

Udskriftsdato: 13. december 2025

FOU nr 2023.8 (Gældende)

2023-8. Manglende vejledning om selvinkriminering og yderligere indkomstforhøjelse efter agterskrivelse (Panama Papers)

Ministerium: Folketinget

Opfølgning / Opfølgning til

LBK nr 678 af 31/05/2018 § 20 og § 26 - LBK nr 1121 af 12/11/2019 § 10

2023-8. Manglende vejledning om selvinkriminering og yderligere indkomstforhøjelse efter agterskrivelse (Panama Papers)

Et revisionsfirma klagede på vegne af en borger til ombudsmanden over, at Landsskatteretten havde stadfæstet SKATs (nu Skattestyrelsen) afgørelse om forhøjelse af hans indkomst for tre indkomstår. Baggrunden for sagen var de såkaldte Panama Papers (oplysninger om danskeres ejerskab af offshoreselskaber), som SKAT havde købt i september 2016.

Revisionsfirmaet gjorde gældende, at SKAT ikke havde iagttaget pligten til at vejlede borgeren om selvinkriminering, da bl.a. agterskrivelsen i sagen blev udsendt. Revisionsfirmaet gjorde også gældende, at afgørelsen var ugyldig, fordi det beløb, som borgeren blev beskattet af ved afgørelsen, var forhøjet i forhold til det beløb, som borgeren var blevet varslet om i agterskrivelsen.

Landsskatteretten havde i sin afgørelse lagt til grund, at der på tidspunktet for agterskrivelsen forelå en konkret mistanke om, at borgeren havde begået et strafbart forhold forbundet med indkomstforhøjelsen, og at det var en fejl, at SKAT i agterskrivelsen undlod at vejlede ham om selvinkriminering.

Ombudsmanden var enig i, at den manglende vejledning var en fejl, men at fejlen ikke indebar, at SKATs afgørelse var ugyldig. Ombudsmanden lagde vægt på bl.a. myndighedernes oplysninger om, at borgeren ikke efter agterskrivelsen havde indsendt oplysninger til brug for SKATs afgørelse om de forhold, hvorom der skulle være vejledt om selvinkriminering, og at fejlen derfor ikke havde kunnet påvirke afgørelsen.

Ombudsmanden kunne heller ikke kritisere Landsskatterettens vurdering af, at den yderligere indkomstforhøjelse i forhold til agterskrivelsen ikke kunne antages at udgøre en fejl, der kunne medføre, at afgørelsen var ugyldig. Ombudsmanden lagde herved navnlig vægt på, at den yderligere forhøjelse byggede på det materiale, som borgeren og hans rådgiver havde sendt til SKAT, og at den materielle rigtighed af afgørelsen ikke sås at være bestridt.

(Sag nr. 21/02275)

I det følgende gengives ombudsmandens udtalelse om sagen:

Ombudsmandens udtalelse

1. Hvad drejer sagen sig om?

Sagen drejer sig om A's skatteansættelse for indkomstårene 2014-2016. Landsskatteretten stadfæstede den 20. april 2021 SKATs afgørelse af 13. juni 2018 om forhøjelse af hans kapitalindkomst for disse indkomstår.

For Landsskatteretten drejede sagen sig om, hvorvidt SKATs afgørelse var ugyldig som følge af manglende overensstemmelse mellem det udsendte varsel (agterskrivelse) og SKATs afgørelse i sagen, jf.

skatteforvaltningslovens § 20, stk. 1, eller som følge af manglende vejledning med hensyn til spørgsmål om selvinkriminering.

Deloitte's klage til mig angår også disse to spørgsmål, og min undersøgelse er på den baggrund koncentreret om dem.

Den 28. januar 2020 sigtede Skattestyrelsens straffesagsenhed A for overtrædelse af skattekontrollovens § 82, jf. den tidligere skattekontrollovens § 13, som følge af de samme oplysninger, der dannede baggrund for SKAT's afgørelse af 13. juni 2018 om indkomstforhøjelse. Efter det oplyste har Skattestyrelsens straffesagsenhed besluttet at sætte denne straffesag i bero, indtil min undersøgelse af A's skattesag er afsluttet.

Min undersøgelse har ikke omfattet skattemyndighedernes behandling af straffesagen.

2. Sagens forløb

Baggrunden for A's skattesag er, at SKAT i september 2016 købte en række oplysninger om danskeres ejerskab af offshoreselskaber (de såkaldte Panama Papers).

Den 21. september 2017 sendte SKAT en materialeindkaldelse til A på baggrund af oplysninger fra Panama Papers. Af materialeindkaldelsen fremgår følgende:

"[V]ed en gennemgang af [de købte] oplysninger har SKAT konstateret, at du er tildelt 'power of attorney' over selskabet B beliggende i Panama.

På baggrund af de modtagne oplysninger ønsker SKAT at foretage en vurdering af, om selskabet er omfattet af dansk skattepligt, om selskabets økonomiske transaktioner, herunder transaktionerne med dig, medfører personlig beskatning hos dig, og om du har ejerskab eller rådighed over andre udenlandske selskaber.

Endvidere ønsker SKAT oplysninger om dine eventuelle personlige konti/depoter i udlandet til brug for kontrol af opgørelsen af din skattepligtige indkomst. "

Den 3. november 2017 sendte A's daværende rådgiver et svar til SKAT på materialeindkaldelsen. Rådgiveren oplyste bl.a., at A havde en konto i en nærmere angiven amerikansk bank, og fremsendte i den forbindelse kontoudtog fra konti i banken.

Efterfølgende sendte A selv materiale til SKAT. Det drejede sig om bl.a. de samme bilag, som hans rådgiver allerede havde indsendt, og årlige opgørelser over hans indkomst, herunder oplysninger om bankforholdene hos den amerikanske bank. Ud fra sagens oplysninger må jeg lægge til grund, at SKAT modtog det pågældende materiale den 12. april 2018, men at det først den 3. maj 2018 blev videregivet til sagsbehandleren.

Den 26. april 2018 sendte SKAT en agterskrivelse til A med varsel om forhøjelse af hans kapitalindkomst for 2014-2016 med i alt 401.909 kr. (2014: 145.128 kr., 2015: 84.931 kr., 2016: 171.850 kr.).

Det fremgår af agterskrivelsen, at SKAT henlagde den del af sagen, der angik selskabet B, da A ikke havde været skattepligtig til Danmark af eventuelle afkast genereret i den relevante periode.

Varslet om forhøjelse af A's kapitalindkomst angik i øvrigt nærmere beskrevne bankforhold i den amerikanske bank, herunder et værdipapirdepot, hvorfra A havde modtaget nærmere beskrevne renter, gevinster og udbytter.

Af agterskrivelsen fremgår også følgende:

"Eventuel overtrædelse af straffebestemmelserne

Du har måske overtrådt nogle af bestemmelserne om straf i skatte- og afgiftslovene. Vurderingen af et eventuelt strafansvar kan vi ikke afgøre i vores afdeling.

Vi sender derfor sagen til SKATs straffesagsenhed, når vi er færdige med at behandle den, og din frist for at klage over vores afgørelse er udløbet. "

Den 13. juni 2018 traf SKAT afgørelse i sagen. SKATs afgørelse var i overensstemmelse med agterskrivelsen af 26. april 2018, dog således at A's kapitalindkomst for 2014-2016 blev forhøjet med i alt 402.372 kr. (2014: 145.394 kr., 2015: 84.931, kr. 2016: 172.047 kr.). I forhold til den forudgående agterskrivelse indebar afgørelsen af 13. juni 2018 således en yderligere indkomstforhøjelse på i alt 463 kr. vedrørende indkomstårene 2014 og 2016. Det fremgår af afgørelsen, at den byggede på bl.a. oplysningerne om de udenlandske bankforhold indgivet af A selv.

Den 5. september 2018 klagede Deloitte over SKATs afgørelse af 13. juni 2018 til Skatteankestyrelsen. Klagen angik SKATs iagttagelse af skatteforvaltningslovens regler om varsel (agterskrivelse) om ændret skatteansættelse mv. i lyset af den yderligere indkomstforhøjelse på i alt 463 kr. set i forhold til SKATs forudgående agterskrivelse. Under sagens behandling klagede Deloitte også over SKATs iagttagelse af retssikkerhedslovens regler om vejledning om selvinkriminering.

Den 20. april 2021 stadfæstede Landsskatteretten SKATs afgørelse af 13. juni 2018. Landsskatteretten anførte bl.a. følgende:

"Landsskatteretten lægger på baggrund af sagens oplysninger, herunder klagerens egen beløbsmæssige opgørelse, til grund, at klageren i indkomstårene 2014-2016 har haft indtægter fra udlandet, som han ikke har selvangivet (...).

...

SKATs beløbsmæssige opgørelse af de skattepligtige indkomster og nettogevinster i afgørelsen er i overensstemmelse med klagerens opgørelser. SKAT har i afgørelsen henvist til det samme faktum og det samme lovgrundlag som i SKATs forslag til afgørelse af 26. april 2018. SKATs afgørelse indebærer derfor ikke en afvigelse af den praksis, som er beskrevet i Den Juridiske Vejledning [om agterreglen i skatteforvaltningslovens § 20 og spørgsmål om fornyet varsling; min bemærkning].

Da SKAT i afgørelsen har ansat klagerens udenlandske indkomst i overensstemmelse med klagerens opgørelser, som klageren sendte til SKAT efter modtagelse af SKATs forslag til afgørelse, finder Landsskatteretten, at SKAT ikke var forpligtet til at udsende et nyt forslag til afgørelse, før SKAT traf afgørelsen.

Da afgørelsen i øvrigt må anses for materielt korrekt ville en manglende fremsendelse af en ny agterskrivelser heller ikke efter en konkret væsentlighedsvurdering kunne føre til, at der var tale om ugyldighed af den del af forhøjelsen, der ikke var omfattet af agterskrivelsen. Landsskatteretten finder heller ikke, at Skattestyrelsens manglende vejledning om, at klager ikke var pligtig at besvare materialeindkaldelsen og agterskrivelsen i det foreliggende tilfælde kan føre til ugyldighed af den underliggende skatteansættelse.”

Den 27. april 2021 klagede Deloitte til mig over Landsskatterettens afgørelse. Jeg sendte den 7. juli 2021 klagen videre til Landsskatteretten med henblik på, at Landsskatteretten fik lejlighed til at uddybe begrundelsen for afgørelsen af 20. april 2021, især for så vidt angår spørgsmålet om vejledning om selvinkriminering.

Landsskatteretten svarede Deloitte den 21. januar 2022 og skrev, at Landsskatteretten ikke ved sin afgørelse havde anfægtet eller afvist, at der i forbindelse med udsendelsen af agterskrivelsen den 26. april 2018 skulle være vejledt om selvinkrimineringsforbuddet. Landsskatteretten var imidlertid ikke enig i, at konsekvensen af denne sagsbehandlingsfejl i form af manglende vejledning skulle være, at den ellers materielt korrekt foretagne beskatning skulle anses for foretaget ved en ugyldig forvaltningsakt.

Landsskatteretten skrev endvidere, at den i sin afgørelse havde lagt vægt på, at der ikke sås at være uenighed om, at den foretagne beskatning var materielt korrekt, herunder beløbsmæssigt. Landsskatteretten anførte samtidig, at klagerens oplysninger konkret havde præciserende karakter, og at der var tale om en berigtigelse af en beløbsstørrelse af overordentlig begrænset omfang, samt at den materielt foretagne beskatning ikke i øvrigt udsprang af og baserede sig på oplysninger frembragt i forbindelse med den manglende vejledning om selvinkriminering. Derudover havde den retlige ramme, de faktiske omstændigheder mv. efter Landsskatterettens opfattelse ikke ændret sig på en sådan måde, at der var pligt til fornyet høring, ligesom en manglende høring heller ikke konkret sås at ville kunne medføre ugyldighed.

3. SKATs vejledning om selvinkriminering

3.1. Retsgrundlag mv.

3.1.1. Retssikkerhedslovens § 10

Af retssikkerhedslovens § 10, stk. 1 og 3, 1. pkt., fremgår følgende:

”§ 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. ”

I bemærkningerne til § 10 i lovforslag nr. L 96 af 26. november 2003 om retssikkerhedsloven (lov om retssikkerhed ved forvaltningens anvendelse af tvangsindgreb og oplysningspligter) er anført bl.a. 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 lovforslagets almindelige bemærkninger, pkt. 4.3.2, er der i relation til reglerne i retssikkerhedslovens § 10 anført bl.a. følgende:

”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.”

Lovforslaget kan læses på Folketingstidende.dk, samling 2003-04, tillæg A.

3.1.2. Ombudsmandens tidligere udtalelser om Panama Papers

Ombudsmanden har gennemført to undersøgelser om nærmere forhold vedrørende skattemyndighedernes behandling af sager, der udspringer af Panama Papers.

I FOB 2018-30 forholdt ombudsmanden sig til SKATs mistankevurdering ved udsendelse af materialeindkaldelser på baggrund af oplysninger fra Panama Papers. Undersøgelsen gav ikke ombudsmanden grund til generelt at antage, at der på tidspunktet for udsendelsen af materialeindkaldelserne var grundlag for konkret mistanke mod de borgere, som blev pålagt at give oplysninger. På den baggrund nåede ombudsmanden frem til, at reglerne om forbud mod selvinkriminering var overholdt. Ombudsmanden byggede sin vurdering på SKATs generelle beskrivelse af oplysningsgrundlaget og processen i sagerne, idet han ikke havde undersøgt de enkelte sager om SKATs indhentelse af materiale.

I forlængelse heraf undersøgte jeg i FOB 2019-33 SKATs indhentelse af oplysninger og mistankevurdering i et konkret sagskompleks. Den pågældende borger havde modtaget flere materialeindkaldelser og rykkere fra SKAT – først på baggrund af oplysninger modtaget i kraft af et rentebeskatningsdirektiv og senere også på baggrund af Panama Papers. Jeg konkluderede på baggrund af en samlet vurdering af oplysningerne i sagskomplekset, at SKAT på et tidligere tidspunkt end lagt til grund af skattemyndighederne havde grundlag for en konkret mistanke om, at borgeren havde begået en strafbar lovovertrædelse. Jeg fandt det derfor beklageligt, at SKATs indhentelse af oplysninger ikke var sket i overensstemmelse med reglerne i retssikkerhedslovens § 10. Jeg anførte samtidig, at det ikke kunne udledes af mine konklusioner i det undersøgte konkrete sagskompleks, at der også var begået fejl i de andre sager, som var indledt på baggrund af Panama Papers.

I FOB 2019-33 forholdt jeg mig også til, om der skulle ske vejledning om selvinkriminering i agterskrivelser i en situation, hvor der foreligger en mistanke om et strafbart forhold. Jeg anførte herom, at en agterskrivelse falder uden for anvendelsesområdet for retssikkerhedslovens § 10, idet borgeren ikke har pligt til at komme med bemærkninger. Imidlertid følger det af bestemmelsens forarbejder, at en tilsvarende vejledningspligt på ulovbestemt grundlag kan indebære, at skattemyndighederne bør vejlede om, at borgeren ikke har pligt til at meddele oplysninger, når de sender en agterskrivelse til en borger,

som er under konkret mistanke, og agterskrivelsen angår forhold, som er omfattet af mistanken. Det gav mig ikke anledning til bemærkninger, at Skattestyrelsen havde vurderet, at den manglende overholdelse af retssikkerhedslovens § 10 ikke medførte konsekvenser for afgørelserne i det konkrete sagskompleks, hvor skatteyderen ikke havde indsendt de ubedte oplysninger til skattemyndighederne.

3.2. Myndighedernes opfattelse

Skattestyrelsen har sendt mig en udtalelse af 23. august 2022 samt en supplerende udtalelse af 25. oktober 2022.

I udtalelsen af 23. august 2022 har Skattestyrelsen anført, at styrelsen tidligere har lagt til grund, at materialet modtaget fra A først var modtaget den 3. maj 2018, hvor det tilgik en sagsbehandler. Ved gennemgangen af sagen har Skattestyrelsen imidlertid konstateret, at datoen for modtagelse af materialet retteligt er den 12. april 2018.

Derudover har Skattestyrelsen anført, at det ikke fremgår af sagen, hvornår SKAT fik konkret mistanke om, at A havde begået en lovovertrædelse, der kunne medføre straf. Der forelå ifølge Skattestyrelsen ikke konkret mistanke, da SKAT udsendte materialeindkaldelsen den 21. september 2017. Skattestyrelsen har i den forbindelse henvist til SKATs svar af 2. juni 2017 til ombudsmanden i forbindelse med sagen FOB 2018-30 vedrørende 176 materialeindkaldelser, som SKAT udsendte på baggrund af Panama Papers. Der var således ikke grundlag for at vejlede A med hensyn til spørgsmålet om selvinkriminering på dette tidspunkt.

Skattestyrelsen har endvidere anført, at der i et tjekskema i sagen, dateret den 19. april 2018, ud for spørgsmålet ”Er vurdering af oprettelse af en overtrædelsessag korrekt?” er krydset af i rubrikken ”Ja”. Dette tyder på, at der i hvert fald på dette tidspunkt forelå en konkret mistanke. På den baggrund havde SKAT den 26. april 2018, da agterskrivelsen blev afsendt, således grundlag for en konkret mistanke om, at A måske havde begået en strafbar lovovertrædelse. Derfor fremgår det også slutteligt af agterskrivelsen, at sagen efter endt sagsbehandling ville blive oversendt til SKATs straffesagsenhed med henblik på vurdering af et eventuelt strafansvar.

Skattestyrelsen har anført bl.a. følgende om den manglende vejledning om selvinkriminering i agterskrivelsen af 26. april 2018:

”SKAT har ikke pålagt A oplysningspligt efter det tidspunkt, hvor SKAT fik formodning om strafbart forhold. Der er således heller ikke efter Skattestyrelsens opfattelse sket en overtrædelse af retssikkerhedslovens § 10. Skattestyrelsen er imidlertid enig i, at der i agterskrivelsen skulle have været vejledt om, at der på dette tidspunkt var mistanke om, at A havde begået et strafbart forhold, og om at han ikke havde pligt til at afgive oplysninger i forbindelse med agterskrivelsen. At SKAT ikke har vejledt i overensstemmelse med bl.a. forarbejderne til retssikkerhedslovens § 10, er en beklagelig fejl.

...

I den konkrete sag foreligger der (...) efter Skattestyrelsens opfattelse ikke oplysninger, der er indhentet i strid med selvinkrimineringsforbuddet. De oplysninger, som A har indsendt den 12. april 2018, må betragtes som indsendt som et led i besvarelsen af materialeindkaldelsen af 21. september 2017, da de i sagens natur ikke er et svar på agterskrivelsen af den 26. april 2018.

Den manglende vejledning om selvinkriminering i agterskrivelsen kan derfor efter Skattestyrelsens opfattelse ikke påvirke afgørelsens gyldighed. Skattestyrelsen henviser i den forbindelse til FOB 2019-33, afsnit 7.2, hvoraf det fremgår, at Folketingets Ombudsmand i en lignende sag var enig med Skattestyrelsen i, at den manglende overholdelse af vejledningspligten ikke medførte konsekvenser for den konkrete afgørelse.

Det forhold, at SKAT i den konkrete sag ikke har vejledt i agterskrivelsen i overensstemmelse med det anførte i forarbejderne til retssikkerhedslovens § 10, kan således ikke medføre ugyldighed af SKATs afgørelse – hverken for så vidt angår hele afgørelsen (forhøjelsen af kapitalindkomsten med 402.372 kr.) eller for så vidt angår differencen mellem beløbet i agterskrivelsen og i afgørelsen (463 kr.).

De oplysninger, som A har indsendt den 12. april 2018, kunne – og skulle – således indgå i SKATs afgørelse. Der er ikke sket selvinkriminering, og oplysningerne er korrekte, hvilket heller ikke er forsøgt modbevist af A eller hans repræsentant. ”

I en supplerende udtalelse til mig af 25. oktober 2022 har Skattestyrelsen anført, at der efter styrelsens opfattelse ikke er holdepunkter for, at SKATs konkrete mistanke opstod umiddelbart efter den 3. november 2017, hvor A's daværende rådgiver sendte SKAT et svar på materialeindkaldelsen.

Landsskatteretten har i sin udtalelse til mig af 22. september 2022 anført bl.a. følgende:

”Landsskatteretten har ikke i sin afgørelse af 20. april 2021 taget direkte stilling til, hvornår der måtte være grundlag for og pligt til at vejlede klageren om spørgsmålet om selvinkriminering. Som også anført i rettens brev af 21. januar 2022, har retten lagt til grund, at der bestod en sådan pligt på tidspunktet for udsendelse af agterskrivelsen, og det var en fejl, at klageren ikke blev vejledt om det på dette tidspunkt.

Retten har således ikke haft et direkte kendskab til Skattestyrelsens nærmere vurdering af, hvornår det materiale, der blev indsendt til Skattestyrelsen, var af en karakter, hvor Skattestyrelsen havde grundlag for en konkret mistanke om, at klageren havde begået et strafbart forhold. I afgørelsen er derfor heller ikke inddraget de oplysninger, som nu foreligger fra Skattestyrelsen, om hvilket materiale der faktisk har dannet grundlag for agterskrivelsen, og hvornår oplysningerne fra klageren, der ledte til den beløbsmæssige opgørelse i afgørelsen fra Skattestyrelsen, faktisk fremkom.

Som det fremgår af afgørelsen af 20. april 2021, og som anført i brev af 21. januar 2022, har retten derfor ikke i afgørelsen af 20. april 2021 anfægtet eller afvist, at der i forbindelse med udsendelsen af agterskrivelsen af 26. april 2018 skulle være vejledt om selvinkrimineringsforbuddet. Retten har lagt til grund, at det er tilfældet.

Retten har derfor i sin afgørelse af 20. april 2021 anset den påklagede afgørelse for at være behæftet med en sagsbehandlingsfejl i form af denne manglende vejledning om selvinkrimineringsforbuddet. Retten har således alene foretaget en vurdering og bedømmelse af, om den manglende vejledning som sagsbehandlingsmangel kunne føre til, at Skattestyrelsens afgørelse af 13. juni 2021 [rettelig 2018; min bemærkning] skulle anses for foretaget ved en hel eller delvis ugyldig forvaltningsakt.

Som nævnt i rettens brev af 21. januar 2021, er der ved rettens vurdering og bedømmelse af denne sagsbehandlingsmangel taget udgangspunkt i almene forvaltningsretlige principper og praksis for bedømmelsen af virkningen af sagsbehandlingsmangler.

I denne sag er den materielle rigtighed af afgørelsen af 13. juni 2018 ikke bestridt, ligesom det ikke ses bestridt, at forskellen mellem den foreslåede beskatning i agterskrivelsen af 26. april 2018 og den gennemførte beskatning i afgørelsen af 13. juni 2018 er af begrænset karakter. Beløbsmæssigt er der en forskel på i alt 463 kr., men retsgrundlag, retlig kvalifikation, faktiske omstændigheder og andre forhold i al væsentlighed er ens. (...)

Det er med de nu fremkomne oplysninger fra Skattestyrelsen muligvis mindre sikkert, om der er tale om en situation, hvor den manglende vejledning om selvinkrimineringsforbuddet, faktisk kan siges at udgøre en sagsbehandlingsfejl i forhold til den påklagede afgørelse. Det er næppe ganske sikkert, at det er tilfældet, hvis oplysningerne fra klageren faktisk er fremkommet forud for udsendelsen af agterskrivelsen, og oplysningerne ikke er fremkommet på baggrund af udsendelsen af agterskrivelsen.

...

Det synes ikke nødvendigvis klart, at der i nærværende sag faktisk er grundlag for at antage, at der var pligt til at vejlede om selvinkrimineringsforbuddet i forhold til disse oplysninger fx allerede i Skattestyrelsens materialeindkaldelse af 21. september 2017. Agterskrivelsen var efter de foreliggende oplysninger udarbejdet på grundlag af det materiale, klagerens repræsentant indsendte den 3. november 2017. Klageren indsendte herefter selv materiale, der ifølge oplysningerne i Skattestyrelsens udtalelse af 23. august 2022 blev modtaget i Skattestyrelsen den 12. april 2018, det vil sige forud for udsendelsen af agterskrivelsen af 26. april 2018. Selvom der ved udsendelsen af agterskrivelsen måtte være pligt til at vejlede om selvinkrimineringsforbuddet, har denne manglende vejledning så ikke haft nogen konkret betydning for eller sammenhæng med, at klageren selv indsendte oplysninger i sagen, og de oplysninger senere hen førte til den beløbsmæssige opgørelse i afgørelsen fra Skattestyrelsen. Det forekommer også at understøtte Landsskatterettens opfattelse i afgørelsen af 20. april 2021 af, at dette forhold ikke kan føre til, at den påklagede afgørelse anses for helt eller delvis ugyldig. ”

3.3. Deloitte's opfattelse

Deloitte har anført, at SKAT ikke har overholdt sin vejledningspligt efter retssikkerhedslovens § 10, stk. 3, og at tilsidesættelsen af denne væsentlige garantiforskrift må medføre, at SKATs afgørelse af 13. juni 2018 er ugyldig.

Om mistankevurderingen ved SKATs udsendelse af materialeindkaldelsen af 21. september 2017 har Deloitte anført, at det ”ligger helt fast, at for de personer og selskaber, der var omfattet af data-lækket [Panama Papers; min bemærkning], ville der være en bestyrket mistanke om, at en ligning ville føre til skattekorrekationer og til straf. Som en naturlig konsekvens af, at der ville komme skattekorrekationer, ville der også komme sager om sanktioner”. Deloitte har herved henvist til, at den daværende skatteminister i forbindelse med SKATs køb af oplysninger fra Panama Papers udtalte, at formålet var bl.a. bekæmpelse af skatteunddragelse, jf. Deloitte's brev til mig af 10. oktober 2022.

Deloitte har derudover henvist til, at SKAT under sagens behandling ved Landsskatteretten anførte, at SKAT fik mistanke om strafbare forhold efter den 3. november 2017, hvor A's daværende rådgiver

sendte SKAT et svar på materialeindkaldelsen af 21. september 2017. Deloitte har hertil anført, at sagens materiale var ganske beskedent, og at det derfor ikke kan "have taget mange timer at gå det igennem, og da slet ikke ca. 6 måneder (som er tiden der går, frem til at der udsendes agterskrivelse)".

3.4. Min vurdering

3.4.1. Mistankevurderingen ved SKATs materialeindkaldelse af 21. september 2017

Som beskrevet i pkt. 2 sendte SKAT materialeindkaldelsen af 21. september 2017 til A på baggrund af oplysninger fra Panama Papers om, at han var tildelt "power of attorney" over selskabet B.

I overensstemmelse med ombudsmandens udtalelse i FOB 2018-30 mener jeg ikke, at jeg har anledning til at foretage mig mere i forhold til spørgsmålet om, hvorvidt der på tidspunktet for udsendelsen af materialeindkaldelsen ud fra oplysningerne fra Panama Papers var grundlag for konkret mistanke om en strafbar lovovertrædelse forbundet med A's involvering med selskabet B.

I den foreliggende sag afsluttede SKAT sin behandling af A's involvering med B uden indkomstforhøjelse, sigtelse e.l.

Jeg har endvidere forstået det sådan, at A's involvering med B ikke har forbindelse med de bankforhold i den amerikanske bank, der dannede baggrund for SKATs efterfølgende afgørelse af 13. juni 2018 om indkomstforhøjelse.

Da jeg må lægge til grund, at SKAT først fik kendskab til disse udenlandske bankforhold den 3. november 2017, hvor A's daværende rådgiver sendte SKAT et svar på materialeindkaldelsen, rejser sagen ikke spørgsmål om en eventuel vejledningspligt allerede i materialeindkaldelsen som følge af et mistankegrundlag vedrørende disse bankforhold.

3.4.2. SKATs agterskrivelse af 26. april 2018

Landsskatteretten har i sin afgørelse af 20. april 2021 lagt til grund, at det var en fejl, at SKAT ikke i agterskrivelsen af 26. april 2018 vejledte A om spørgsmålet om selvinkriminering.

Det er jeg enig i.

Den manglende vejledning ved udsendelsen af agterskrivelsen indebar ikke, at der skete en overtrædelse af retssikkerhedslovens § 10. SKAT burde imidlertid i overensstemmelse med det, som fremgår af forarbejderne til retssikkerhedsloven mv., have givet en sådan vejledning i forbindelse med udsendelsen af agterskrivelsen. Jeg henviser i den forbindelse til det, som jeg anførte herom i FOB 2019-33, jf. ovenfor under pkt. 3.1.2.

Efter min opfattelse indebærer den manglende vejledning i agterskrivelsen af 26. april 2018 ikke, at SKATs afgørelse af 13. juni 2018 og Landsskatterettens stadfæstelse heraf er ugyldig.

Jeg har i den forbindelse lagt vægt på, at de oplysninger, som A selv indsendte, blev modtaget i SKAT før udsendelsen af agterskrivelsen, og at hverken han eller hans rådgiver efter agterskrivelsen kom med yderligere oplysninger til brug for SKATs afgørelse af 13. juni 2018 vedrørende de forhold, hvorom der

skulle være vejledt om retten til ikke at foretage selvinkriminering. Vejledningsfejlen har derfor ikke haft betydning for afgørelsesgrundlaget og har følgelig heller ikke kunnet påvirke selve afgørelsen.

4. Den yderligere indkomstforhøjelse i SKATs afgørelse af 13. juni 2018 set i forhold til den forudgående agterskrivelse

4.1. Retsgrundlag

På tidspunktet for SKATs agterskrivelse af 26. april 2018 og afgørelsen af 13. juni 2018 havde skatteforvaltningslovens § 20, stk. 1, følgende ordlyd:

”§ 20. Agter told- og skatteforvaltningen at træffe en afgørelse om ansættelse af indkomst- eller ejendomsværdiskat på et andet grundlag end det, der er selvangivet, skal den selvangivelsespligtige og eventuelt andre parter underrettes om den påtænkte afgørelse. Det samme gælder, i det omfang en selvangivelsespligtig har undladt at selvangive og ansættelsen som følge deraf skal ske skønsmæssigt. Underretningen skal opfylde de krav til begrundelsen af en forvaltningsafgørelse, der følger af forvaltningsloven.”

Ifølge lovens § 26, stk. 1, kan varslet efter § 20, stk. 1, ikke afsendes senere end den 1. maj i det fjerde år efter indkomstårets udløb.

Af Den juridiske vejledning 2023-1, afsnit A. A. 8.2.1.1.1 om varslingsfristen, fremgår der følgende (der indholdsmæssigt svarer til samme afsnit i Den juridiske vejledning 2018-1, som var gældende på sagstidspunktet):

”Hvis Skatteforvaltningen efter udsendelse af det første forslag finder ud af, at ansættelsen skal have et andet indhold eller omfang end først varslet, kan Skatteforvaltningen altid inden for varslingsfristens udløb udsende et nyt forslag.

Det er vigtigt, at der i et sådant tilfælde udsendes et nyt forslag, da den senere ansættelse forudsætter, at der er varslet en tilsvarende ansættelse. Forslaget og den senere ansættelse skal være identiske. (...)

Det er dog ikke nødvendigt at udsende et nyt forslag, hvis det nye forslag indeholder en mindre forhøjelse end først varslet. Normalt vil det i disse tilfælde være tilstrækkeligt at indarbejde borgerens kommentarer i afgørelsen.”

Af Den juridiske vejledning 2023-1, afsnit A. A. 7.4.5.1 om Skatteforvaltningens høring efter skatteforvaltningsloven, herunder lovens § 20, og forvaltningsloven, fremgår der bl.a. følgende (der svarer til Den juridiske vejledning 2018-1, afsnit A. A. 7.4.5):

”Konsekvenser af manglende høring

Reglerne om partshøring anses for garantiforskrifter, og tilsidesættelse af dem anses for en væsentlig sagsbehandlingsfejl, der som udgangspunkt vil medføre en afgørelses ugyldighed. Efter en konkret væsentlighedsvurdering kan en afgørelse anses for gyldig på trods af manglende eller mangelfuld høring, hvis fejlen ikke anses at have haft betydning for afgørelses resultat. Det kan fx være tilfældet, hvis parten i forvejen er bekendt med oplysningerne i sagen, eller at den materielle afgørelse alligevel ville være uændret efter en korrekt høring.”

4.2. Myndighedernes opfattelse

Som beskrevet ovenfor under pkt. 2 indebar SKATs afgørelse af 13. juni 2018 en yderligere indkomstforhøjelse på i alt 463 kr. set i forhold til agterskrivelsen af 26. april 2018 (fra 401.909 kr. til 402.372 kr.).

Skattestyrelsen har i sin udtalelse af 23. august 2022 anført bl.a. følgende om denne difference mellem agterskrivelsen og afgørelsen:

”[Differencen] fordeler sig på seks poster, hvor der for de fires vedkommende er tale om en forhøjelse, mens der for de øvrige er tale om en nedsættelse i forhold til det beløb, der fremgik af agterskrivelsen. Differencen skyldes bl.a., at der i afgørelsen er anvendt anden valutakurs for indkomståret 2016, og der indgår flere indtægter end i agterskrivelsen. For eksempel indgår der i afgørelsen renteindtægter på hhv. 3, 4 og 5 dollars, som ikke var med i agterskrivelsen. Valutakursen og rentebeløbene er oplyst af A selv i forbindelse med indsendelse af materiale den 12. april 2018. (Rentebeløbene fremgik også af de dokumenter, som repræsentanten havde fremsendt, uden de dog var medtaget i agterskrivelsen. Af sagsakterne fremgår ikke en forklaring på hvorfor de ikke er medtaget, og ej heller på, hvorfor de så alligevel er medtaget i afgørelsen.)

...

Da den endelige afgørelse indeholder et højere beløb end det, der fremgik af agterskrivelsen, foreligger der ikke identitet mellem agterskrivelsen og afgørelsen. Skattestyrelsen skulle derfor have udsendt en ny agterskrivelse, inden afgørelsen kunne træffes, da afgørelsen ikke i beløbsmæssig henseende kan overstige, hvad der er angivet i agterskrivelse. Dette er en beklagelig fejl.

Skattestyrelsen skal dog samtidig understrege, at denne fejl efter Skattestyrelsens opfattelse ikke påvirker afgørelsens gyldighed. Det fremgår af rets- og ombudsmandspraksis, at en fejl kun kan medføre en afgørelses ugyldighed, hvis fejlen er både generelt og konkret væsentlig. Manglende partshøring er en generelt væsentlig fejl. I den foreliggende sag er manglen derimod ikke konkret væsentlig, da det ikke er sandsynligt, at der i forbindelse med en ny høring var fremkommet oplysninger, der kunne have ført til et andet udfald – eftersom afgørelsen alene bygger på A's egne oplysninger, og eftersom de ikke efterfølgende er blevet bestridt af A eller hans repræsentant. ”

I sin udtalelse til mig af 22. september 2022 har Landsskatteretten anført følgende:

”[D]en materielle rigtighed af den påklagede afgørelse [er] ikke bestridt, ligesom det ikke ses bestridt, at forskellen mellem den foreslåede beskatning i agterskrivelsen af 26. april 2018 og den gennemførte beskatning i afgørelsen af 13. juni 2018 er af begrænset karakter. Landsskatteretten har fremhævet, at der beløbsmæssigt er en forskel på i alt 463 kr., men retsgrundlag, retlig kvalifikation, faktiske omstændigheder og andre forhold i al væsentlighed er ens.

I overensstemmelse med den anførte begrundelse i Landsskatterettens afgørelse af 20. april 2021 kan det forhold, at der ikke blev udsendt en fornyet agterskrivelse på grundlag af de nye oplysninger indsendt af klageren, der indebar mindre præciseringer og ændringer i forhold til den oprindelige agterskrivelse, ikke antages at være en fejl, der kan medføre, at den påklagede afgørelse må anses for helt eller delvis ugyldig. ”

4.3. Deloitte opfattelse

Deloitte har anført, at der skal være total identifikation mellem en agterskrivelse og den efterfølgende afgørelse om skatteansættelse, medmindre der ændres til skatteyderens fordel, jf. skatteforvaltningslovens § 20. På den baggrund udgør den manglende identitet mellem SKATs agterskrivelse af 26. april 2018 og afgørelsen af 13. juni 2018 til A en sagsbehandlingsfejl, hvis konsekvens er afgørelsens ugyldighed.

4.4. Min vurdering

Landsskatteretten har vurderet, at den yderligere indkomstforhøjelse i SKATs afgørelse af 13. juni 2018 på i alt 463 kr. set i forhold til agterskrivelsen af 26. april 2018 ikke kan antages at udgøre en fejl, der kan medføre, at SKATs afgørelse er ugyldig.

Jeg kan ikke kritisere Landsskatterettens vurdering heraf. Jeg har herved navnlig lagt vægt på, dels at den yderligere indkomstforhøjelse bygger på det materiale, som A og hans tidligere rådgiver har sendt til SKAT, herunder materialet af 12. april 2018 fra A selv, dels at den materielle rigtighed af afgørelsen ikke ses bestridt.

Jeg foretager mig herefter ikke mere i sagen.