maj 2017 havde grundlag for konkret mistanke. Selve formuleringen af tilkendegivelsen i bistandsanmodningen ændrer imidlertid ikke ved min vurdering. Jeg har i den forbindelse lagt vægt på, at det afgørende må være, hvilke oplysninger SKAT var i besiddelse af på tidspunktet for udsendelsen af materialeindkaldelsen, og ikke hvordan den efterfølgende bistandsanmodning var formuleret. Jeg henviser i den forbindelse også til det under pkt. 6.3.2 anførte om, at mistankevurderingen skal ske på objektivt grundlag.

6.4.1.2. I materialeindkaldelsen af 6. februar 2017 bad SKAT som nævnt borgeren om at indsende materiale dels på baggrund af dokumenter fra Panama Papers (sagsid 209397187 mfl.), dels på baggrund af oplysninger modtaget i henhold til rentebeskatningsdirektivet (sagsid 198986359). Samtidig anførte SKAT bl.a. følgende: "Reglerne om, at vi kan bede om oplysninger fra dig og selskabet, fremgår af skattekontrollovens § 1, stk. 1. Efter bestemmelsen er der pligt til at indsende de efterspurgte oplysninger."

Det citerede må efter min opfattelse forstås som en meddelelse til borgeren om, at han har pligt til at indsende både det materiale, som efterspørges på baggrund af Panama Papers, og det materiale, som efterspørges på baggrund af oplysningerne modtaget i henhold til rentebeskatningsdirektivet.

Skattestyrelsen har i udtalelsen af 20. november 2018 anført, at det er vigtigt at skelne mellem på den ene side rentesagen (sagsid 198986359) og på den anden side Panama Papers-sagerne (sagsid 209397187 mfl.). Styrelsen har således anført, at renteoplysninger vedrørende borgerens personlige konto ikke kunne give SKAT konkret mistanke om strafbare forhold i relation til selskabet på De Britiske Jomfruøer og de transaktioner, der blev foretaget mellem selskabet og borgeren. Desuden har styrelsen anført, at materialeindkaldelsen af 6. februar 2017 omhandler Panama Papers-sagerne, mens sagsnotatet af 30. maj 2017 om, at sagen burde sendes til bøde, vedrører rentesagen.

Det følger efter min opfattelse af retssikkerhedslovens § 10, at en myndighed ud fra alle de oplysninger, som myndigheden er i besiddelse af, skal foretage en samlet vurdering af, om der er grundlag for konkret mistanke. En mistankevurdering i en konkret sag kan således ikke foretages isoleret fra relevante oplysninger, som myndigheden er i besiddelse af i andre sager, uanset om sagerne i øvrigt har nogen sammenhæng.

På baggrund af oplysningerne fra Panama Papers efterspurgte SKAT i pkt. 10 i materialeindkaldelsen af 6. februar 2017 følgende: ”10. a) Oplysning om dine eventuelle personlige konti/depoter i udlandet for årene 2006-2015. b) Kontoudtog, depotopgørelser, transaktionsbilag samt en opgørelse af kapitalgevinster for alle årene.”

SKAT havde efter min vurdering ikke grundlag for at udelukke, at visse af de oplysninger, som blev efterspurgt i det ovenfor citerede pkt. 10, kunne have betydning for bedømmelsen af den (formodede) lovovertrædelse, som mistankegrundlaget i rentesagen vedrørte. Jeg går desuden ud fra, at oplysningerne i pkt. 10 blev efterspurgt, fordi de også kunne have betydning for bedømmelsen af sagerne om Panama Papers. På samme måde bevirkede det forhold, at der forelå en konkret mistanke i rentesagen, efter min opfattelse, at oplysningspligten efter skattekontrollovens § 1 i hvert fald i et vist omfang heller ikke gjaldt for så vidt angår det materiale, som SKAT i materialeindkaldelsen af 6. februar 2017 pålagde borgeren at indsende på baggrund af oplysningerne fra Panama Papers.

Det er derfor min vurdering, at SKAT ikke kunne pålægge borgeren at indsende materiale til brug for sagerne om Panama Papers på den måde, som det blev gjort i materialeindkaldelsen af 6. februar 2017, jf. retssikkerhedslovens § 10, stk. 3.

6.4.2. Materialeindkaldelsen af 26. oktober 2017

Skattestyrelsen har i sin udtalelse af 20. november 2018 anført, at der ved udsendelsen af materialeindkaldelsen af 26. oktober 2017 forelå en konkret mistanke om et strafbart forhold, hvilket SKAT også tilkendegav i brevet af 21. december 2017 til borgeren. Det er således styrelsens vurdering, at SKAT efter en gennemgang af de oplysninger, som SKAT modtog fra Luxembourg den 2. august 2017, sammenholdt med de fuldmagter og selskabsretlige dokumenter angående selskabet registreret på De Britiske Jomfruøer, som blev købt af den anonyme kilde, opnåede en konkret mistanke om, at der var begået et strafbart forhold.

Jeg er enig med Skattestyrelsen/SKAT i, at de oplysninger, som SKAT modtog fra Luxembourg den 2. august 2017, sammenholdt med oplysningerne fra Panama Papers, gav SKAT (yderligere) grundlag for konkret mistanke – dvs. ud over det grundlag, der efter min opfattelse forelå i rentesagen, jf. pkt. 6.3

ovenfor. Jeg lægger til grund, at SKATs mistanke angik både indkomståret 2006 og de efterfølgende indkomstår.

I brevet af 21. december 2017 skrev SKAT til borgeren, at SKAT ved anmodningen om oplysninger den 26. oktober 2017 skulle have vejledt ham efter retssikkerhedslovens § 10, stk. 3. I udtalelsen af 20. november 2018 har Skattestyrelsen beklaget den manglende vejledning af borgeren i materialeindkaldelsen af 26. oktober 2017.

Jeg er enig i, at SKAT skulle have vejledt borgeren i forbindelse med materialeindkaldelsen af 26. oktober 2017. Jeg er også enig i, at det er beklageligt, at vejledningen (heller) ikke blev givet på dette tidspunkt.

Når der foreligger konkret mistanke, må skatteforvaltningen således før hver udsendelse af en materialeindkaldelse til den mistænkte borger foretage en konkret vurdering af, om de efterspurgte oplysninger kan have betydning for bedømmelsen af den formodede lovovertrædelse.

Hvis dette ikke kan udelukkes, skal skatteforvaltningen i forbindelse med materialeindkaldelsen vejlede om, at borgeren ikke har pligt til at meddele oplysninger.

6.5. Agterskrivelserne af 18. september 2017

Jeg er som anført i pkt. 6.4.2 ovenfor enig med Skattestyrelsen/SKAT i, at de oplysninger, som SKAT modtog fra Luxembourg den 2. august 2017, sammenholdt med oplysningerne fra Panama Papers, gav SKAT grundlag for (yderligere) konkret mistanke – dvs. ud over det grundlag, der efter min opfattelse forelå i rentesagen, jf. pkt. 6.3 ovenfor.

Skattestyrelsen har anført, at en agterskrivelse falder uden for anvendelsesområdet for retssikkerhedslovens § 10, idet borgeren ikke har pligt til at komme med bemærkninger.

Det er jeg enig i.

Det fremgår imidlertid af forarbejderne til retssikkerhedsloven og den juridiske litteratur, at en myndighed også i tilfælde, hvor der selv uden en mistanke om et strafbart forhold ikke ville have været pligt til at give oplysninger, i fornødent omfang i forbindelse med en anmodning om at modtage oplysninger bør vejlede en mistænkt person om, at vedkommende ikke har pligt til at afgive oplysninger af betydning for forhold, som mistanken omfatter, jf. pkt. 4.2 ovenfor.

Desuden forstår jeg SKATs juridiske vejledning 2017-2, pkt. A.C.1.6.1 – og den gældende juridiske vejledning 2019-2, pkt. A.C.1.6.1, som indholdsmæssigt svarer til version 2017-2 – sådan, at skatteforvaltningen bl.a. ved udsendelse af en agterskrivelse i fornødent omfang bør vejlede en mistænkt person om, at vedkommende ikke har pligt til at afgive oplysninger, der har betydning for det forhold, som mistanken omfatter.

Når skatteforvaltningen sender en agterskrivelse til en borger, som er under konkret mistanke – og agterskrivelsen angår forhold, som er omfattet af mistanken – er det på den baggrund min opfattelse, at skatteforvaltningen bør vejlede om, at borgeren ikke har pligt til at meddele oplysninger. Skattestyrelsen har i udtalelsen af 9. september 2019 erklæret sig enig heri.

Det er således min opfattelse, at SKAT i forbindelse med agterskrivelserne af 18. september 2017 burde have vejledt borgeren om, at han ikke havde pligt til at meddele oplysninger af betydning for de forhold, som var omfattet af SKATs konkrete mistanke.

Jeg forstår Skattestyrelsens udtalelse af 9. september 2019 sådan, at Skattestyrelsen er enig i dette.

7. Konsekvenser for det konkrete sagskompleks mv.

7.1. I det foreliggende konkrete sagskompleks har jeg undersøgt, om SKAT ved udsendelsen af materialeindkaldelser og agterskrivelser havde grundlag for en konkret mistanke om en strafbar lovovertrædelse, og om SKAT i så fald opfyldte sin pligt til at vejlede borgeren.

Jeg har ikke undersøgt andre forhold i sagskomplekset, herunder om de trufne afgørelser om skatteansættelse er materielt korrekte, og jeg er ikke bekendt med status i sagskomplekset på nuværende tidspunkt.

7.2. Skattestyrelsen har i udtalelsen af 9. september 2019 anført, at der i det konkrete sagskompleks ikke foreligger ulovligt tilvejebragte oplysninger, idet skatteyderen, på trods af den manglende vejledning, ikke indsendte de udbedte oplysninger til skattemyndighederne. I udtalelsen af 9. september 2019 har Skattestyrelsen herefter samlet set vurderet, at manglende overholdelse af retssikkerhedslovens § 10 ikke vil medføre konsekvenser for afgørelserne i det konkrete sagskompleks.

Denne vurdering giver mig ikke anledning til bemærkninger.

7.3. Det kan desuden ikke udledes af mine konklusioner i forhold til det foreliggende konkrete sagskompleks, at der også er begået fejl i de andre sager, som er indledt på baggrund af de 176 materialeindkaldelser, der er omtalt i udtalelsen af 22. oktober 2018 (sagen FOB 2018-30). Jeg henviser i den forbindelse til, at undersøgelsen i FOB 2018-30 som nævnt ovenfor generelt ikke gav ombudsmanden grund til at antage, at der på tidspunktet for udsendelsen af disse indkaldelser var grundlag for konkret mistanke mod borgere, som blev pålagt at give oplysninger.

Skattestyrelsen har i udtalelsen af 9. september 2019 oplyst, at det konkrete sagskompleks, som ombudsmanden har behandlet i denne redegørelse, adskiller sig fra de øvrige sager i Panama Papers-komplekset ved, at der i det konkrete sagskompleks for den samme skatteyder verserede to sager – Panama-sagen og rentesagen. I den forbindelse har styrelsen anført, at en samtidig behandling af forskellige oplysninger ikke har fundet sted i andre af Panama Papers-sagerne, og at der således ikke er andre sager i Panama Papers-komplekset, hvor der på forhånd forelå kontroloplysninger ud over det, der fremgik af det købte materiale.

Skattestyrelsen har herefter ikke umiddelbart fundet anledning til at foretage en fornyet gennemgang af de øvrige 175 Panama Papers-sager.

Som nævnt ovenfor følger det efter min opfattelse af retssikkerhedslovens § 10, at en myndighed ud fra alle de oplysninger, som myndigheden er i besiddelse af, skal foretage en samlet vurdering af, om der er grundlag for konkret mistanke. En mistankevurdering i en konkret sag kan således ikke foretages isoleret fra relevante oplysninger, som myndigheden i øvrigt er i besiddelse af. Det er tilfældet, uanset om sagerne i øvrigt har nogen sammenhæng.

Jeg bemærker i den forbindelse, at det fremgår af ombudsmandens udtalelse af 22. oktober 2018 (FOB 2018-30), at SKAT til brug for den generelle undersøgelse vedrørende de 176 materialeindkaldelser, som SKAT udsendte på baggrund af Panama Papers, bl.a. sendte ombudsmanden en kopi af dokumenterne i en af de sager, som var mest oplyst på tidspunktet for udsendelsen af materialeindkaldelserne. SKAT anførte, at oplysningerne på den pågældende sag omfattede "basisdokumenter og et lånedokument samt oplysninger fra Money Transfer Projektet".

Jeg går ud fra, at Skattestyrelsen i lyset af mine bemærkninger vil vurdere, om der er grundlag for nærmere at gennemgå (en eller flere af) de øvrige Panama Papers-sager.

Jeg beder Skattestyrelsen om at oplyse mig om resultatet af denne vurdering.

7.4. Skattestyrelsen har endelig oplyst, at der alene er én Panama Papers-sag, hvor der er modtaget materiale på baggrund af en agterskrivelse uden vejledning om selvinkriminering, og hvor materialet har medført en yderligere forhøjelse. Den pågældende sag er påklaget af borgeren til Skatteankestyrelsen. Skattestyrelsen vil orientere Skatteankestyrelsen om det passerede i denne sag.

På den baggrund giver min undersøgelse af det konkrete sagskompleks ikke anledning til, at jeg foretager mig mere i relation til agterskrivelserne i de øvrige sager, som blev indledt ved de 176 materialeindkaldelser.

Med venlig hilsen



Niels Fenger

Sagsfremstilling

I det konkrete sagskompleks sendte SKAT den 16. august 2016 en materialeindkaldelse til borgeren. I materialeindkaldelsen er bl.a. anført følgende:

> **"SKAT har brug for oplysninger fra dig**
>
> For at vi kan behandle opgørelsen af din skat for 2013-2014, har vi brug for følgende oplysninger:
>
> 1. Dokumentation for hvornår du har oprettet bankkonti/depoter i udlandet.
> 2. Nærmere redegørelse samt dokumentation for hvorfra aktiverne deponeret i Luxembourg stammer fra, herunder oplysning om, hvad der har været formålet med oprettelsen af disse konti/depoter
> 3. Dokumentation for modtaget afkast af aktiver deponeret i udlandet samt kursværdien heraf i form af konto/depotoversigter eller lignende for perioden 1. januar 2006 til 31. december 2015.
> 4. Såfremt du har betalt skat af afkastet af dine aktiver i udlandet, bedes du indsende dokumentation herfor.
> 5. Såfremt du har solgt værdipapirer deponeret i udlandet, bedes du indsende dokumentation for købs- og salgsprisen på de enkelte værdipapirer samt en avanceopgørelse for hvert enkelt salg med oplysning om, hvorledes salget er selvangivet.
> 6. Vedlagte blanketter V og K bedes returneret i udfyldt stand. Vejledning om blanketterne kan findes på SKATs hjemmeside: (...)
>
> Vi behandler din opgørelse på baggrund af tidligere modtagne kontroloplysninger og fordi vi har modtaget oplysning om afkast af aktiver i Luxembourg, jf. vedlagte bilag.
>
> Vi behandler din opgørelse, fordi reglerne om, at vi kan bede om oplysninger til bl.a. kontrol af selvangivelsen, står i skatteforvaltningslovens § 1 og skattekontrollovens § 1.
>
> Vi beder dig sende os oplysningerne, så vi har dem senest den 8. september 2016. (…)
>
> **Love og regler**
> Reglerne om, at vi kan bede om oplysninger til bl.a. kontrol af selvangivelsen, står i skatteforvaltningslovens § 1 og skattekontrollovens § 1."

Da SKAT ikke modtog materialet fra borgeren, sendte SKAT rykkere den 28. oktober og den 13. december 2016.

I rykkeren af 13. december 2016 anførte SKAT bl.a. følgende:

> ”Hvis du ikke sender oplysningerne, vil vi kontakte [bank] i Luxembourg for at få dem. Det betyder, at du skal betale udgiften, hvis [banken] i Luxembourg kræver betaling for at finde og sende oplysningerne.
>
> Herefter vil vi fastsætte din skattepligtige indkomst efter et skøn. Reglerne står i skattekontrollovens § 6, stk. 6 og § 5, stk. 3, jf. § 3, stk. 4.”

Den 6. februar 2017 sendte SKAT en yderligere materialeindkaldelse til borgeren på baggrund af oplysninger fra Panama Papers. I materialeindkaldelsen er bl.a. anført følgende:

> **”SKAT har brug for oplysninger**
>
> SKAT har købt en række oplysninger om danskeres ejerskab af offshore selskaber. Der er tale om en række selskabsretlige oplysninger, og ved en gennemgang af disse oplysninger har SKAT konstateret, at du er tildelt ’power of attorney’ over selskabet (…) beliggende på De Britiske Jomfruøer. (…)
>
> …
>
> Derfor bedes du sende følgende:
>
> 1. Redegørelse for selskabets aktivitet.
> 2. Selskabsretlige dokumenter, herunder stiftelsesdokumenter, vedtægter, fuldmagtforhold, ejeraftaler mv.
> 3. Kopi af al korrespondance vedrørende stiftelse af selskabet.
> 4. Regnskaber og tilhørende kontospecifikationer for perioden fra selskabets stiftelse til i dag.
> 5. Oversigt over selskabets ejerkreds for perioden fra selskabets stiftelse til i dag.
> 6. Oplysninger om eventuelle økonomiske transaktioner mellem dig og selskabet, herunder kapitalindskud, lånemellemværender, kautionsforhold og udbytte i perioden fra selskabets stiftelse til i dag.
> 7. a) Oplysning om selskabets bankforbindelser i perioden fra selskabets stiftelse og frem til i dag.
> b) Kontoudtog, depotopgørelser og transaktionsbilag for samme periode.
> 8. Oplysning om eventuelle hæve-/kreditkort tilknyttet selskabets konti.
> 9. Såfremt du har ejerskab/rådighed over andre udenlandske selskaber, fonde, trusts, foreninger eller lignende, bedes tilsvarende oplysninger (1-8) indsendt for hver af disse enheder.

10. a) Oplysning om dine eventuelle personlige konti/depoter i udlandet for årene 2006-2015.
b) Kontoudtog, depotopgørelser, transaktionsbilag samt en opgørelse af kapitalgevinster for alle årene.

Vi beder dig sende os oplysningerne nævnt i pkt. 1-10, så vi har dem senest den 7. marts 2017. (…)

…

SKAT har gentagne gange bedt om oplysninger for 2013 og 2014, om indestående og afkast vedrørende konti og depoter fra [bank] i Luxembourg.

Materialet ses endnu ikke modtaget, hvorfor vi tillige beder dig om at du indsender følgende materiale:

A. Dokumentation for hvornår du har oprettet bankkonti/depoter i udlandet.
B. Nærmere redegørelse samt dokumentation for hvorfra aktiverne deponeret i Luxembourg stammer fra, herunder oplysning om, hvad der har været formålet med oprettelsen af disse konti/depoter
C. Dokumentation for modtaget afkast af aktiver deponeret i udlandet samt kursværdien heraf i form af konto/depotoversigter eller lignende for perioden 1. januar 2006 til 31. december 2015.
D. Såfremt du har betalt skat af afkastet af dine aktiver i udlandet, bedes du indsende dokumentation herfor.
E. Såfremt du har solgt værdipapirer deponeret i udlandet, bedes du indsende dokumentation for købs- og salgsprisen på de enkelte værdipapirer samt en avanceopgørelse for hvert enkelt salg med oplysning om, hvorledes salget er selvangivet.
F. Tidligere fremsendte blanketter V og K bedes returneret i udfyldt stand. Vejledning om blanketterne kan findes på SKATs hjemmeside:
(...)

Love og regler

…

Reglerne om, at vi kan bede om oplysninger fra dig og selskabet, fremgår af skattekontrollovens § 1, stk. 1. Efter bestemmelsen er der pligt til at indsende de efterspurgte oplysninger."

Den 28. april 2017 sendte SKAT en agterskrivelse med forslag om forhøjelse af borgerens indkomst for 2013 med renteindtægter fra Luxembourg på 103.945 kr.

Grundlaget for agterskrivelsen var de kontroloplysninger fra Luxembourg, som var baggrunden for materialeindkaldelsen af 16. august 2016. Agterskrivelsen blev sendt til borgeren med frist for eventuelle bemærkninger til den 22. maj 2017.

Den 3. maj 2017 sendte SKAT en bistandsanmodning (anmodning om udveksling af oplysninger) til skattemyndighederne i Luxembourg. I anmodningen er der henvist til oplysningerne fra Panama Papers om, at et selskab på De Britiske Jomfruøer havde tildelt borgeren "power of attorney".

På den baggrund bad SKAT skattemyndighederne i Luxembourg om oplysninger vedrørende konti, som tilhørte borgeren eller selskabet.

I anmodningen anførte SKAT bl.a. følgende: "We have reason to believe that all income from the accounts etc. in Luxembourg are tax liable personally to [borgerens navn]."

Den 30. maj 2017 traf SKAT en afgørelse, hvor den foreslåede forhøjelse i agterskrivelsen af 28. april 2017 blev fastholdt. I afgørelsen er bl.a. anført følgende:

> "SKAT har gennemgået grundlaget for din skat for 2006 til 2015.
>
> Afgørelse for skatteårene 2006 til 2012, samt 2014 og 2015 vil blive behandlet i et særskilt forslag.
>
> Resultatet er, at vi foreslår at ændre dine renteindtægter for 2013 med i alt 103.945 kr.
>
> Du har ikke reageret på vores forslag af 28. april 2017, hvorfor SKAT formoder du er enig.
>
> Under henvisning til forslaget fremsendes hermed afgørelse, som svarer til tidligere fremsendte forslag for 2013.
>
> Selvom vi har gennemgået grundlaget for din skat, udelukker det ikke, at vi på et senere tidspunkt vil se på samme periode igen.
>
> **SKATs ændringer**

2013
Renter fra Luxembourg 103.920 kr.

Sagsfremstilling og begrundelse

1. Renteindtægter

1.1. De faktiske forhold

Du har boet i Danmark på adressen (…) fra (…) frem til din udrejse til (…) den (…).

Du har således boet i Danmark hele 2013.

Vi har fra skattemyndighederne i Luxembourg modtaget oplysninger om renteindtægter fra dine konti ved [bank] Luxembourg. (…)

…

SKAT har gentagne gange bedt om oplysninger for 2013 og 2014, om indestående og afkast vedrørende konti og depoter fra [bank] i Luxembourg, senest den 28. marts 2017 er der bedt om følgende materiale:

A. Dokumentation for hvornår du har oprettet bankkonti/depoter i udlandet.
B. Nærmere redegørelse samt dokumentation for hvorfra aktiverne deponeret i Luxembourg stammer fra, herunder oplysning om, hvad der har været formålet med oprettelsen af disse konti/depoter.
C. Dokumentation for modtaget afkast af aktiver deponeret i udlandet samt kursværdien heraf i form af konto/depotoversigter eller lignende for perioden 1. januar 2006 til 31. december 2015.
D. Såfremt du har betalt skat af afkastet af dine aktiver i udlandet, bedes du indsende dokumentation herfor.
E. Såfremt du har solgt værdipapirer deponeret i udlandet, bedes du indsende dokumentation for købs- og salgsprisen på de enkelte værdipapirer samt en avanceopgørelse for hvert enkelt salg med oplysning om, hvorledes salget er selvangivet.
F. Tidligere fremsendte blanketter V og K bedes returneret i udfyldt stand. Vejledning om blanketterne kan findes på SKATs hjemmeside: (…)

Fristen for indsendelse var den 18. april 2017.

SKAT har endnu ikke modtaget de oplysninger vi har bedt om.

Du har ikke selvangivet renter eller afkast fra udlandet.

1.2. Dine bemærkninger

Du har ikke fremsendt bemærkninger til forslag af 28. april 2017.

…

1.4. SKATs bemærkninger og begrundelse

Du er fuldt skattepligtig til Danmark, da du har bopæl i Danmark, jf. kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1.

Der er ikke modtaget dokumentation for eventuel betalt skat af renterne fra depotet i Luxembourg, hvorfor der ikke forekommer en dobbeltbeskatningskonflikt.

Efter statsskattelovens § 4, (globalindkomstprincippet), betragtes din samlede årsindkomst, uanset om indkomsten stammer fra ind- eller udland, som skattepligtig indkomst.

Efter § 4 stk. 1, litra e fremgår det, at renter betragtes som skattepligtig indkomst. Efter personskattelovens § 4, stk. 1 beskattes renter som kapitalindkomst.

Der er ikke modtaget dokumentation, hvorfor SKAT har valgt, at beskatte renterne på baggrund af de oplysninger vi har modtaget fra Luxembourg.

Ud fra nationalbankens gennemsnitskurs for skatteåret 2013, er de modtagne renteoplysninger, der er oplyst i EUR, omregnet til danske kroner ved kurs 745,80."

Den 30. maj 2017 skrev SKAT følgende i et notat på sagen:

"Ingen reaktion på forslaget, hvorfor der udskrives en enslydende afgørelse der skal vedrøre ændringen for 2013.

Indkomstårene 2006 til 2012 og for 2014 og 2015 behandles når der modtages materiale fra Kompetent Myndighed.

Afgørelsen udløser en merskat på 50.778 kr., hvorfor sagen burde sendes til bøde og dette forhold burde være nævnt i afgørelsen.
Ved en fejl blev dette glemt.

> Efterfølgende kontaktes afdelingens kontaktperson i straf der oplyste at når fristen for afgørelsen er overstået skal sagen alligevel sendes til vurdering for bøde, har vi endnu ikke fået afgjort de øvrige år oplyses dette under øvrige bemærkninger, om at der er kontrol for øvrige år."

Den 2. august 2017 modtog SKAT oplysninger fra skattemyndighederne i Luxembourg som svar på bistandsanmodningen.

Den 18. september 2017 sendte SKAT en agterskrivelse med forslag om forhøjelse af borgerens indkomst for 2006 med maskeret udbytte på 1.655.403 kr. fra selskabet, som var stiftet på De Britiske Jomfruøer.

Den 18. september 2017 sendte SKAT desuden en agterskrivelse med forslag om, at dette selskab blev gjort skattepligtigt til Danmark, og at selskabets skattepligtige indkomst for 2006 blev fastsat til 1.517.798 kr. Agterskrivelserne blev sendt til borgeren med frist for eventuelle bemærkninger til den 11. oktober 2017.

Grundlaget for agterskrivelserne var oplysningerne fra Panama Papers og de oplysninger, som SKAT havde modtaget fra Luxembourg den 2. august 2017. Indkomståret 2006 blev behandlet adskilt fra de efterfølgende indkomstår for at undgå formueretlig forældelse, jf. skatteforvaltningslovens § 34 a.

I agterskrivelsen af 18. september 2017 vedrørende borgeren er bl.a. anført følgende:

> **"Hvis du er enig**
> Er du enig i forslaget, behøver du ikke gøre noget. Efter den 11. oktober 2017 sender vi en afgørelse til dig, som svarer til dette forslag.
>
> **Hvis du ikke er enig**
> Er du ikke enig i forslaget, beder vi dig komme med dine bemærkninger senest den 11. oktober 2017. Du kan enten ringe eller skrive til os. Hvis du ønsker et møde, beder vi dig ringe for at aftale en tid. Husk at tage dette brev med til mødet.
>
> Derefter sender vi et nyt brev til dig, hvor vi har taget stilling til dine bemærkninger."

I agterskrivelsen af 18. september 2017 vedrørende selskabet er der en indholdsmæssigt tilsvarende meddelelse om eventuelle bemærkninger mv.

I brev af 11. oktober 2017 rejste borgeren over for SKAT spørgsmål i relation til selvinkrimineringsforbuddet i Den Europæiske Menneskerettighedskonventions artikel 6.

Den 26. oktober 2017 sendte SKAT endnu en materialeindkaldelse til borgeren. I materialeindkaldelsen er bl.a. anført følgende:

> **"SKAT har brug for oplysninger fra dig**
>
> SKAT har i forbindelse med gennemgangen af kontoudskrifter fra [bank], Luxembourg, modtaget i forbindelse med en igangværende sag angående selskabet [på De Britiske Jomfruøer], konstateret en række overførsler. Der er blandt andet tale om overførsler til [et andet selskab].
>
> Transaktionerne fremgår af (…).
>
> På baggrund af disse oplysninger ønsker SKAT at foretage en vurdering af, om transaktionerne medfører personlig beskatning hos dig.
>
> Endvidere ønsker SKAT oplysninger om dine personlige konti/depoter i udlandet til brug for kontrol af opgørelsen af din skattepligtige indkomst i årene 2013-2015.
>
> For at vi kan behandle opgørelsen af din skat for 2013-2015, har vi brug for følgende oplysninger:
>
> 1. Redegørelse for din relation til [det andet selskab].
> 2. Redegørelse for selskabets aktivitet.
> 3. Selskabsretlige dokumenter, herunder stiftelsesdokumenter, vedtægter, fuldmagtsforhold, ejeraftaler, ansættelseskontrakter mv.
> 4. Regnskaber, tilhørende kontospecifikationer og kontoudskrifter for perioden fra selskabets stiftelse til i dag.
> 5. Oversigt over selskabets ejerkreds for perioden fra selskabets stiftelse til i dag.
> 6. Der overføres den 27. juni 2013 et beløb på 180.000 EUR fra [selskabet på De Britiske Jomfruøer] til [det andet selskab]. Hvad dækker dette beløb over og hvorfor gennemføres denne transaktion?
> 7. Der overføres den 24. marts 2014 et beløb på 139.702 EUR fra din personlige konto i [bank] til [det andet selskab]. Hvad dækker dette beløb over og hvorfor gennemføres denne transaktion?
> 8. Der modtages den 20. marts 2014 et beløb på 132.300 EUR på din personlige konto i [bank]. Der er tale om en transaktion der benævnes 'from (…)' (…). Hvad dækker dette beløb over og hvor kommer pengene fra?
> 9. Oplysning om eventuelle hæve-/kreditkort tilknyttet selskabets konti.
> 10. Dokumentation for hvornår du har oprettet bankkonti/depoter i udlandet.

11. Dokumentation for modtaget afkast af aktiver deponeret i udlandet samt kursværdien heraf i form af konto/depotoversigter eller lignende for perioden 1. januar 2013 til 7. februar 2016.
12. Såfremt du har betalt skat af afkastet af dine aktiver i udlandet, bedes du indsende dokumentation herfor.
13. Såfremt du har solgt værdipapirer deponeret i udlandet, bedes du indsende dokumentation for købs- og salgsprisen på de enkelte værdipapirer samt en avanceopgørelse for hvert enkelt salg med oplysning om, hvorledes salget er selvangivet.
14. Tidligere fremsendte blanketter V og K bedes returneret i udfyldt stand. Vejledning om blanketterne kan findes på SKATs hjemmeside:
(...)

Vi beder dig sende os oplysningerne, så vi har dem senest den 20. november 2017. (…)

Love og regler
Reglerne om, at vi kan bede om oplysninger til bl.a. kontrol af selvangivelsen, står i skattekontrollovens § 1. SKATs opgaver er beskrevet i skatteforvaltningslovens § 1."

I en e-mail af 20. november 2017 meddelte advokaten SKAT, at han var indtrådt i sagskomplekset som advokat for borgeren.

Den 30. november 2017 traf SKAT to afgørelser, hvor de foreslåede forhøjelser i de ovennævnte agterskrivelser af 18. september 2017 blev fastholdt. SKAT meddelte dog efterfølgende i breve af 21. december 2017, at afgørelserne var ugyldige som følge af en høringsfejl. I et telefonnotat af 5. januar 2018 har SKAT vedrørende høringsfejlen anført, at SKAT havde inddraget væsentlige yderligere faktiske oplysninger i afgørelsen i forhold til det, der var anført i forslaget (agterskrivelsen).

I udtalelsen af 20. november 2018 har Skattestyrelsen anført, at indkomståret 2006 var udskilt til særskilt behandling af fristhensyn, da behandling af indkomståret 2006 blev forældet den 20. september 2017.

I et brev af 4. december 2017 rejste advokaten over for SKAT spørgsmål i relation til retssikkerhedslovens § 10.

I et brev af 21. december 2017 skrev SKAT til borgeren, at der på tidspunktet for afsendelsen af materialeindkaldelsen af 26. oktober 2017 forelå konkret mistanke om, at han havde begået en strafbar lovovertrædelse. I brevet vejledte SKAT borgeren om selvinkriminering efter retssikkerhedslovens § 10, stk. 3, og SKAT anførte, at en sådan vejledning skulle være givet i materialeindkaldelsen af 26. oktober 2017.

Den 1. februar 2018 sendte SKAT to agterskrivelser vedrørende henholdsvis borgerens og selskabets skat for årene 2007-2015. Baggrunden for forslagene var oplysningerne fra Panama Papers og de oplysninger, som SKAT havde modtaget fra skattemyndighederne i Luxembourg den 2. august 2017.

Advokaten gav i et brev af 17. april 2018 ombudsmanden oplysninger om det konkrete sagskompleks. I brevet har advokaten bl.a. anført følgende:

> "…
>
> Det er således min klients og min overbevisning, at SKAT allerede i forbindelse med overvejelserne om et eventuelt køb af oplysningerne fra PP har haft en formodning om, at lækagen kunne udnyttes til gavn for statskassen. Hvorfor ellers bruge seks millioner kroner til formålet? Når der tages højde for forløbet i min klients sag, fra SKATs første udnyttelse af oplysninger vedrørende [Panama Papers] i deres materialeindkaldelse for indkomstårene 2013-2014 den 16. august 2016 – før skatteministerens pressemeddelelse, og før købet af oplysningerne – og frem til dags dato, er der ingen tvivl om, at SKAT har haft en konkret mistanke allerede på et meget tidligt tidspunkt – senest 16. august 2016.
>
> Af den årsag burde min klient have været oplyst om sine rettigheder i henhold til RSL § 10 allerede på det tidspunkt, men senest i forbindelse med den senere materialeindkaldelse for indkomstårene 2006-2015 af 6. februar 2017. Dvs. den materialeindkaldelse, der på de fleste punkter er identisk med den, der har foranlediget ombudsmandens undersøgelse."

Den 26. april 2018 traf SKAT to afgørelser på baggrund af de ovennævnte agterskrivelser af 1. februar 2018.

I et brev af 22. oktober 2018, som var vedlagt redegørelsen af 22. oktober 2018 (FOB 2018-30) og advokatens brev af 17. april 2018, skrev ombudsmanden bl.a. følgende til Skattestyrelsen:

> "Som det fremgår af pkt. 3.3 i min redegørelse, har jeg fra en advokat modtaget oplysninger om et konkret sagskompleks, hvor der efter det oplyste er udsendt en materialeindkaldelse på baggrund af Panama Papers.
>
> Jeg beder Skattestyrelsen om en udtalelse vedrørende disse sager.
>
> I advokatens brev af 17. april 2018 oplyses bl.a. følgende (…):

- Advokatens klient har fra SKAT modtaget materialeindkaldelser af 16. august 2016 og 6. februar 2017 (…).

- Klienten er en af de 176 borgere, som SKAT har sendt materialeindkaldelser til foranlediget af Panama Papers, og materialeindkaldelsen af 6. februar 2017 er i al væsentlighed i overensstemmelse med den materialeindkaldelse, som ombudsmanden sendte til SKAT i anonymiseret form ved brev af 8. marts 2017 (…).

- Materialeindkaldelsen af 6. februar 2017 vedrører indkomstårene 2005-2017, og i materialeindkaldelsen efterspørges der specifikt oplysninger vedrørende indkomstårene 2013-2014 (…).

- Materialeindkaldelsen af 6. februar 2017 har ingen referencer til selvinkriminering eller retssikkerhedslovens § 10 (…).

- Vedrørende indkomståret 2013 udsendes der agterskrivelse den 28. april 2017, og der træffes afgørelse den 30. maj 2017 (…).

- I et sagsnotat af 30. maj 2017 fra SKAT er det bl.a. anført, at afgørelsen udløser en merskat, og at sagen burde sendes til bøde (…).

- Det er advokatens opfattelse, at SKAT på et meget tidligt tidpunkt – senest den 16. august 2016 – har haft en konkret mistanke i sagen (…).

- Det er endvidere advokatens opfattelse, at hans klient burde have været oplyst om sine rettigheder efter retssikkerhedslovens § 10 allerede på det tidspunkt og senest i forbindelse med materialeindkaldelsen af 6. februar 2017 (…).

Jeg beder venligst Skattestyrelsen om **inden 4 uger** at udtale sig om det, som er anført i advokatens brev af 17. april 2018, s. 1-15, vedrørende SKATs indhentelse af oplysninger og mistankevurdering.

I den forbindelse beder jeg Skattestyrelsen redegøre for, om der fremkom nye oplysninger i det konkrete sagskompleks i tidsrummet fra afsendelsen af materialeindkaldelsen af 6. februar 2017 til sagsnotatet af 30. maj 2017, hvor det anføres, at sagen burde være 'sendt til bøde'.

Endvidere beder jeg Skattestyrelsen om samtidig at sende mig dokumenterne i det konkrete sagskompleks, som er omtalt i advokatens brev af 17. april 2018. Jeg beder om at modtage dokumenterne i ikke-anonymiseret form. Advokaten har oplyst, at sagerne i det konkrete sagskompleks har følgende sags-id:

Person: 198986359, 209397187 og 235412784
Selskab: 238162038 og 238452490"

Skattestyrelsen har efterfølgende sendt dokumenterne i sagskomplekset og en udtalelse dateret 20. november 2018 (en revideret udgave af udtalelsen er sendt den 5. december 2018).

I udtalelsen har Skattestyrelsen bl.a. anført følgende:

"Skattestyrelsens generelle bemærkninger til sagskomplekset

SKAT afholdt den 17. januar 2018 et møde med den pågældende advokat vedrørende det omhandlede sagskompleks.

Det fremgår af mødereferatet fra dette møde, at rådgiver havde anmodet om et sonderingsmøde (…).

Det fremgår ligeledes af mødereferatet, at advokaten under mødet blev oplyst om, at drøftelsen mellem SKAT og ham, ikke ville kunne angå konkrete forhold i hans klients sag, når samtykkeerklæringen for hans klient ikke var udfyldt, da dette ville stride imod selvinkrimineringsforbuddet. Mødet havde derved en karakter af en generel drøftelse, hvorfor samtykkeerklæringen ikke blev underskrevet på daværende tidspunkt efter ønske fra advokaten og dennes klient.

Efter SKATs fremsendelse af forslagene til ændringer for indkomstårene 2007-2015, den 1. februar 2018, har SKAT løbende modtaget indsigelser og anmodninger om aktindsigt fra advokaten vedrørende sagskomplekset.

I forlængelse af SKATs behandling af sagskomplekset har advokaten endvidere den 26. april 2018 sendt en klage til fagdirektør i Skattestyrelsen, Særlig Kontrol, [fagdirektør], vedrørende sagsbehandlingen. Der henvises til [fagdirektørs] brev til advokaten af 27. juni 2018, for en nærmere belysning af forløbet. (…)

Advokatens brev til ombudsmanden af 17. april 2018

Advokaten anfører i sit brev til ombudsmanden (…):

'Min klient har på intet tidspunkt villet deltage i oplysningen af sagen, da han har påberåbt sig sin ret til ikke at medvirke i overensstemmelse med grundlæggende rettigheder, dvs. EUC [EU's charter om grundlæggende rettigheder] og retssikkerhedsloven (RSL)'.

(…) i brevet under overskriften:'20. september 2016: Sagen oprettes med første af fem sagsid'er, anfører advokaten:

'Ifølge de akter, vi har modtaget til dato, oprettes denne sag først 20. september 2016, dvs. få dage efter, at SKAT har købt oplysningerne relateret til PP [Panama Papers]'.

Den pågældende sag, som advokaten henviser til, er oprettet den 20. september 2016, under sagsid 209397187 vedrørende advokatens klient. Følgende fem sagsid'er repræsenterer fem selvstændige sager, vedrørende dennes klient:

Sagsid:	Vedrørende:	For indkomstår:
235412784	Fysisk person – Panama Papers	2007 - 2015
238452490	Selskabssag – Panama Papers	2007 - 2015
209397187	Fysisk person – Panama Papers	2006
238162038	Selskabssag – Panama Papers	2006
198986359	Fysisk person – Beskatning af renter fra udlandet	2013 - 2014

Det er vigtigt at skelne de enkelte sager fra hinanden.

Sagsid 198986359
Sagen omhandler en fysisk person og beskatning af renter fra udlandet for indkomstårene 2013/2014. Sagen er startet op den 23. marts 2016, og SKAT sendte en materialeindkaldelse den 16. august 2016 (…).

Sagen er startet op på baggrund af modtagne kontroloplysninger fra Luxembourg, (…), der omhandler afkast af aktiver for 2013 og 2014 fra en privat konto i Luxembourg.

Sagsid 235412784, 238452490, 209397187 og 238162038
Panama Papers sagerne, er alle startet op den 20. september 2016. SKAT sendte i den forbindelse en materialeindkaldelse den 6. februar 2017 (…). Disse sager er startet på baggrund af de oplysninger, som SKAT købte af en anonym kilde i september 2016, og omhandler et selskab registreret på De Britiske Jomfruøer og de transaktioner, der foretages mellem selskabet og advokatens klient. I den forbindelse blev indkomståret 2006 udskilt til særskilt behandling af fristhensyn, da behandling af indkomståret 2006 blev forældet den 20. september 2017.

2. Materialeindkaldelsen af 16. august 2016

Advokaten anfører (…) i brevet til ombudsmanden følgende om materialeindkaldelsen af 16. august 2016:

'Heri anmodes han om at give SKAT oplysninger vedrørende udenlandske renteindtægter for indkomstårene 2013-2014. Det er disse oplysninger, der henvises til i den ovenfor omtalte materialeindkaldelse afledt af PP, dateret 6. februar 2017.

I SKATs materialeindkaldelse af 16. august 2016 indgår et bilag, vedlagt som 'bilag 1, Kontroloplysninger fra udlandet, Land: Luxembourg'. SKAT har produceret en tabel med tre poster. For hver post angives blandt andet personoplysninger, bank, valuta og et beløb. 'Renteindtægt' nævnes ikke. For to af beløbene angives 2013 som indkomstår, mens indkomståret for det tredje er 2014. Der er ingen kildeangivelse, og SKAT har ikke oplyst os om SKATs grundlag for udarbejdelsen af bilag 1.'

I afsnittet ovenfor (…) angiver han:

'Vi formoder, at min klients bank uopfordret har sendt disse oplysninger til SKAT'.

SKAT har modtaget en række kontroloplysninger fra Luxembourg, som led i en løbende udveksling af oplysninger om renteindtægter. Dette skete efter det dagældende EU-direktiv 2003/48/EF (Rentebeskatningsdirektivet), hvorefter banker var forpligtede til at oplyse kildestaten, i dette tilfælde Luxembourg, om den retmæssige ejers identitet og bopæl, samt kontonummer på den konto, hvor en rentebetaling stammede fra, og information om selve rentebetalingen. Disse oplysninger blev efterfølgende udvekslet med SKAT.

I den forbindelse efterspurgte SKAT en række oplysninger hos skatteyder, med hjemmel i skattekontrollovens § 1, stk. 1, til kontrol af selvangivelsen, og til nærmere belysning af de modtagne oplysninger.

Da SKAT ikke modtog oplysningerne fra skatteyder, blev afgørelsen vedrørende beskatning af renterne for 2013 truffet på baggrund af de modtagne oplysninger fra Luxembourg.

3. Materialeindkaldelsen af 6. februar 2017

Advokaten anfører (…) i sit brev til ombudsmanden følgende om materialeindkaldelse af 6. februar 2017:

'Materialeindkaldelsen er derfor i al væsentlighed i overensstemmelse med den materialeindkaldelse, som ombudsmanden har modtaget fra

Advokatrådets Skatteudvalg, og som blev startskuddet på ombudsmandens egen drift undersøgelse ved PP'.

Han anfører videre:

'Min klients eksemplar af materialeindkaldelsen er dog individualiseret, da SKAT desuden specifikt efterspørger oplysninger vedrørende indkomstårene 2013-2014. Materialeindkaldelsen har ingen referencer til selvinkriminering eller RSL § 10.'

Skattestyrelsen kan bekræfte, at materialeindkaldelsen af 6. februar 2017 i al væsentlighed er enslydende med den materialeindkaldelse, som ombudsmanden har modtaget fra Advokatrådets Skatteudvalg i forbindelse med undersøgelsen af SKATs materialeindkaldelse i Panama Papers sagerne.

Herudover kan Skattestyrelsen bekræfte, at materialeindkaldelsen af 6. februar 2017 i forhold til advokatens klient er individuelt tilpasset, idet den henviser til materiale, der tidligere er blevet efterspurgt i forbindelse med klientens sag vedrørende renter fra konti i udlandet for 2013 og 2014.

SKAT har med hjemmel i skattekontrollovens § 1, stk. 1, efter modtagelsen af oplysningerne fra den anonyme kilde i forbindelse med Panama Papers, endnu engang forespurgt om materiale angående den private konto i banken i Luxembourg, ved materialeindkaldelsen af 6. februar 2017.

Anledningen til materialeindkaldelsen af 6. februar 2017 er derved ikke de modtagne kontroloplysninger vedrørende en privat konto i Luxembourg, men derimod oplysninger købt af en anonym kilde, som viser, at advokatens klient er tildelt en 'Power of Attorney' over et selskab beliggende på De Britiske Jomfruøer.

SKAT ønskede herefter at foretage en vurdering af, hvorvidt selskabet på De Britiske Jomfruøer var omfattet af dansk skattepligt, samt om selskabets økonomiske transaktioner, herunder transaktionerne med den fysiske person, medførte en beskatning hos den fysiske person.

SKAT var på tidspunktet for udsendelsen af materialeindkaldelsen, den 6. februar 2017 udelukkende i besiddelse af:

- Stiftelsescertifikat, der viser at selskabet er stiftet i overensstemmelse med lovgivningen på De Britiske Jomfruøer den 18. april 2005

- Bestyrelsesreferater, hvor der tages beslutninger om udpegning af direktører og udstedelse af Power of Attorney til klienten
- Register over selskabets registrerede direktører
- Tidsubegrænset fuldmagt udstedt til klienten
- Aktieregister der angiver to aktier udstedt til en mellemmand
- Power of Attorney udstedt til to navngivne privatpersoner, som giver dem ret til at udpege Morgan & Morgan Trust Corporation Limited som ny agent i stedet for Mossack Fonseca
- Oplysninger om renteindtægter modtaget i henhold til direktiv 2003/48/EF fra Luxembourg

Advokatens klient bidrager, som advokaten angiver i sit brev, ikke til oplysning af sagen. Det er først efter afsendelse af forslag for indkomståret 2006 af 18. september 2017 (…), at SKAT modtager en skrivelse fra advokatens klient (…), hvor klienten henviser til EUC. Materialeindkaldelsen af 6. februar 2017 og efterfølgende rykkere besvares ikke af klienten.

4. Agterskrivelse og afgørelse udsendt i sagen angående renter for 2013

Advokaten anfører (…) i brevet til ombudsmanden følgende:

'Materialeindkaldelsen af 16. august 2016 med bilag 1 udmønter sig i SKATs agterskrivelse af 28. april 2017 og siden i SKATs afgørelse dateret 30. maj 2017. Heri har SKAT truffet afgørelse vedrørende indkomståret 2013, hvorefter min klients indkomst forhøjes med summen af to af de tre beløb i bilag 1 fra 16. august 2016, nemlig de to beløb, for hvilke SKAT har angivet 2013 som indkomstår. Det tredje beløb, hvor indkomståret angives som 2014, indgår ikke i denne afgørelse, men inddrages først i agterskrivelsen for min klient for indkomstårene 2007-2014'.

Det er korrekt, at der den 30. maj 2017 træffes afgørelse i sagen om udenlandske renteindtægter for indkomståret 2013 (…). Den sidste kontroloplysning, der ikke indledningsvis medførte en ansættelsesændring, var angivet under typen 'renter og afståelsessummer', og var angivet til at vedrøre indkomståret 2014.

SKAT var ikke ved modtagelse af kontroloplysningen fra Luxembourg i 2016 i besiddelse af tilstrækkelige oplysninger og kunne dermed ikke entydigt i 2016 klassificere indtægten som en rente. Ydermere kunne SKAT ikke placere indtægten på det rigtige indkomstår. Først ved modtagelse af oplysninger fra Luxembourg ved bistandsanmodning den 2. august 2017 (…), kunne SKAT entydigt kvalificere indtægten som en renteindtægt med 2013 som indkomstår.

5. Angående sagsnotatet i sagen om beskatning af renter for 2013

I SKATs sagsnotat, der knytter sig til sagen om beskatning af renter for 2013, fremgår følgende formulering, som også er gengivet i advokatens brev (…):

'Ingen reaktion på forslaget, hvorfor der udskrives en enslydende afgørelse der skal vedrøre ændringen for 2013. Indkomstårene 2006 til 2012 og for 2014 og 2015 behandles når der modtages materiale fra Kompetent Myndighed. Afgørelsen udløser en merskat på 50.778 kr., hvorfor sagen burde sendes til bøde og dette forhold burde være nævnt i afgørelsen. Ved en fejl blev dette glemt. Efterfølgende kontaktes afdelingens kontaktperson i straf der oplyste at når fristen for afgørelsen er overstået skal sagen alligevel sendes til vurdering for bøde, har vi endnu ikke fået afgjort de øvrige år oplyses dette under øvrige bemærkninger, om at der er kontrol for øvrige år.'

Efter SKAT oprettede Panama Papers sagen på advokatens klient, overtog sagsbehandleren på denne sag ligeledes sagen vedrørende renter for 2013 og 2014.

Der blev sendt et forslag til afgørelse i rentesagen for indkomståret 2013 den 28. april 2017 (…), og der træffes senere en afgørelse den 30. maj 2017 (…).

Renterne, der angives til at vedrøre 2014, i de kontroloplysninger SKAT har modtaget, omfattes ikke af denne afgørelse, da SKAT på dette tidspunkt havde en formodning om, at en bistandsanmodning til Luxembourg ville bidrage med yderligere belysning af den angivne renteindtægt.

Såfremt SKAT havde afventet et svar fra Luxembourg på bistandsanmodningen, havde fristen i skatteforvaltningslovens § 26 stk. 1, været overskredet for renterne der vedrørte indkomståret 2013, og SKAT vurderede, at sagen var tilstrækkeligt belyst for indkomståret 2013 til at træffe afgørelse.

Formuleringen fra sagsnotatet vedrørende indkomstårene 2013-2014 om, at *'sagen burde sendes til bøde'*, er efter Skattestyrelsens vurdering uhensigtsmæssig. Formuleringen skulle rettelig have været: *'sagen sendes til ansvarsvurdering'*. At en sag sendes til ansvarsvurdering betyder ikke nødvendigvis, at Skattestyrelsen på tidspunktet for oversendelsen,

har en konkret mistanke om, at en person har begået en lovovertrædelse, der kan medføre straf. Denne vurdering foretages af en særlig straffesagsenhed i Skattestyrelsen.

SKAT traf afgørelse på det foreliggende grundlag, da SKAT aldrig fik nogen respons fra skatteyder på SKATs henvendelse vedrørende rentekontroloplysningerne. SKAT afventede et svar fra Luxembourg på bistandsanmodningen, for at få bekræftet kontroloplysningernes validitet, før der blev truffet afgørelse om indkomståret 2014.

6. Skattestyrelsens opfattelse af tidspunktet for den konkrete mistanke i sagerne og vejledning om selvinkriminering

Advokaten anfører (…) i brevet til ombudsmanden følgende:

'Som nævnt ovenfor udtaler skatteministeren allerede den 7. september 2016 sig i pressemeddelelsen om, at man skal 'fange skatteunddragere'. Skatteunddragelse er skattesvig og dermed en strafbar handling. Selv hvis man vælger at læse denne krigserklæring, som fanden læser bibelen, er det svært ikke at tolke det som mistanke om strafbare forhold.

Ifølge pressemeddelelsen har SKAT allerede fået en smagsprøve på varerne:

'SKAT har allerede gennemgået en stikprøve af dele af datamaterialet, som man har modtaget uden at betale for [min kommentar - der mangler muligvis tekst i pressemeddelelsen]

På den baggrund er det SKATs vurdering, at oplysningerne er tilstrækkeligt relevante og valide til, at der kan indledes skattemæssige undersøgelser af en række af de selskaber og personer, som optræder i materialet.'

Det er således min klients og min overbevisning, at SKAT allerede i forbindelse med overvejelserne om et eventuelt køb af oplysningerne fra PP har haft en formodning om, at lækagen kunne udnyttes til gavn for statskassen. Hvorfor ellers bruge seks millioner kroner til formålet? Når der tages højde for forløbet i min klients sag, fra SKATs første udnyttelse af oplysninger vedrørende PP i deres materialeindkaldelse for indkomstårene 2013-2014 den 16. august 2016 – før skatteministerens pressemeddelelse, og før købet af oplysningerne – og frem til dags dato, er der ingen tvivl om, at SKAT har haft en konkret mistanke allerede på et meget tidligt tidspunkt – senest 16. august 2016.

Af den årsag burde min klient have været oplyst om sine rettigheder i henhold til RSL § 10 allerede på det tidspunkt, men senest i forbindelse med den senere materialeindkaldelse for indkomstårene 2006-2015 af 6. februar 2017.'

På tidspunktet for modtagelsen af henholdsvis kontroloplysningerne fra Luxembourg, samt efter modtagelse af de købte oplysninger fra den anonyme kilde, havde SKAT ikke en konkret mistanke om, at skatteyder havde begået en overtrædelse, der kunne medføre straf. På dette tidspunkt var SKATs mistanke ikke så konkret, at der ville være retligt grundlag for inden for strafferetsplejen at rejse en sigtelse eller at tillægge vedkommende en sigtets rettigheder. De faktuelle forhold i sagen om foretagne transaktioner, formue i selskabet, samt ledelsen af selskabet skulle belyses yderligere, inden SKAT kunne vurdere, hvorvidt der var anledning til en ændring af klientens og selskabets skatteansættelse, og hvorvidt forholdene gav grundlag for en sigtelse inden for strafferetsplejen.

Det er Skattestyrelsens vurdering, at denne konkrete Panama Papers sag ikke ved de tilgængelige oplysninger ved indledningen af kontrollen afviger fra det billede, der tegnes ved de øvrige sager i Panama Papers projektet. Den beskedne afvigelse, der kan konstateres, vedrører de tre rentebeskatningsoplysninger modtaget i henhold til direktiv 2003/48/EF fra Luxembourg (…).

Først efter en gennemgang af de oplysninger som SKAT modtog via bistandsanmodningen til Luxembourg den 2. august 2017, sammenholdt med de fuldmagter og selskabsretlige dokumenter angående selskabet registreret på De Britiske Jomfruøer, som blev købt af den anonyme kilde, opnåede SKAT en konkret mistanke om, at der var begået et strafbart forhold. Dette er sket efter modtagelsen af dokumenter fra Luxembourg på baggrund af bistandsanmodningen den 2. august 2017.

Det har været en del af overvejelserne bag købet af oplysningerne fra den anonyme kilde, at disse kunne føre til ændrede skatteansættelser for en række skatteydere. Dette afviger ikke fra SKATs vurdering i relation til opstart af ethvert andet projekt, hvor væsentlighedskravet medfører, at Skatteforvaltningen skal afveje størrelsen af et muligt merprovenu som resultat af kontrollen over for de ressourcer, der skal anvendes både af Skatteforvaltningen og den oplysningspligtige for at gennemføre kontrollen.

De oplysninger som blev modtaget som stikprøve, indeholdt udelukkende en række selskabsretlige dokumenter. Oplysningerne viste sig

som tilstrækkelig relevante og valide til, at der kunne indledes skattemæssige undersøgelser af en række af de selskaber og personer, der optræder i materialet. Det forhold gav ikke SKAT en konkret mistanke om strafbare lovovertrædelser.

Skattestyrelsen finder som anført, at tidspunktet for den konkrete mistanke først foreligger efter modtagelse af dokumenter på baggrund af bistandsanmodningen den 2. august 2017, hvorfor SKAT ikke skulle have vejledt om selvinkriminering ved anvendelse af oplysningspligten i skattekontrollovens § 1, stk. 1, i forbindelse med:

- Materialeindkaldelse udsendt i rentesagen den 16. august 2016 (inkl. rykkere) og
- Materialeindkaldelse i Panama Papers sagerne den 6. februar 2017 (inkl. rykkere)

Formuleringen i sagsnotatet dateret 30. maj 2017 er som ovenfor anført ikke hensigtsmæssig, men er ikke et udtryk for, at SKAT på daværende tidspunkt, havde en konkret mistanke om overtrædelse af et strafbart forhold. Da der ikke er sammenhæng mellem sagerne, og SKAT ikke foretager afledte vurderinger, kan de angivne renteoplysninger fra en personlig konto, ikke give SKAT en konkret mistanke om strafbare forhold i relation til selskabet registreret på De Britiske Jomfruøer, og de transaktioner, der foretages mellem selskabet og den fysiske person, som var omdrejningspunktet i Panama Papers sagerne.

Bestemmelsen i retssikkerhedslovens § 10 omfatter alene de situationer, hvor borgeren har en pligt til at udtale sig. En agterskrivelse falder således uden for bestemmelsens anvendelsesområde, da borgeren har en ret, men ikke en pligt til at komme med en udtalelse. Det er således Skattestyrelsens vurdering, at SKAT ikke skulle have vejledt om selvinkriminering ved udsendelse af agterskrivelser angående indkomståret 2006.

SKAT skulle derimod have inkluderet en vejledning om selvinkriminering, da SKAT den 26. oktober 2017 sendte en yderligere materialeindkaldelse til klienten. På dette tidspunkt forelå der en konkret mistanke om overtrædelse af et strafbart forhold, hvilken også tilkendegives over for advokaten ved brev af 21. december 2017 (…). Det bemærkes, at der i nærværende sag ikke er indleveret materiale, hverken før eller efter at der opstod en konkret mistanke.

Skattestyrelsen skal beklage, at man ikke i materialeindkaldelsesskrivelsen af 26. oktober 2017, som anført i retssikkerhedslovens § 10, stk. 3,

vejledte advokatens klient om, at han ikke havde pligt til at meddele oplysninger, som kunne have betydning for den formodede lovovertrædelse.

Skattestyrelsen har øget fokus på problematikken om selvinkriminering. Som eksempel kan nævnes, at Skattestyrelsen tidligere har afholdt en temadag for de medarbejdere der beskæftiger sig med sagsbehandling i international skatteunddragelse hvor ph.d. (jur.) Thomas Rønfeldt, daværende lektor i skatteret på Aalborg Universitet, blandt andet holdt et oplæg med fokus på selvinkrimineringsforbuddet.

Ligeledes har Skattestyrelsen efter at have modtaget ombudsmandens redegørelse af 22. oktober 2018 iværksat undervisning for medarbejderne, der beskæftiger sig med sagsbehandling i international skatteunddragelse. Undervisningen har fokus på de problemstillinger ombudsmanden har rejst, herunder tidspunktet for, hvornår der foreligger en 'konkret mistanke', som anført i retssikkerhedslovens § 10.

7. Angående nye oplysninger i tidsrummet fra materialeindkaldelsen af 6. februar 2017 til sagsnotatet af 30. maj 2017

Indledningsvis skal der henvises til, at materialeindkaldelsen af 6. februar 2017 omhandler Panama Papers sagerne, hvor sagsnotatet af 30. maj 2017 vedrører en særskilt sag om beskatning af renteindtægter fra udlandet, som beskrevet under punkt 1 ovenfor.

Der fremkommer ikke nye oplysninger i rentesagen i perioden 6. februar 2017 til 30. maj 2017. Det eneste der sker i Panama Papers sagen er, at der i perioden sendes en bistandsanmodning til Luxembourg, hvilket sker den 3. maj 2017."

I brev af 12. februar 2019 har advokaten fremsat følgende bemærkninger til Skattestyrelsens udtalelse af 20. november 2018:

"Modsat Skattestyrelsens opfattelse er der en klar sammenhæng mellem SKATs fem sagsid'er

I udtalelsen af 20. november 2018 tilkendegiver Skattestyrelsen (…), at det er vigtigt at skelne mellem de enkelte sager, og at der ikke er indbyrdes sammenhæng mellem dem. Jeg tager afstand fra dette udgangspunkt, idet der i alt, hvad der er modtaget via aktindsigterne, er tale om samme klient, samme bank og samme aktiver. Der er overordnet et samlet sagsforløb for hele den omhandlede periode fra 2006 til 2015, selv om SKAT i sin behandling af forløbet formelt splitter det op i fem

sagsid'er. Modsat Skattestyrelsens opfattelse er der derfor stor indbyrdes sammenhæng mellem de fem sagsid'er, hvilket blandt fremgår af eksemplerne nedenfor. For overskuelighedens skyld bringes her en modificeret kronologisk udgave af Skattestyrelsens oversigt over de fem sagsid'er i min klients sager:

Sagsid:	Oprettet den:	Vedrørende:	For periode:
198986359	23. marts 2016	Fysisk person – Beskatning af renter fra udlandet	2013-14
209397187	20. september 2016	Fysisk person – Panama Papers	2006
235412784	13. oktober 2017	Fysisk person – Panama Papers	2007-2015
238162038	16. november 2017	Selskabssag – Panama Papers	2006
238452490	20. november 2017	Selskabssag – Panama Papers	2007-2015

SKATs overordnede formål med samtlige fem sagsid'er er at kontrollere oplysningerne vedrørende indkomstårene 2006-2015. I denne periode indgår oplysninger om renteindtægter for indkomstårene 2013 og 2014 samt oplysninger for min klient personligt og for selskabet i hele perioden fra 2006 til 2015. Alle oplysninger er dog indbyrdes afhængige, uanset hvilket id de journaliseres under.

I SKATs materialeindkaldelse dateret 6. februar 2017 til min klient personligt vedrørende indkomstårene 2006-2015, sagsid. 209397187, omtales det, at 'SKAT har gentagne gange bedt om oplysninger for 2013 og 2014, om indestående og afkast vedrørende konti og depoter fra [bank] i Luxembourg'. Dette er en direkte henvisning til rentesagen med sagsid 19896389.

Da sagsid 209397187 oprettes den 20. september 2016, udbeder SKAT sig oplysninger vedrørende såvel min klient personligt som selskabet. Det samme er tilfældet med sagsid 235412784, der oprettes 13. oktober 2017. Selskabet er på dette tidspunkt ikke registreret i SKATs systemer som en selvstændig juridisk enhed/et selvstændigt skattesubjekt. Selskabet registreres først af SKAT den 9. november 2017, hvorefter SKAT opretter de to sagsid'er vedrørende selskabet, 238162038 og 238452490.

Af SKATs agterskrivelse af 1. februar 2018 til min klient personligt vedr. indkomstårene 2006-2015, sagsid 235412784 fremgår det (…), at der under indkomståret 2013 indgår 'Skattepligtige renter på obligationer. Se afsnit 3'. Disse renter hidrører fra rentesagen, dvs. SKATs sagsid 19896359.

Der er tæt samhørighed mellem de fem sagsid'er, og adskillige dokumenter overføres fra sagsid til sagsid. Dokumenterne spejles i et vist omfang fra personsag til selskabssag og omvendt, uden at spejlingen dog foregår fuldstændigt konsekvent, hvilket jeg omtalte i min redegørelse af 17. april 2018 til Folketingets Ombudsmand. Det giver ikke mening at skelne skarpt mellem de enkelte sagsid'er. Dette bekræftes endvidere af, at det krævede hele seks anmodninger om aktindsigt at få et fuldt og samlet overblik over SKATs sagsid'er og akter vedrørende min klients forhold i perioden 2006-2015.

SKATs taktiske og praktiske opdeling af sagsforløbet i fem sagsid'er – hensynet til forældelse

Den kronologiske oversigt over oprettelsen af sagsid'er afslører, at SKATs oprettelse af fem sagsid'er i dette sagsforløb ikke medfører en skarp skelnen mellem fem individuelle sager. Rent taktisk fordrer tidspresset, at SKAT opretter sagsid'er med det formål at kunne behandle skatteår/indkomstperioder, inden SKAT løber ind i problemer med, at eventuelle skattekrav forældes eller ikke kan fremsættes pga. reglerne i skatteforvaltningslovens §§ 26 og 27. Endvidere kan henvises til forældelsesregler, forstået som en materiel ophørsgrund af afledede formuekrav efter skatteforvaltningslovens § 34 a, stk. 4, jf. § 27, stk. 1.

SKAT er f.eks. nødt til at udskille indkomståret 2006 for såvel personen som selskabet. Skattestyrelsen henviser selv til dette (…): 'I den forbindelse blev indkomståret 2006 udskilt til særskilt behandling af fristhensyn, da behandling af indkomståret 2006 blev forældet den 20. september 2017'. SKAT opretter de to sagsid'er, 209397187 og 238162038, vedrørende indkomstårene 2006. Udgangspunktet er egentlig en materialeindkaldelse for hele perioden 2006 til 2015, hvor renteindtægterne fra 2013 og 2014 også nævnes specifikt. Men da SKAT ikke kan nå at færdiggøre behandlingen af hele perioden 2006-15, inden fristen udløber for indkomståret 2006, udskilles 2006 for såvel person som selskab, mens perioden 2007-2015 udskilles med nye sagsid'er for begge parters vedkommende.

Hensynet til forældelse fremgår også af Skattestyrelsens udtalelse (…), hvor SKAT udskyder behandlingen af indkomståret 2014, mens indkomståret 2013 – begge indkomstår vedrørende renteindtægter oplyst fra [bank] i Luxembourg – ikke vil kunne fremsættes efter skatteforvaltningslovens § 26. Indkomståret 2014 vil først blive forældet efter skatteforvaltningslovens § 26, såfremt der ikke afgives en agterskrivelse med udløbet af april 2018.

Med udgangspunkt i kronologien bag SKATs oprettelse af sagsid'er, udviklingen i forløbet af min klients sagsid'er samt Skattestyrelsens egne angivelser, kan det således dokumenteres, at det alene er interne forhold, herunder forældelsesregler i vidt omfang, der er styrende for SKATs sagsopdeling. Derimod er sagsopdelingen på ingen måde et udtryk for en hensyntagen til retssikkerhedslovens bestemmelser.

Mistankevurdering efter retssikkerhedslovens § 10

I Skattestyrelsens udtalelse af 20. november 2018 angives følgende (…):

'SKAT var ikke ved modtagelse af kontroloplysningen fra Luxembourg i 2016 i besiddelse af tilstrækkelige oplysninger og kunne dermed ikke entydigt i 2016 klassificere indtægten som en rente. Ydermere kunne SKAT ikke placere indtægten på det rigtige indkomstår. Først ved modtagelse of oplysninger fra Luxembourg ved bistandsanmodning den 2. august 2017 (…) kunne SKAT entydigt kvalificere indtægten som en renteindtægt med 2013 som indkomstår.'

Dette er ikke korrekt, for allerede i april-maj 2017 er SKAT i stand til at varsle en agterskrivelse og afgørelse vedrørende renteindtægt for 2013. Uanset at Skattestyrelsen nu, som citeret ovenfor, henviser til tvivl vedrørende de modtagne kontroloplysninger fra Luxembourg vedrørende renteindtægter for indkomstårene 2013 og 2014, er det et faktum, at SKAT selv har udarbejdet akt 122 med SKATs filnavn 'Renteoplysninger', senere kaldet 'Kontroloplysninger rentesag 2013', og at SKAT har registreret dette dokument den 17. marts 2016, hvorefter det indgår i rentesagen med sagsid 19896359, som oprettes den 23. marts 2016. På baggrund af disse oplysninger har medarbejderen hos SKAT, uanset Skattestyrelsens udtalelse, i løbet af april og maj 2017 udarbejdet og afsendt en agterskrivelse vedrørende 2013, efterfulgt af en bistandsanmodning til de luxembourgske myndigheder vedrørende 2006-2015 samt afsendt en afgørelse i rentesagen for indkomståret 2013 dateret 30. maj 2017. Svaret på bistandsanmodningen modtages først fra Luxembourg den 2. august 2017.

Skattestyrelsen henviser vedrørende mistankevurderingen til sagsnotatet (…). Formuleringen af sagsnotatet vedrørende indkomstårene 2013-2014, sagsid 19896359

'... om 'at sagen burde sendes til bøde', er efter Skattestyrelsens mening uhensigtsmæssig',

og Skattestyrelsen fremfører, at sagen i stedet burde have været sendt til *'ansvarsvurdering'*. Det fremgår ikke af Skattestyrelsens udtalelse, i hvilken relation citatet er uhensigtsmæssigt. Men hvad Skattestyrelsen efterfølgende måtte mene om dette notat og det hensigtsmæssige i den valgte formulering er irrelevant, for notatet er utvetydig dokumentation for, at den pågældende medarbejder hos SKAT tydeligt manifesterer, at der foreligger en konkret mistanke rettet mod min klient den 30. maj 2017."

Ombudsmanden har den 28. juni 2019 sendt et udkast til redegørelse til Skattestyrelsen og advokaten, og styrelsen har i en supplerende udtalelse af 9. september 2019 fremsat sine bemærkninger til udkastet til redegørelse.

I udtalelsen af 9. september 2019 har Skattestyrelsen bl.a. anført følgende:

"1. Skattestyrelsens bemærkninger til ombudsmandens udkast til konklusion om mistankevurderingen i 'rentesagen'

1.1 Ombudsmandens udkast til konklusion

Ombudsmanden finder efter en samlet vurdering af omstændighederne i rentesagen, (dvs. den sag i det omhandlede sagskompleks, der angår beskatning af renter fra udlandet efter modtagelse af oplysninger i henhold til rentebeskatningsdirektivet), at SKAT den 16. august 2016 – og således også den 6. februar 2017 – havde grundlag for konkret mistanke om, at borgeren havde begået en strafbar lovovertrædelse.

…

1.2 Nærmere om udveksling af oplysninger i henhold til Rentebeskatningsdirektivet

Oplysningerne i rentesagen er modtaget i henhold til det dagældende direktiv 2003/48/EF af 3. juni 2003 om beskatning af indtægter fra opsparing i form af rentebetalinger (rentebeskatningsdirektivet), hvorefter medlemslandene udvekslede oplysninger om renteindtægter. Rentebeskatningsdirektivet havde til formål at undgå fordrejning af kapitalbevægelser samt muliggøre en reel beskatning af rentebetalinger. Rentebeskatningsdirektivet gjorde det nemmere at beskatte rente-betalinger i den medlemsstat, hvor den person, der modtog indtægter fra opsparing var hjemmehørende. Det dagældende rentebeskatnings-direktiv er i dag erstattet af DAC 2 (Directive on administrative Cooperation).

Som led i den løbende udveksling af oplysninger om renteindtægter efter rentebeskatningsdirektivet modtog Skattestyrelsen henholdsvis i 2014 og 2015 kontroloplysninger fra Luxembourg vedrørende den pågældende skatteyder for årene 2013 og 2014.

De modtagne oplysninger i rentesagen indeholdt oplysninger om skatteyderens navn, fødselsdato og adresse, beløbenes størrelse, kvalifikation af de modtagne beløb, land, indkomstår, navn og adresse på banken, valuta, kontonummer samt oplysning om, at den pågældende var enekontohaver.

Materialet indeholdt ikke oplysninger om, hvorvidt der forelå tab på den fordring, som renteindtægten stammede fra, eller om der forelå øvrige udgifter/tab fra udlandet. SKAT kunne derfor ikke umiddelbart i rentesagen på det foreliggende grundlag vurdere, hvorvidt renteindtægten eventuelt kunne elimineres, således at der ikke var noget beløb til beskatning. Dette skyldes, at der ved vurderingen af, hvorvidt skattekontrollovens straffebestemmelser er overtrådt, ses på nettounddragelsen og ikke på det enkelte punkt.

Det bemærkes, at det var SKATs erfaring, at de oplysninger, der blev modtaget i medfør af rentebeskatningsdirektivet, ofte ikke var af en sådan karakter, at de uprøvet kunne lægges til grund for en skatteansættelse. Oplysningerne var ofte fejlbehæftede eller ikke fyldestgørende, hvorfor SKAT anmodede skatteyder om oplysninger for at kunne afdække omfanget, således at der kunne foretages en korrekt skatteansættelse.

1.3 Materialeindkaldelse af 16. august 2016

…

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at de oplysninger, som SKAT modtog på baggrund af det daværende rentebeskatningsdirektiv, ikke umiddelbart var af en sådan karakter, at de uprøvet kunne lægges til grund for en skatteansættelse, da SKAT som nævnt oven for, havde erfaring med, at oplysningerne ofte var fejlbehæftede.

Formålet med materialeindkaldelsen var derfor bl.a. at få afdækket, hvorvidt der var betalt skat af renteindtægten i udlandet, hvilket kunne have den konsekvens, at der dermed ikke var et beløb til beskatning i Danmark. Samtidigt ville en oplysning om betaling af skat i udlandet medføre, at den danske skattebetaling skulle afgøres ud fra dobbeltbeskatningsaftalen med det pågældende land.

1.4 Materialeindkaldelse af 6. februar 2017

I perioden fra udsendelsen af materialeindkaldelsen af den 16. august 2016 og frem til udsendelsen af materialeindkaldelsen af den 6. februar 2017, blev de første Panama Papers sager opstartet, herunder de Panama Papers sager, der relaterede sig til den pågældende skatteyder i rentesagen. Rentesagen blev overdraget til den sagsbehandler, der havde opstartet Panama Papers-sagen, og sagerne blev efterfølgende behandlet samlet.

SKAT modtog i perioden ikke yderligere oplysninger i relation til renteindtægterne fra skatteyderens personlige konto i Luxembourg. SKAT modtog heller ikke oplysninger fra skatteyder.

På baggrund af oplysninger fra de såkaldte Panama Papers sendte SKAT den 6. februar 2017 en materialeindkaldelse herom til den pågældende skatteyder. Materialeindkaldelsen var i al væsentlighed enslydende med de indkaldelser, der blev sendt ud i de øvrige 175 Panama Papers-sager, og som omtales i ombudsmandens redegørelse af 22. oktober 2018 (FOB 2018-30). Indkaldelsen indeholdt dog tillige en henvisning til det materiale, der tidligere ved indkaldelse af 16. august 2016, var blevet efterspurgt, og som skatteyderen ikke havde reageret på.

Som følge af, at SKAT, på grund af forældelse, efter den 1. maj 2017 ikke ville kunne varsle om ændringer vedrørende indkomståret 2013, sendte SKAT den 28. april 2017 et forslag til afgørelse på det foreliggende grundlag i rentesagen. Den 30. maj 2017 traf SKAT afgørelse ligeledes på det foreliggende grundlag.

1.5 Efterfølgende bistandsanmodning til Luxembourg

På baggrund af en bistandsanmodning af 8. maj 2017 modtog SKAT den 2. august 2017 yderligere oplysninger fra Luxembourg. Først i den forbindelse blev SKAT bekendt med, i hvilken grad de oplysninger, som SKAT havde modtaget på baggrund af rentebeskatningsdirektivet, var fejlbehæftet. Således skulle de renter, der var angivet til at vedrøre året 2014, reelt beskattes i året 2013, hvilket havde betydning for beløbets størrelse.

Renteindtægten angivet til at vedrøre indkomståret 2014 i kontroloplysningerne, blev efterfølgende beskattet ved afgørelsen af 26. april 2018 for indkomståret 2013. Afgørelsen af den 26. april 2018 omhandlede dels maskeret udbytte modtaget fra skatteyderens offshore selskab (Panama Papers) og dels beskatning af renteindtægter.

Denne ansættelse skete efter reglerne om ekstraordinær genoptagelse i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, da forholdet efter modtagelse af svaret på bistandsanmodningen, efter SKATs vurdering, var udtryk for mindst grov uagtsomhed.

Skattestyrelsen skal henlede opmærksomheden på, at skatteyderen heller ikke på dette tidspunkt havde reageret på SKATs henvendelser.

1.6 Skattestyrelsens udtalelse vedrørende vurdering af mistankegrundlaget

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at der i Skattestyrelsens vurdering af, hvorvidt der foreligger en konkret mistanke, som angivet i retssikkerhedslovens § 10, stk. 1, ikke blot skal indgå forhold, der angår objektive, sandsynlige og konkretiserede oplysninger, men også omstændigheder, der vedrører subjektive forhold som forsæt eller grov uagtsomhed.

Det vil sige, at Skattestyrelsen for det første skal have tilstrækkeligt grundlag til at kunne foretage dels en skatteretlig bedømmelse af forholdet, herunder om skatteansættelsen er foretaget på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag, og dels en beløbsmæssig opgørelse.

For det andet skal Skattestyrelsen have grundlag for at vurdere, at den skattepligtige har handlet i hvert fald groft uagtsomt.

Først når Skattestyrelsen har et grundlag for at vurdere begge disse forhold, foreligger der en konkret mistanke.

…

Som det fremgår af ovenstående redegørelse under pkt. 1.2, havde SKAT på tidspunktet for udsendelse af materialeindkaldelsen den 16. august 2016 objektive oplysninger om den retmæssige ejers identitet og bopæl, samt kontonummer på den konto, hvor en rentebetaling stammede fra, ligesom SKAT havde information om selve rentebetalingen. Disse oplysninger var imidlertid ikke tilstrækkelige til, at SKAT i august 2016 umiddelbart kunne vurdere, at renterne var skattepligtig indkomst, idet der som nævnt ovenfor under pkt. 1.3, kunne være tale om, at de oplyste indkomstår ikke nødvendigvis var korrekte, hvilket har betydning for valutakursen og således beløbets størrelse. Endvidere var det ikke afklaret, om der havde været tab på den rentebærende fordring eller om der var betalt skat i udlandet af indtægten. Der var dermed, efter Skattestyrelsens opfattelse, ikke et objektivt tilstrækkeligt grundlag

for en konkret mistanke om, at der forelå yderligere indkomst på tidspunktet for materialeindkaldelsen den 16. august 2016.

Skattestyrelsen finder endvidere ikke, at omstændighederne, herunder det forhold, at oplysningerne er modtaget i henhold til rentebeskatningsdirektivet, i sig selv tilsiger, at der er handlet forsætligt eller groft uagtsomt. Heller ikke det forhold, at beløbet ikke var selvangivet, fører til, at der er handlet groft uagtsomt, idet der dels ikke var klarhed over, hvilket indkomstår der var tale om, dels ikke var klarhed over om der forelå en renteindtægt til beskatning i Danmark.

Det er således Skattestyrelsens opfattelse, at omstændighederne i rentesagen i august 2016 hverken på et objektivt grundlag eller med rimelighed kunne tale for skatteyderens skyld. SKAT havde derfor ikke i august 2016 eller på tidspunktet for materialeindkaldelsen af 16. august 2016 grundlag for konkret mistanke om, at skatteyderen havde begået en strafbar lovovertrædelse, jf. retssikkerhedslovens § 10.

Som det fremgår af ovenstående redegørelse under pkt. 1.4 vedrørte materialeindkaldelsen af 6. februar 2017 den såkaldte 'Panama Papers-sag'. Det forhold at denne materialeindkaldelse tillige indeholdt en henvisning til det materiale, der tidligere ved indkaldelse af 16. august 2016 var blevet efterspurgt, skyldtes at skatteyderen ikke havde reageret på materialeindkaldelsen af 16. august 2016. Der er således tale om, at SKAT, som følge af, at rentesagen og Panama Papers-sagen mod den konkrete skatteyder var samlet hos den samme sagsbehandler, tillige rykkede for oplysninger i rentesagen.

Skattestyrelsen havde i perioden fra den 16. august 2016 til den 6. februar 2017 ikke modtaget yderligere oplysninger i relation til renteindtægterne, hverken fra skatteyder eller fra Luxembourg.

Som anført af ombudsmanden i udkast til redegørelse, var der ikke grundlag for konkret mistanke alene på baggrund af dokumenterne fra Panama Papers.

Det er derfor Skattestyrelsens opfattelse, at omstændighederne i rentesagen i februar 2017 hverken på et objektivt grundlag eller med rimelighed kunne tale for skatteyderens skyld. SKAT havde derfor heller ikke i februar 2017 eller på tidspunktet for materialeindkaldelsen af 6. februar 2017 grundlag for konkret mistanke om, at skatteyderen havde begået en strafbar lovovertrædelse, hverken i rentesagen eller i Panama Papers-sagen.

Det forhold at skatteyderen ikke reagerede på SKATs materialeindkaldelse blev tillagt bevismæssig værdi i form af processuel skadevirkning. SKAT foretog derfor en regulering af skatteyderens skatteansættelse, hvor renteindtægten blev ansat til det beløb, som var oplyst fra Luxembourg. Der blev således truffet en afgørelse på det foreliggende grundlag.

For så vidt angår SKAT's synspunkt om processuel skadevirkning, skal der henvises til Folketingets Ombudsmands Myndighedsguide, Officialprincippet, punkt 6, hvoraf følgende fremgår:

'Hvor sagen er rejst af myndigheden, vil der som regel ikke kunne blive tale om processuel skadevirkning ved manglende oplysninger. Der vil dog undertiden alligevel kunne blive tale om en form for skadevirkning, således at der træffes afgørelse på det foreliggende grundlag eller skønsmæssigt. Eksempelvis vil en parts tavshed kunne medvirke til at tilvejebringe den nødvendige bevissikkerhed for, at omstændigheder, der er gunstige for parten, ikke foreligger. Det gælder f.eks., hvor miljømyndighederne på det foreliggende grundlag griber ind over for en forurenende virksomhed, som ikke har efterkommet pligten til at meddele oplysninger til bedømmelse af forureningen.' (Skattestyrelsens understregning).

Der henvises endvidere til SKM2018.330.BR. Skattesagen drejede sig bl.a. om, hvorvidt to personer (A og B) var berettigede til fradrag for nogle bestemte renteudgifter. Byretten anførte, at det var A og B, der som skatteydere havde bevisbyrden for retten til rentefradrag. Konsekvensen af at de ikke havde godtgjort, at de var berettiget til fradrag for renter var, at fradragsretten blev nægtet. SKAT kunne derfor anmode A og B om dokumentation for de selvangivne rentefradrag, uden at bestemmelserne i retssikkerhedslovens § 10 og/eller EMRK artikel 6 fandt anvendelse.

Sammenfattende er det Skattestyrelsens vurdering, som også tilkendegivet i udtalelsen af 20. november 2018, at på tidspunktet for modtagelsen af henholdsvis renteoplysningerne fra Luxembourg samt efter modtagelse af de købte oplysninger fra den anonyme kilde, havde SKAT ikke en konkret mistanke om, at skatteyder havde begået en overtrædelse, der kunne medføre straf. På dette tidspunkt var SKATs mistanke ikke så konkret, at der ville være retligt grundlag for inden for strafferetsplejen at rejse en sigtelse eller tillægge vedkommende en sigtets rettigheder. De faktuelle forhold i sagen om foretagne transaktioner, formue i selskabet, samt ledelsen af selskabet skulle belyses yderligere, inden SKAT kunne vurdere, hvorvidt der var anledning til en ændring af skatte-

yders skatteansættelse, og hvorvidt forholdene gav grundlag for en sigtelse inden for strafferetsplejen.

Det forhold at SKAT den 30. maj 2017 traf afgørelse om forhøjelse af skatteyders indkomst på det oplysningsgrundlag, som forelå i august 2016, skete i overensstemmelse med principperne om processuel skadevirkning. Afgørelsen blev således truffet på det foreliggende grundlag, og det blev derfor lagt til grund, at skatteyderen havde modtaget renteindtægter fra udlandet. Den manglende reaktion fra skatteyder i rentesagen gav endvidere SKAT den nødvendige bevissikkerhed for, at der ikke forelå omstændigheder, der var gunstige for skatteyder.

Først efter en gennemgang af de oplysninger som SKAT modtog fra Luxembourg den 2. august 2017, se pkt. 1.5, sammenholdt med de fuldmagter og selskabsretlige dokumenter angående selskabet registreret på De Britiske Jomfruøer, som blev købt af den anonyme kilde, opnåede SKAT en konkret mistanke om, at der var begået et strafbart forhold.

2. Behandling hos særlig straffesagsenhed

Ombudsmanden anfører, at det forhold, at myndigheden vælger at lade en særlig straffesagsenhed foretage mistankevurderingen, ikke indebærer, at øvrige enheder i myndigheden kan pålægge borgeren at give oplysninger, så længe borgerens sag ikke er oversendt til eller behandlet af straffesagsenheden.

Skattestyrelsen kan hertil bemærke, at det af Skattestyrelsens interne arbejdsbeskrivelse vedrørende gennemførelse af en kontrol, afsnit 2.7 'Mistanke om strafbart forhold', fremgår:

'Det har betydning for skatteyders retsstilling og Skattestyrelsens sagsbehandling (tvangsindgreb og oplysningspligt mv.), når der er mistanke om, at skatteyder har begået et strafbart forhold. Det er derfor vigtigt, at du (sagsbehandler) gennem hele kontrolforløbet overvejer, om der er en mistanke om strafbart forhold, og at du (sagsbehandler) vurderer karakteren og styrken af mistanken.'

Mistankevurderingen efter retssikkerhedsloven foretages således altid løbende i sagsbehandlingen, og således også forud for oversendelsen til Skattestyrelsens straffesagsenhed. I den konkrete sag vejledte [SKAT] ved brev af 21. december 2018 til skatteyderen om reglerne i retssikkerhedslovens § 10 uden, at sagen var sendt til ansvarsvurdering i [SKATs] straffesagsenhed.

3. Konsekvensen af ombudsmandens konklusioner i forhold til det konkrete sagskompleks

Ombudsmanden udtaler i udkastet til redegørelsen, at han finder det beklageligt, at SKATs indhentelse af oplysninger i det konkrete sagskompleks ikke er sket i overensstemmelse med reglerne i retssikkerhedslovens § 10. Ombudsmanden henstiller derfor til, at Skattestyrelsen overvejer, hvilke konsekvenser det eventuelt må have for det konkrete sagskompleks.

For så vidt angår spørgsmålet om, hvorvidt SKATs indhentelse af oplysninger er sket i overensstemmelse med reglerne i retssikkerhedsloven, henvises der til Skattestyrelsens redegørelse og bemærkninger under punkt 1.

Såfremt det måtte blive lagt til grund, at SKATs indhentelse af oplysninger ikke er sket i overensstemmelse med retssikkerhedslovens § 10, finder Skattestyrelsen, at spørgsmålet om konsekvenserne for de materielle skatteansættelser i det konkrete sagskompleks, må bedømmes ud fra forvaltningsrettens almindelige regler om konsekvenser af tilsidesættelse af sagsbehandlingsregler mv.

Skattestyrelsen kan i den forbindelse henvise til Jan Pedersen i SR.2018.0397, afsnit 2.3, hvorefter spørgsmålet om konsekvensen af manglende vejledning efter retssikkerhedslovens § 10, stk. 3,

'….. må bedømmes efter forvaltningsrettens almindelige regler om formelle mangler, hvor afgørende navnlig er, om der foreligger en tilsidesættelse af en garantiforskrift, der i sig selv har betydning for afgørelsens faktiske og retlige indhold eller alene en tilsidesættelse af en ordensforskrift, der ikke i sig selv har en sådan betydning. Under hensyn til at både RSL § 9 og § 10 indeholder retningslinjer for sagsoplysningen og dermed bevisbedømmelsen sammenholdt med, at der i skatteretten gælder et princip om fri bevisbedømmelse, synes det vanskeligt at forestille sig, at den blotte tilsidesættelse af vejledningspligten kan medføre, at den underliggende skatteansættelse er ugyldig'. (Skattestyrelsens understregning)

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at retssikkerhedslovens § 10 i relation til afgørelsen i skattesagen har karakter af en ordensforskrift, da tilsidesættelse af reglen ikke indebærer en risiko for forvaltningsafgørelsens materielle rigtighed.

Det er på den baggrund Skattestyrelsens opfattelse, at såfremt det måtte blive lagt til grund, at der ved udsendelse af materialeindkaldelserne i de pågældende skattesager er sket en overtrædelse af retssikkerhedslovens § 10, vil dette ikke medføre, at skatteansættelsen i den konkrete sag er ugyldig.

En konsekvens for sagskomplekset kan endvidere være, at oplysninger tilvejebragt i strid med selvinkrimineringsforbuddet, ikke kan anvendes til brug for skatteansættelsen eller som bevis i en eventuel efterfølgende straffesag, jf. Kommenteret Retssikkerhedslov, 2005, side 148 f:

'Peter Rørdam anfører i Ugeskrift for Retsvæsen 2001 B, side 337 ff, at et bevis, der er blevet tilvejebragt i strid med forbuddet mod selvinkriminering, som udgangspunkt vil blive afvist.'

Det anføres videre i Kommenteret Retssikkerhedslov, 2005, side 181, at

'Det forhold, at en borger er omfattet af § 10, stk. 1, og ikke vil meddele samtykke efter § 10, stk. 4, vil kunne medføre, at afgørelsen træffes på det foreliggende grundlag, dvs. uden de oplysninger, som myndighederne i øvrigt ønsker tilvejebragt. Dette kan medføre en processuel skadevirkning i den 'underliggende' forvaltningssag. Selvinkrimineringsforbuddet udstrækkes ikke så langt, at det ligefrem kan give borgeren en forvaltningsretlig gunstigere stilling.'

I det konkrete sagskompleks foreligger der imidlertid ikke ulovligt tilvejebragte beviser/oplysninger, idet skatteyderen, på trods af den manglende vejledning, ikke indsendte de udbedte oplysninger til skattemyndighederne. Sagen blev konkret afgjort på det foreliggende grundlag, idet skatteyderens manglende indsendelse af oplysninger blev tillagt processuel skadevirkning.

Samlet set er det Skattestyrelsens vurdering, at en eventuel manglende overholdelse af retssikkerhedslovens § 10 ikke vil medføre konsekvenser for afgørelserne i det konkrete sagskompleks.

4. Konsekvensen af ombudsmandens konklusioner i forhold til Panama Papers

…

Skattestyrelsen kan (…) oplyse, at det konkrete sagskompleks, som ombudsmanden har behandlet i sin redegørelse, adskiller sig fra de øvrige sager i Panama Papers-komplekset ved, at der i det konkrete sagskompleks for den samme skatteyder verserede to sager – Panama-

sagen og rentesagen. Det var dette forhold der førte til, at SKAT i materialeindkaldelsesskrivelsen af 6. februar 2017 anmodede om både materiale vedrørende Panama Papers samt rykkede for materiale i rentesagen. Agterskrivelsen af 1. februar 2018 og afgørelsen af 26. april 2018 omfattede både Panama Papers og rentesagen.

En samtidig behandling af forskellige oplysninger har ikke fundet sted i andre af Panama Papers sagerne. Der er således ikke andre sager i Panama Papers-komplekset, hvor der på forhånd forelå kontroloplysninger ud over det, der fremgik af det købte materiale.

Skattestyrelsen har forstået ombudsmandens konklusion vedrørende konkret mistanke således, at det er som følge af omstændighederne i rentesagen, at ombudsmanden finder, at der forelå konkret mistanke, og at Skattestyrelsen derfor ved materialeindkaldelserne af henholdsvis 16. august 2016 og 6. februar 2017 burde have vejledt om retssikkerhedslovens § 10. Skattestyrelsen har derfor ikke umiddelbart fundet anledning til at foretage en fornyet gennemgang af de øvrige 175 Panama Papers-sager.

Ombudsmanden anfører i punkt 6.5 i udkast til redegørelse, at han er enig i, at en agterskrivelse falder uden for anvendelsesområdet for retssikkerhedslovens § 10, idet borgeren ikke har pligt til at komme med bemærkninger eller oplysninger mv. Det er dog ombudsmandens opfattelse, at når skatteforvaltningen sender en agterskrivelse til en borger, som er under konkret mistanke, og agterskrivelsen angår forhold, som er omfattet af mistanken, bør skatteforvaltningen vejlede om, at borgeren ikke har pligt til at meddele oplysninger.

…

Skattestyrelsen er enig i ombudsmandens opfattelse, jf. det anførte i SKATs juridiske vejledning 2017-2, afsnit A.C.1.6.1. Skattestyrelsen kan imidlertid konstatere, at i de Panama Papers sager, hvor SKAT på baggrund af materiale modtaget som følge af bistandsanmodninger har vurderet, at der forelå konkret mistanke ikke har vejledt om retten til ikke at udtale sig i de udsendte agterskrivelser.

Skattestyrelsen kan i forlængelse heraf oplyse, at der alene i én Panama Papers sag er modtaget materiale på baggrund af den udsendte agterskrivelse, hvor materialet har medført en yderligere forhøjelse. Den pågældende sag er påklaget af skatteyderen til Skatteankestyrelsen. Skattestyrelsen vil orientere Skatteankestyrelsen om det passerede i denne sag.

I de øvrige Panama Papers sager, hvor borgeren har reageret på agterskrivelsen, har de modtagne oplysninger været til gunst for borgeren.

5. Generelle konsekvenser af ombudsmandens konklusioner

Ombudsmanden anfører i udkastet til redegørelsen, at der af redegørelse om det konkrete sagskompleks kan udledes visse generelle forhold, som skattemyndighederne med fordel kan være opmærksomme på i fremtidige sager:

…

Skattestyrelsen tager det af ombudsmanden anførte til efterretning. Skattestyrelsen vil i det videre arbejde i relation til administrationen af retssikkerhedslovens § 10 nærmere overveje, hvilke generelle tiltag redegørelsen giver anledning til.

Som oplyst ovenfor under punkt 2, er det dog ikke korrekt, at mistankevurderingen foretages af straffesagsenheden i forbindelse med behandlingen af kontrolsagen. Medarbejderen i kontrolsagen foretager mistankevurderingen, og denne vurdering er Skattestyrelsens straffesagsenhed ikke involveret i.

Når der er truffet afgørelse i kontrolsagen, kan medarbejderen – ved mistanke om et strafbart forhold – oversende sagen til Skattestyrelsens straffesagsenhed, der herefter tager stilling til, om der er grundlag for at rejse en straffesag.

Der er således tale om to forskellige mistankevurderinger i to selvstændige sager:

Kontrolmedarbejderen vurderer, om der er konkret mistanke i forbindelse med materialeindkaldelse og oplysning af sagen i øvrigt.

Hvis sagen, efter at der er truffet afgørelse, bliver oversendt til vurdering af et eventuelt strafansvar, vurderer straffesagsmedarbejderen, om det kan bevises med den til domfældelse i en straffesag fornødne sikkerhed, at der er realiseret et strafbart gerningsindhold med den fornødne tilregnelse.

Skattestyrelsen kan dog allerede på nuværende tidspunkt oplyse, at Skattestyrelsen – i overensstemmelse med Skattestyrelsens arbejdsbeskrivelse vedrørende gennemførelsen af kontroller som gengivet i afsnit 2 – vil sikre et øget fokus på anvendelsen af retssikkerhedslovens

> § 10 og selvinkrimineringsforbuddet i øvrigt i forbindelse med behandlingen af Skattestyrelsens kontrolsager. Skattestyrelsen vil navnlig se på den praksis, der foreligger i styrelsen i forbindelse med partshøring og udsendelse af agterskrivelser på et tidspunkt, hvor der foreligger en konkret mistanke om strafbart forhold."

Skattestyrelsen og ombudsmanden har den 4. oktober 2019 afholdt et møde om sagen.

I forlængelse af mødet har Skattestyrelsen sendt en supplerende udtalelse dateret 22. oktober 2019, hvor bl.a. følgende er anført:

> "Skattestyrelsen har i den supplerende udtalelse af 9. september 2019 (…) anført, at
>
> 'Det er Skattestyrelsens opfattelse, at der i Skattestyrelsens vurdering af hvorvidt der foreligger en konkret mistanke, som angivet i retssikkerhedslovens § 10, stk. 1, ikke blot skal indgå forhold, der angår objektive, sandsynlige og konkretiserede oplysninger, men også omstændigheder, der vedrører subjektive forhold som forsæt eller grov uagtsomhed.
>
> Det vil sige, at Skattestyrelsen for det første skal have tilstrækkeligt grundlag til at kunne foretage dels en skatteretlig bedømmelse af forholdet, herunder om skatteansættelsen er foretaget på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag, og dels en beløbsmæssig opgørelse.'
>
> Skattestyrelsen skal herved uddybende oplyse, at ovenstående ikke skal tages som udtryk for, at det er Skattestyrelsens opfattelse, at det er en betingelse for at der foreligger en konkret mistanke, at Skattestyrelsen kan foretage en præcis beløbsmæssig opgørelse af forhøjelsen af skatteansættelsen. I formuleringen 'en beløbsmæssig opgørelse' ligger således alene, at der skal være et grundlag for at antage, at der foreligger yderligere indkomst hos skatteyder, der kan føre til, at der kan foretages en forhøjelse af skatteansættelsen.
>
> Skattestyrelsen fastholder, at der skal være dels et tilstrækkeligt grundlag til at foretage en skatteretlig bedømmelse af forholdet, herunder om skatteansættelsen er foretaget på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag, dels et tilstrækkeligt grundlag for at kunne vurdere, om den skattepligtige har handlet i hvert fald groft uagtsomt. Det forhold, at Skattestyrelsen har modtaget oplysninger i henhold til rentebeskatningsdirektivet er ikke tilstrækkeligt til, at der foreligger en så stærk og konkret mistanke, at der ville være grundlag for indenfor strafferetsplejen at rejse en sigtelse eller tillægge vedkommende en sigtets rettigheder.

På mødet den 4. oktober 2019 blev det drøftet, hvorvidt en rykker for indsendelse af materiale, herunder antallet af rykkerskrivelser, har betydning for mistankevurderingen.

…

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at det ikke i sig selv skaber grundlag for en konkret mistanke om et strafbart forhold, at en skatteyder rykkes én eller flere gange for indsendelse af oplysninger og materiale. Dette forhold kan efter Skattestyrelsens opfattelse sidestilles med, at det i Justitsministeriets vejledning nr. 9686 anføres, at 'En anmeldelse vil således ikke i sig selv skabe grundlag for en konkret mistanke om et strafbart forhold'. Skattestyrelsen finder således, at hverken formen fx en anmeldelse, eller sædvanlige sagsbehandlingsmæssige skridt, fx en rykker, kan skabe grundlag for en konkret mistanke om et strafbart forhold.

Som det fremgår af retsgrundlaget for retssikkerhedslovens § 10, stk. 1 og 3 (…), skal den konkrete mistanke vedrøre om der er begået en lovovertrædelse, der kan medføre straf. Der skal således foreligge omstændigheder, spor mv., som på et objektivt grundlag og med rimelighed kan tale for skatteyderens mulige skyld. De omstændigheder, spor mv., der skal foreligge skal give grundlag for at antage, at der foreligger yderligere indkomst til beskatning hos skatteyderen. Én eller flere rykkere, der sendes som led i almindelig sagsbehandling, taler efter Skattestyrelsens opfattelse ikke for skatteyderens mulige skyld og dermed for, at der foreligger en konkret mistanke.

Det er Skattestyrelsens opfattelse, at det ikke i sig selv har nogen betydning for mistankevurderingen, hvis en skatteyder rykkes én eller flere gange for indsendelse af materiale. Det, der har betydning for mistankevurderingen er, om der foreligger konkrete oplysninger, der på et objektivt grundlag og med rimelighed kan tale for skatteyderens mulige skyld."