

# Skattekontrol og retssikkerhed

af DORTE BORUP MADSEN

*Afhandlingen har til formål at vurdere de retssikkerhedsmæssige problemer, der opstår i brudfladen mellem skattekontrollovens tvangsbestemmelser og retssikkerhedsgarantierne i grundloven, retsplejeloven og Den Europæiske Menneskerettighedskonvention (EMRK). Baggrunden herfor er den kritik i retslitteraturen, der har påpeget, at skattemyndighedernes kontrolbeføjelser og oplysningspligterne i skattekontrolloven er betænkelige og i et vist omfang i strid med Den Europæiske Menneskerettighedsdomstols (EMD's) praksis om selvinkriminering og undersøgelse af forretningslokaler. I afhandlingen skitseres derfor de grundlæggende retsgarantier i retsplejeloven og grundlovens § 72, ligesom der foretages en undersøgelse af EMD's praksis. Der foretages endvidere en gennemgang af skattemyndighedernes forskellige kontrolformer for at kunne fastslå, om der kan påvises kontrolformer, der i særlig grad er betænkelige. Det påvises i den forbindelse, at der kan konstateres flere problemer af retssikkerhedsmæssig karakter i forhold til EMRK, og at der kan forventes en ændring i retsansværelsen, ligesom der fremsættes visse forslag og anbefalinger for at eliminere retssikkerhedsproblemerne. Det foreslås bl.a., at skattemyndighedernes adgang til uanmeldt kontrol på stedet kun kan foretages efter indhentet retskendelse efter skattekontrolloven. Det påvises i den forbindelse, at der på grund af proportionalitetsprincippet centrale betydning i EMD's praksis reelt er noget at tage stilling til ved retskendelsen. EMD's praksis sættes endvidere overfor enkelte skattestrafferetlige problemområder, også for at fremkomme med forslag og anbefalinger til retsansværelsen. Problemerne i forbindelse med adgangen til administrativt at pålægge bødeansvar undergives en særlig behandling. Retssikkerhedsproblemerne søges sat ind i et samfundsmæssigt perspektiv, bl.a. med udgangspunkt i Habermas' teori, og det fastslås, at fokuseringen på retssikkerhedsproblemerne er udtryk for, at forholdet mellem individ og samfund er under forvandling.*

## INDHOLDSFORTEGNELSE

### 1. INDLEDNING

- 1.1. Formål
- 1.2. Afgrænsning af emnet

### 2. OM RETSSIKKERHED

- 2.1. Retssikkerhed i skatteretten

### 3. SKATTEKONTROLLOVEN OG RETSPLEJELOVEN

- 3.1. Selvangivelsessystemet
- 3.2. Skattemyndighedernes beføjelser

### 3.3. Retsplejeloven

## 4. GRUNDLOVENS § 72

## 5. DEN EUROPEISKE MENNESKERETTIGHEDSKONVENTION

### 5.1. Artikel 6 om ”fair trial”

### 5.2. Artikel 8 om indgreb i privatsfæren

## 6. DEN EUROPÆISKE MENNESKERETTIGHEDSDOMSTOLS PRAKSIS OM SELVINKRIMINERING

### 6.1. Funke-sagen

### 6.2. Fayed-sagen

### 6.3. Murray-sagen

### 6.4. Saunders-sagen

### 6.5. Serves-sagen

### 6.6. Abas-sagen

### 6.7. Sammenfatning af domstolens praksis

## 7. PROPORTIONALITETSPRINCIPPET

### 7.1. Udviklingen i dansk ret

## 8. SKATTEKONTROL OG SELVINKRIMINERING

### 8.1. Oplysningspligter og selvinkriminering

### 8.2. Hvorledes administreres skattekontrollovens beføjelser?

#### 8.2.1. Kritik af retstilstanden

#### 8.2.2. Hvordan foregår kontrolarbejdet?

### 8.3. Anvendelsen af bevismidler

#### 8.3.1. Dansk ret

#### 8.3.2. Bedømmelsen af dansk praksis

### 8.4. Bevismidlernes art

### 8.5. Selvinkriminering og tredjemand

### 8.6. Konklusion

## 9. SKATTEKONTROL OG GRUNDLOVENS § 72

### 9.1. Kritik af retstilstanden

### 9.2. Argumenter for den gældende retstilstand

### 9.3. Retspraksis på området

#### 9.3.1. Forholdet til den europæiske menneskerettighedskonvention

### 9.4. Retssikkerhedsmæssige aspekter

### 9.5. Retspolitisk diskussion

#### 9.5.1. Krav om retskendelse efter retsplejeloven

#### 9.5.2. Krav om retskendelse i medfør af skattekontrolloven

#### 9.5.3. Den tredje vej

### 9.6. Konklusion og anbefalinger

## 10. SKATTESTRAFFERET OG RETSSIKKERHED

### 10.1. Straffebestemmelserne

### 10.2. Skattesvig og selvinkriminering

### 10.3. Aktiv og passiv skattesvig

### 10.4. §§ 13 og 16 og selvinkriminering

- 10.5. Medvirken
- 10.6. Tillægsskat
  - 10.6.1. Dødsboskatteloven
  - 10.6.2. Skattekontrollovens § 21
- 10.7. To sagsforløb
- 10.8. Skatteyndighedernes forlængede arm
- 10.9. Konklusion

## 11. ADMINISTRATIVE BØDER

- 11.1. Aftalekonstruktionen
- 11.2. Bødeforelæg og frivillighed
- 11.3. Ensartethed
- 11.4. Opportunitetsprincippet
- 11.5. Konklusion og anbefalinger

## 12. RETTEN, SAMFUNDET OG RETSSIKKERHEDEN

- 12.1. Udviklingen i den retlige regulering
- 12.2. Habermas' teori
- 12.3. Tendenser i dansk ret
- 12.4. Mere om retssikkerhed

## 1. INDLEDNING

I retslitteraturen og fra politisk hold er det i de senere år med stigende styrke blevet hævdet, at elementære retssikkerhedsgarantier er alvorligt truet i forbindelse med forvaltningsmyndighedernes kontrol- og tilsynsbeføjelser og de dertil knyttede straffebestemmelser. I effektivitetens navn er der tillagt myndighederne så mange og omfattende beføjelser, at grundlovens § 72 om boligens ukrænkelighed og retsplejelovens straffeprocessuelle retsgarantier er gjort illusoriske.

Det er tillige blevet anført, at hensynet til specialmyndighedernes muligheder for effektivt at realisere lovgivningens intentioner ikke blot har afstedkommet en retstilstand, der ud fra retssikkerhedssynspunkter er betænkelig, men at retstilstanden på visse områder direkte er i strid med fundamentale menneskerettigheder, således som de er kommer til udtryk i Den Europæiske Menneskerettighedskonvention og Den Europæiske Menneskerettighedsdomstols praksis.

Et af de områder der især har været i søgelyset er skattelovgivningen, hvor de retssikkerhedsmæssige problemer i særlig grad aktualiseres, fordi skattemyndighedernes beføjelser for effektivt at sikre korrekte skatteansættelser er særligt omfattende, og - som det er udtrykt - administreres uhæmmet.

De områder, der især har givet anledning til debat og kritik på skatteområdet er:

- at adgangen til husundersøgelse uden retskendelse med henblik på kontrol er betænkelig og kritisabel når henses til grundlovens § 72,

- at skattesystemets oplysningspligter skaber et retssikkerhedsproblem i relation til de straffeprocessuelle garantier for personer, der mistænkes for et strafbart forhold, altså et problem i henseende til selvinkrimineringsforbuddet,
- at der i tilknytning til selvinkrimineringsforbuddet opstår retssikkerhedsmæssige problemer under en straffesag med hensyn til anvendelsen af tilvejebragte bevismidler, fordi tilvejebringelsen er sket under trussel om straf.

Kritikken og debatten har taget et sådant omfang, at den nydannede VK-regering i februar 2002 nedsatte en retssikkerhedskommission, som netop har til opgave at komme med forslag til forbedring af borgernes retssikkerhed, herunder på skatteområdet.

### **1.1. Formål**

Opgavens formål er at beskrive, analysere og vurdere de rejste problemstillinger i brudfladen mellem skattekontrollovens kontrolbeføjelser og retssikkerhedshensynene, således som de kommer til udtryk i grundloven, retsplejeloven og Den Europæiske Menneskerettighedskonvention.

I den forbindelse vil de beføjelser i skattekontrolloven og de retsgarantier i retsplejeloven og grundloven, der er relevante for vurderingen af de retssikkerhedsmæssige problemer, kortfattet blive beskrevet.

I tilknytning hertil vil den praksis, der er udviklet af Den Europæiske Menneskerettighedsdomstol om konventionens artikel 6 om ”retfærdig rettergang” og artikel 8 om ”indgreb i privatsfæren” blive gennemgået.

Der vil herefter blive foretaget en vurdering af, om der er hold i de rejste kritikpunkter og i bekræftende fald, på hvilke områder den nuværende retstilstand ikke kan opretholdes.

I forbindelse hermed er der forsøgsvis givet et overblik over, hvordan kontrolaktiviteterne er tilrettelagt. Hensigten er at konstatere, om der kan påpeges særlige kontrolformer eller måder at organisere kontrolarbejdet på, som i særlig grad er egnet til at skabe retssikkerhedsproblemer.

Den Europæiske Menneskerettighedsdomstols særlige karakter og fortolkningsstil og betydningen heraf for retsanvendelsen i Danmark vil blive undersøgt. De bærende kriterier af mere overordnet karakter for Den Europæiske Menneskerettighedsdomstols afvejning af de modsatrettede interesser, der synes at kunne udledes af de konkret forelagte sager, vil endvidere indgå i de retspolitiske anbefalinger, der vil blive givet som et resultat af analysen.

Menneskerettighedsdomstolens virksomhed har derudover medvirket til, at en række problemstillinger inden for skattestrafferetten og straffeprocessretten, herunder skattemyndighedernes adgang til administrativ bødefastsættelse vil blive behandlet. Også i den forbindelse vil der blive givet nogle anbefalinger og stillet nogle forslag.

Retssikkerhedsbegrebet er ikke entydigt. Der er derfor indledningsvis søgt beskrevet, hvad begrebet historisk dækker over, og hvilke krav det stiller til retsordenen. Begrebet er bærer af nogle værdiforestillinger, herunder forestillinger om forholdet mellem individ og samfund. Forfatterens forestillinger herom skulle gerne fremgå.

Afslutningsvis vil emnet og emnets aktualitet blive søgt sat ind i et samfundsmæssigt perspektiv. Problemstillingerne og dermed retssikkerhedskonflikterne er ikke nye, men velkendte. Fokuseringen på problemstillingerne i de senere år og interessen for menneskerettigheder eller grundrettigheder, moral, etik og retfærdighed tyder på, at forholdet mellem individ og samfund er under forvandling.

Betydningen af, at normative forestillinger får stigende betydning for samspillet mellem retssystemet og underliggende samfundsværdier, vil blive forsøgt belyst.

## **1.2. Afgrænsning af emnet**

Emnet er som nævnt de retssikkerhedsmæssige problemer i relation til skattekontrollen. Der tages derfor afsæt i skattekontrolloven. Problemstillingerne er dog de samme for så vidt angår momskontrollen og kontrollen af de øvrige afgifter. De beføjelser, der er tillagt kontrolmyndighederne i momsloven og de enkelte afgiftslove er stort set identiske med beføjelserne efter skattekontrolloven.

Konklusionen og anbefalingerne i opgaven har derfor også relevans for moms- og afgiftskontrollen.

Konklusionen og anbefalingerne kan endvidere med forsigtighed udstrækkes til øvrige forvaltningsmyndigheder, hvor der eksisterer strafsanktionerede oplysningspligter, og hvor der er adgang til at foretage kontrol på stedet i forretningslokaler, eksempelvis miljø- og fødevarermyndighederne. Forsigtigheden skyldes, at forskelle i retsgrundlag og administrativ praksis samt forskellene i selve kontrolformålene nødvendiggør selvstændige undersøgelser og analyser.

Afgrænsningen af emnet til alene at vedrøre retssikkerhedsproblemerne i forbindelse med skattekontrol er som nævnt, at problemerne hér i særlig grad aktualiseres, og at det også er skatteområdet, der især har været genstand for kritik og debat.

## **2. OM RETSSIKKERHED**

Opgavens formål er at konfrontere skattekontrol med retssikkerhedskrav med henblik på at afdække, om der konkret kan konstateres sådanne retlige problemer, at der er behov for at forslå ændringer i gældende ret, hvorved retssikkerheden styrkes.

Dette gør det nødvendigt med et forsøg på at definere eller beskrive, hvad det er for et retssikkerhedsbegreb, der opereres med. Dette er i særlig grad nødvendigt, fordi alle uden undtagelse er enige om, at retssikkerhedshensyn skal prioriteres højt. Ingen har givet udtryk for det selvmorderiske standpunkt, at retssikkerheden bør svækkes, hvorimod retssikkerhedshensyn stort set altid anføres som begrundelse

for forslag og standpunkter, også selv om disse forslag og standpunkter er uforenelige eller direkte modstridende.

At det forholder sig sådan skyldes, at retssikkerhed er bærer af nogle fundamentale værdiforestillinger og derfor et plusord, og at begrebet som er et normativt begreb ikke er entydigt. Retssikkerhedshensyn vil ofte trække i hver sin retning, og det er vanskeligt at afgrænse begrebet, så det på det konkrete plan er operationelt.

Begrebet er historisk opstået som et krav om beskyttelse af den enkelte borger i forhold til samfundet og i forhold til andre borgere. Kernen i begrebet er derfor, at retsordenen dels skal fastlægge individets råderum, d.v.s. at den enkelte kan gøre alt, hvad der ved lov eller andre retsnormer ikke er forbudt, dels sikre et beskyttelsesapparat, politi og retsvæsen, så krænkelse af dette råderum kan imødegås. Dermed er rettens to hovedfunktioner normativt beskrevet, den adfærdsregulerende og den konfliktløsende funktion.

Dermed er også beskrevet den i retssikkerhedsbegrebet indbyggede dualisme, der betyder at begrebet kan anvendes i to vidt forskellige betydninger.

Retssikkerhed kan for det første opfattes som et spørgsmål om rettens objektive realisering, d.v.s. det resultatorienterede retssikkerhedsbegreb. Heri ligger, at borgerne får de rettigheder og ydelser, de har krav på efter lovgivningen, og at de ikke pålægges andre pligter end dem, der er hjemmel til, men at de til gengæld også opfylder disse pligter.

Retssikkerhed kan for det andet også opfattes som et spørgsmål om beskyttelse af den enkeltes retskrav.

Hermed er beskrevet relationen eller modsætningen mellem fællesskabet og enkeltindividet, den relative og personlige retssikkerhed. Der kan således konstateres en modstrid, ikke nødvendigvis mellem effektivitet, forstået som gennemførelsen af Folketingets vedtagelser, og individets retssikkerhed, men mellem to retssikkerhedsstandarder.

Ingen af standarderne er altså absolutte. Hensynet til individet sætter grænser for myndighedernes muligheder, og hensynet til fællesskabet og dermed de øvrige borgere sætter grænser for den enkeltes frihedsgrader.

Denne normative baggrund er forklaringen på de klassiske krav til det juridiske retssikkerhedsbegreb. Den beskrevne dualisme mellem den personlige og relative retssikkerhed mellem individ og samfund, fører til en negativ og positiv side. Negativt indebærer balanceringen mellem hensynene, at indgreb i den enkeltes handlefrihed må accepteres, men der skal være en beskyttelse mod vilkårlighed og overgreb. Og positivt indebærer balanceringen, at den enkelte skal have mulighed for at forudberegne sin retsstilling, og derved kunne vurdere konsekvenserne af sine handlinger.

Forudberegneligheden kræver en retsorden, der klart fastlægger individets rettigheder og pligter, at der er mulighed for at sætte sig ind i retstilstanden, at der er klare ansvarsregler, og at disse håndhæves effektivt. En konsekvens er endvidere et krav om visse bindinger for staten, som primært skal søge at opretholde ro og orden. De klassiske retssikkerhedskrav formuleredes og var tilpasset den borgerlige rets-

stat. Siden er velfærdsstaten udviklet i det 20. århundrede, kendetegnet ved vidtgående indgreb i samfundslivet, offentlig planlægning og produktion af ydelser, herunder serviceydelser, til løsning af de sociale problemer, som markedet ikke kunne løse eller skabe.

Der er dermed sket en udvikling fra opgøret mod enevælden i den borgerlige retsstat, hvor borgerne skulle beskyttes mod staten, til velfærdsstaten, hvor staten ved de utallige indgreb til sikring af det fælles bedste og med en demokratisk legitimering var en allieret med borgerne.

Det offentliges vækst og intervention med de utallige rettigheder, der blev skabt, og pligter der blev pålagt, skabte de retssikkerhedsmæssige konflikter og problemer, der kendes i dag, og som især vedrører de administrative afgørelser i samspejlet mellem stat og individ.

Og dermed opstår eller accentueres sondringen i retssikkerhedsbegrebet mellem materiel og formel retssikkerhed.

Den materielle retssikkerhed stiller nogle minimumskrav til de materielle regler og til selve retsanvendelsen. Formålet er at sikre, at der træffes materielt korrekte afgørelser. Herunder kan rubriceres legalitetsprincippet, de forvaltningsretlige grundsætninger om saglig forvaltning, lighedsgrundsætningen m.v.

Den formelle retssikkerhed kræver en række sagsbehandlingsregler, herunder reglerne om kompetence, habilitet m.v., hvortil kommer reglerne om klagebehandling, partsoffentlighed, begrundelse m.v. Den juridiske opfattelse af retssikkerhedsbegrebet er stærkt præget af det 19. århundredes liberale retsstat. Det retsstatslige syn på begreberne, d.v.s. at det afgørende er at sikre borgernes rettigheder i forhold til det offentlige, er fortsat kernen i begrebet.

Den samfundsmæssige kontekst er imidlertid en anden. Det offentlige har i forbindelse med velfærdsstatens opbygning fået større opgaver, og borgerne kan stille krav om en række ydelser, f.eks. sygdomsbehandling, undervisning og ophold på sociale og andre institutioner.

Retssikkerhedsreglerne er ikke formuleret og udviklet med henblik på det offentliges faktiske handlinger. Men med hensyn til individbeskyttelse er der også hér problemer, der kan betegnes som retssikkerhedsproblemer, f.eks. med hensyn til udbud af institutionspladser, og problemerne er blevet understreget ved den stedfundne kommunalisering og anvendelsen af rammelove.

Det klassiske retssikkerhedsbegreb slår derfor ikke til. Dette har ført til opstilling af mere nuancerede og flerdimensionale retssikkerhedsbegreber. Carsten Henrichsen<sup>1</sup> har i den forbindelse foretaget en sondring mellem traditionel myndighedsudøvelse, det offentliges servicevirksomhed og offentlig samfundsregulering og med udgangspunkt heri opstillet retssikkerhedskrav svarende til de forskellige funktioner.

Henrichsen fremkommer i lyset heraf med nogle retspolitiske forslag med henblik på at fremme nye måder at regulere samfundet på.

---

<sup>1</sup> Retssikkerhed og moderne forvaltning, 1997.

Indenfor det offentlige servicevirksomhed foreslås det at erstatte detalregulering med målstyring, planlægning og professionsetiske regler og ved det offentlige samfundsregulering foreslås klare hensigtserklæringer, selvforvaltning og forhandlingsprocedurer.

Retssikkerhedskrav og -garantier må tilpasses de virksomhedsformer, som det offentlige praktiserer.

Retssikkerhedsbegrebet er altså ikke entydigt. Det er et samlebegreb for en række foranstaltninger til beskyttelse mod overgreb og vilkårligheder fra offentlige myndigheder og andre borgere.

Indholdet skifter derfor over tid i takt med de herskende værdiforestillinger. Konkretisering og nuancering af begrebet så det giver mening må foretages inden for hver enkelt juridisk disciplin med udgangspunkt i fagområdets mål, hensyn og konfliktmuligheder. Og retssikkerhed på et givet område er ikke det samme for de involverede, fordi de affødte foranstaltninger har forskellige adressater.

Det centrale i debatten om retssikkerhed inden for skatteområdet er dog skattemyndighedernes myndighedsudøvelse, hvorfor det klassiske begreb fortsat er anvendeligt.

## 2.1. Retssikkerhed i skatteretten

Det retssikkerhedsbegreb, der opereres med i det følgende, afviger ikke indholdsmæssigt fra det af Jan Pedersen opstillede.<sup>2</sup> Der henvises endvidere til ”Redegørelse om retssikkerhed”, Skatteministeriet, marts 1992 med yderligere henvisninger.

Der er ved begrebsfastlæggelsen enighed om det fundamentale, der består i ønsket om størst mulig sikkerhed for materielt rigtige afgørelser under iagttagelse af en række hensyn til den enkelte skatteyder.

Der er næppe heller uenighed om, hvilke krav og hensyn, dette kræver:

- Et funktionelt og organisatorisk opbygget system, der sikrer en uvildig objektiv sagsbehandling.
- Retten til appel og domstolsbehandling.
- Et klart og enkelt materielt regelgrundlag.
- At myndighedernes fortolkning og retsanvendelse er korrekt og ensartet.
- At afgørelse træffes inden for rimelige tidsrammer.

En systematisering af de vigtigste overordnede hensyn gør sondringen mellem den formelle og materielle retssikkerhed anvendelig, hvilket også harmonerer med, at interessen samler sig om afgørelser, der træffes af en offentlig myndighed af stor betydning for den enkelte.

Dertil kommer det af Jan Pedersen anførte krav om systemretssikkerhed, der især går på, at hele den edb-baserede sagsgang med forskudsansættelse, årsopgørelse, restskat/over-skydende skat, restancer, kontroloplysninger m.v. sker på en måde, der er forståelig og

---

<sup>2</sup> Skatteret og retssikkerhed – en foreløbig status, Juristen 1991, s. 385 ff og Retssikkerhed - et tveægget sværd, Festskrift til Aage Michelsen, 2000.



gennemskuelig for borgerne. Denne del af skattemyndighedernes virksomhed kan paralleliseres til det offentliges ”faktiske handlinger”, selv om det ikke er inden for kerneområdet. Dette stiller netop særlige krav om gennemsigtighed, vejledning og kommunikation.

De ovenfor nævnte krav (eller mål) lever i mere eller mindre grad op til idealet. Specielt kravet til reglernes enkelthed og klarhed ligger meget langt fra en rimelig standard og er vel et af skatterettens største problemer, også fordi det reelt ikke er muligt at leve op til kravet. Men der er mulighed for at arbejde hen imod målopfyldelse for de fleste krav.

Den konstaterede enighed om målene løser dog ikke alle problemer. Når det kommer til midlerne, kan der ikke være enighed om den indbyrdes afvejning af de forskellige krav. Hvilke midler kan accepteres for at få sikkerhed for, at borgerne rent faktisk ikke betaler for lidt i skat? Hvordan vægtes hensynet til en hurtig og hensigtsmæssig afvikling af skatteopgaven med så få ressourcer som muligt i forhold til retssikkerhedskravet om, at borgerne ikke betaler for meget? O.s.v. Dette er brændpunktet mellem den personlige og relative retssikkerhed.

Det er udgangspunktet i opgaven, at hensynet til den enkelte skal vægtes højt. Det hænger sammen med det generelle princip om, at jo mere intensive indgrebene er fra det offentliges side, jo større krav stilles til den personlige retssikkerhed.

Det hænger også sammen med, at der i de senere årtier synes at kunne konstateres et opbrud i balancen mellem systemhensyn og retssikkerhedshensyn, forstået som personlig retssikkerhed. Hensynet til det enkelte individ er kommet mere i fokus. Det beror nok på, at interessen for og kendskabet til Den Europæiske Menneskerettighedsdomstols virksomhed, efter at Den Europæiske Menneskerettighedskonvention er inkorporeret som en del af dansk ret. Men det beror også på, at forholdet mellem stat og borger som en konsekvens af den stigende regulering er blevet et andet. I forbindelse med etableringen af velfærdsstaten har staten i stigende omfang gennemført planlæggende og regulerende foranstaltninger til sikring af et bedre miljø, sundere fødevarer, sociale foranstaltninger og en lang række andre gode formål til det fælles bedste, og dette har afstedkommet et stigende skattetryk og pålæggelse af en række pligter i forbindelse hermed. Tidligere gav denne udvikling ikke anledning til principielle retssikkerhedsmæssige overvejelser eller betænkeligheder. Reguleringerne var jo etableret for borgernes skyld, for det fælles bedste, og det var nødvendigt for at systemet kunne fungere at pålægge en række oplysningspligter og kontrolforanstaltninger.

Den stigende intervention har imidlertid medført, at staten set fra det enkelte individs side fra en hjælper og medspiller har udviklet sig til en modpart, der griber ind i ens tilværelse og stiller en række krav.

Juraen kan ikke negligere sådanne ændringer i værdiforestillinger. Men ved de retspolitiske anbefalinger kan forsøg gøres på at skabe sammenhæng og at analysere konsekvenserne af en ændret afvejning af hensynene med det formål at kvalificere lovgivningen og rets anvendelsen.

Ved analysen og ved de retspolitiske anbefalinger i det følgende vægtes hensynet til den enkeltes retssikkerhed derfor så meget som muligt. Men det er lagt til grund som en forudsætning ved afvejningen af hensynene, at der ikke består et ønske om et markant andet samfund, og anbefalingerne og forslagene sker altså inden for rammerne af det bestående system.

### **3. SKATTEKONTROLLOVEN OG RETSPLEJELOVEN**

Skattekontrolloven<sup>3</sup> indeholder i kapitel I og II de bestemmelser, som regulerer selvangivelsessystemet og skattemyndighedernes kontrol med, at skatteansættelserne sker på et korrekt grundlag. I lovens kapitel III findes straffebestemmelserne, som sammen med straffebestemmelser i kildeskatteloven og enkelte straffebestemmelser i andre love er grundlaget for skattestrafferetten.

#### **3.1. Selvangivelsessystemet**

Skatteansættelsen bygger først og fremmest på skatteydernes egne oplysninger, jf. skattekontrollovens § 1, hvoraf følger, at enhver, der er skattepligtig til Danmark, hvert år skal selvangive sin indkomst, hvad enten denne er positiv eller negativ. Selvangivelsespligtige, der er bogførings- eller regnskabspligtige, skal sammen med selvangivelsen indgive et skattemæssigt årsregnskab.

Selvangivelsessystemet er dertil kendetegnet ved, at indhentelse af oplysninger fra andre end den aktuelle skatteyder er systematiseret og automatiseret i betydeligt omfang, idet der eksisterer omfattende indberetningspligter for arbejdsgivere, pengeinstitutter m.fl.<sup>4</sup> For ikke-erhvervsdrivende printes disse indberettede oplysninger på den udsendte selvangivelsesblanket. Skatteyderne er herefter forpligtede til at supplere disse forudprintede oplysninger med andre oplysninger af relevans for skatteansættelsen og til at korrigere oplysningerne, hvis de er urigtige.

Medens lønmodtagernes, pensionisternes m.fl.'s legale indkomstforhold med nogle ganske få undtagelser, der hovedsageligt vedrører fradragssiden, er omfattet af skattekontrollovens bestemmelser om den omfattende automatiske indberetningspligt til skattemyndighederne, er ligningen af selvstændige erhvervsdrivende fortsat afhængig af selvangivelses- og dokumentationspligten.

#### **3.2. Skattemyndighedernes beføjelser**

For at give skattemyndighederne mulighed for at konstatere, om den selvangivne indkomst er opgjort i overensstemmelse med de materielle skatteregler, er de i skattekontrolloven tillagt en række beføjelser, herunder beføjelse til at indhente oplysninger fra andre end den aktuelle skatteyder.

---

<sup>3</sup> Lovbekendtgørelse nr. 726 af 13.08.2001.

<sup>4</sup> Bekendtgørelse nr. 1069 af 17.12.1999 med senere ændringer om indberetningspligter m.v. efter skattekontrolloven.

Begrundelsen for skattemyndighedernes beføjelser er af kontrolmæssig art. Samtidig spiller officialmaksimen, der gælder for al offentlig forvaltning, en betydelig rolle. Officialmaksimens principper fremgår bl.a. af offentligheds- og forvaltningsloven.

Om officialmaksimen hedder det i ”Justitsministeriets vejledning om forvaltningsloven”:

”Det er et helt grundlæggende princip i dansk forvaltningsret, at det påhviler den enkelte forvaltningsmyndighed selv, eventuelt i samarbejde med andre myndigheder, at fremskaffe fornødne oplysninger om de foreliggende sager eller dog foranledige, at private, navnlig parterne, yder medvirken til sagens oplysning.”

Skattemyndighederne har efter disse forvaltningsretlige principper pligt til at tilvejebringe et fyldestgørende grundlag for en korrekt skatteansættelse.

En central bestemmelse er skattekontrollovens § 6.

§ 6 er senest ændret ved lov nr. 380 af 2. juni 1999 og har følgende ordlyd:

Stk. 1. Enhver erhvervsdrivende, der fører regnskab, har hvad enten den pågældende ifølge lovgivningen er regnskabspligtig eller ej, pligt til på begæring af en skattemyndighed til denne at indsende sit regnskabsmateriale med bilag for såvel tidligere som for det løbende regnskabsår og andre dokumenter, der kan have betydning for skatteligningen, herunder for afgørelsen af skattepligt her til landet. Indsendelsespligten omfatter også regnskabsmateriale m.v. vedrørende den skattepligtiges virksomhed i udlandet, på Færøerne eller i Grønland.

Stk. 2. Samme pligt som nævnt i stk. 1 påhviler enhver juridisk person, hvad enten den er erhvervsdrivende eller ej.

Stk. 3. Beror regnskabsmaterialet m.v. hos tredjemand, skal denne, selv om den pågældende har tilbageholdsret herover, efter anmodning udlevere materialet til skattemyndigheden, som i så fald drager omsorg for, at materialet afleveres til den pågældende tredjemand efter benyttelsen.

Stk. 4. Skattemyndigheden har, hvis det skønnes nødvendigt, til enhver tid mod behørig legitimation uden retskendelse adgang til hos de i stk. 1 og 2 nævnte på stedet at gennemgå deres regnskabsmateriale med bilag og andre dokumenter, der kan have betydning for skatteligningen, og foretage opgørelse af kassebeholdning og lignende. Efter samme regler har skattemyndighederne adgang til hos erhvervsdrivende at foretage opgørelse og vurdering af lagerbeholdninger, besætning, inventar, maskiner og andet driftsmateriel. Ejeren og de hos denne ansatte skal yde skattemyndighederne fornøden vejledning og hjælp ved kontrollen.

Stk. 5. I det omfang de nævnte regnskabsoplysninger m.v. er registreret elektronisk, omfatter myndighedernes adgang til disse oplysninger også en elektronisk adgang hertil.

Stk. 6. Vægrer nogen sig ved at efterkomme en begæring efter stk. 1 eller 2, jf. stk. 5, finder § 5, stk. 3, tilsvarende anvendelse.

Stk. 7. Politiet yder skattemyndighederne bistand til gennemførelsen af kontrollen efter stk. 4. Justitsministeren kan efter forhandling med skatteministeren fastsætte nærmere regler herom.

Det fremgår, at skattemyndighederne er beføjet til uden retskendelse at foretage kontrol i forretningslokaler, og at politiet uden retskendelse kan yde skattemyndighederne bistand, hvis den erhvervsdrivende nægter myndighederne adgang til kontrol på stedet. Ejeren af virksomheden og de ansatte er tilmed forpligtet til at yde den fornødne hjælp og vejledning til gennemførelsen af kontrollen. Kontrol på stedet kan gennemføres ”hvis det skønnes nødvendigt”. Der kræves således ikke, at visse betingelser skal være til stede, ligesom kontrol på stedet ikke kræver en særlig begrundelse. Kontrol på stedet kan foretages uanmeldt.

Den enkelte borger har altså efter skattekontrolloven en pligt til at medvirke til, at der foretages en korrekt skatteansættelse. Efterleves pligterne ikke er der hjemmel til pålæg af daglige bøder, jf. § 9 og bødestraf efter § 14, stk. 2. Dertil kommer, at skatteunddragelse er kriminaliseret.

### **3.3. Retsplejeloven**

Det enkelte individs beskyttelse i forhold til statsmagten er et helt fundamentalt princip i et demokratisk samfund. Straffeprocessen kan af samme grund ikke isoleres fra grundlovens frihedsrettigheder.

Umiddelbart kan de straffeprocessuelle regler forekomme ulogiske, fordi de tilsikrer en person, der muligvis har begået strafbare handlinger, særlige retsgarantier, det vil sige rettigheder som ikke gælder for personer, som ikke har eller ikke kan antages at have begået strafbare handlinger. En effektiv kriminalitetsbekæmpelse anses jo for en væsentlig forudsætning for, at et samfund overhovedet kan fungere og borgerne færdes frit og trygt.

Baggrunden er af politisk-ideologisk natur. Målet er at sikre, at borgerne ikke forfølges af regeringen af politiske grunde, og at borgerne kun kan straffes, hvis de har overtrådt loven, og dette er konstateret af regeringen uafhængige domstole, således at straffesagen ikke bliver et politisk værktøj for regeringen. Statsmagts ønske om at opklare og straffe kriminelle handlinger begrundes de særlige retsgarantier, fordi statsmagten i den forbindelse bryder med de almindelige rettigheder (primært) i grundloven.

De straffeprocessuelle regler er derfor udtryk for den overordnede afvejning mellem behovet for opklaring af strafbare handlinger og ønsket om at bevare borgernes frihedsrettigheder, herunder frihed for statsmagts tvangsindgreb.

Det er politiet, der efter anmeldelse eller af egen drift iværksætter en efterforskning, jf. retsplejelovens § 742, stk. 2. Efterforskningen har til formål at konstatere om en kriminel handling er begået, at fastslå hvem der har begået den kriminelle handling, og om betingelserne for at statuere strafansvar for den pågældende er til stede. Formålet er endvidere at tilvejebringe oplysninger til brug for sagens afgørelse i retten.

Politiet har efter retsplejeloven hjemmel for anvendelse af en lang række tvangsindgreb over for den sigtede, herunder indgreb i grundlovssikrede rettigheder. Der er tale om anholdelse, fængsling, ransagning, beslaglæggelse, telefonaflytning m.v.

Retssikkerhedsgarantierne består i, at der er fastsat nærmere betingelser for under hvilke omstændigheder disse tvangsindgreb kan foretages. Og endvidere den væsentlige garanti, der består i, at disse indgreb er undergivet domstolens kontrol, hvilket betyder at indgrebene kun kan gennemføres efter forudgående retskendelse. Udgangspunktet om retskendelse kan dog fraviges, hvis øjemedet derved bliver forspildt (*periculum in mora*). I så fald skal spørgsmålet dog efterfølgende indbringes for retten snarest muligt og senest inden 24 timer efter, at indgrebet er foretaget.

Sigtelse er derfor et centralt begreb i straffeprocessen, fordi det udløser retssikkerhedsgarantierne til sikring af en retfærdig rettergang og fordi det også skaber partsstatus.

Det er derfor vigtigt at kunne fastslå, hvorvidt og hvornår der foreligger en sigtelse i sagen.

Der findes ikke i retsplejeloven eller lovgivningen i øvrigt udtrykkelige kriterier for, hvornår en person skal anses for sigtet i en straffesag. Spørgsmålet afgøres ud fra en skønsmæssig vurdering af mistankens styrke. Som fremhævet af Koktvedgaard og Gammeltoft-Hansen<sup>5</sup> vanskeliggøres vurderingen af, at der for den pågældende person selv knytter sig modsatrettede interesser til begrebets fastlæggelse. På den ene side medfører sigtelsen en række beføjelser og retsgarantier, medens den på den anden side indebærer en officiel konstatering af, at der er et vist hold i mistanken, hvilket i omverdenens øjne også kan nærme sig en egentlig formodning om skyld. Det konkluderes derfor, at der i tvivlstilfælde er grund til at anlægge en mere nuanceret fortolkning af begrebet ”sigtelse”, men hvis der i relation til retsgarantierne er tvivl om, hvorvidt en person er sigtet, bør formodningen være derfor.

Mistanken mod den enkelte skal have en vis styrke for at udløse denne beskyttelse. Det er meget svært at beskrive, hvornår en mistanke er så stærk. Der er tale om noget så umåleligt som grader af mistanke.<sup>6</sup> Gammeltoft-Hansen anfører,<sup>7</sup> at der for at rejse sigtelse skal foreligge ”omstændigheder, spor m.v., som på objektivt grundlag og med rimelighed kan tale for hans mulige skyld”. Eva Smith antager,<sup>8</sup> at når ”mistanken samler sig om én bestemt person, og efterforskningen direkte retter sig mod ham og ikke mod en bredere kreds, skal han anses som sigtet.”

En sigtet har en række beføjelser, fordi den sigtede er den ene part i en straffesag. Disse partsbeføjelser kan sammenfattes i 3 grupper:

1. Retten til at overvære retsmøder m.v. (indenretlig partsoffentlig-

---

<sup>5</sup> Koktvedgaard og Gammeltoft-Hansen: Lærebog i Strafferetspleje, 1978, s. 143.

<sup>6</sup> Gorm Toftegaard Nielsen: Straffesagens gang, 2001, s. 45.

<sup>7</sup> Hans Gammeltoft-Hansen: Strafferetspleje, bind II 1989, s. 13.

<sup>8</sup> Eva Smith: Straffeprocessen, 1995, s. 102.

- hed)
2. Retten til at få kendskab til sagens dokumenter m.v. (aktindsigt)
  3. Retten til at udtale sig under sagen (kontradiktion)

En sigtede skal endvidere efter retsplejelovens § 752 udtrykkeligt gøres bekendt med, at han er sigtet, og hvad sigtelsen går ud på, samt at han ikke er forpligtet til at udtale sig. Det er fundamentalt princip, at en sigtet ikke skal medvirke til at inkriminere sig selv og i det hele taget ikke medvirke til sagens opklaring. En sigtet kan helt undlade at udtale sig, og hvis han udtaler sig, er det straffrit at tale usandt.

Efter retsplejelovens § 804 kan der ske pålæg om udlevering af dokumenter m.v. – editionspligt. En sigtet kan aldrig pålægges editionspligt.

Den sigtede har endvidere krav på beskikkelse af en forsvarer i medfør af retsplejelovens §§ 731 og 732.

En forsvarer kan ikke undergives vidnepligt og kan ikke pålægges at udlevere dokumenter og lignende, der vedrører hans forhold til sigtede.

Der findes endvidere en række regler, der har til formål at sikre en ligestilling mellem forsvaret og anklagemyndigheden, jf. retsplejeloven §§ 745 og 746. Forsvareren har ret til at overvære afhøringer af sigtede og har adgang til alt materiale. Dertil kommer en ganske betydelig opgave under domsforhandlingen, hvor forsvareren har afgørende indflydelse på tilrettelæggelsen af bevisførelsen, ligesom han har ret til afhøring af vidner og tiltalte.

Endvidere gælder det centrale princip, at tvivl skal komme den sigtede til gode (in dubio pro reo). Princippet betyder, at anklagemyndigheden ikke blot har bevisbyrden, men også skal løfte denne på en sådan måde, at der ikke er tvivl om tiltaltes skyld.

Efter retsplejeloven skal politiets efterforskning være objektiv, jf. retsplejelovens § 96, stk. 2. Dette objektivitetsprincip indebærer, at man ikke blot skal skaffe grundlag for at skyldige straffes, men også at uskyldige ikke forfølges. Dette betyder således også, at efterforskningen ikke alene må være rettet mod at skaffe beviser for, at en person er skyldig, men at den også skal fremdrage de forhold, der taler for personens uskyld. Der kan selvsagt anføres argumenter for, at det ikke psykologisk set er muligt, men kravet understreger dog, at man skal stræbe efter neutralitet.

#### **4. GRUNDLOVENS § 72**

Grundlovens § 72 har følgende ordlyd:

”Boligen er ukrænkelig. Husundersøgelse, beslaglæggelse og undersøgelse af breve og andre papirer samt brud på post-, telegraf- og telefonhemmeligheden må, hvor ingen lov hjemler en særegen undtagelse, alene ske efter en retskendelse.”

Husundersøgelse omfatter boliger, forretningslokaler, og andre rum, der ikke er offentligt tilgængelige.

For forvaltningens indgreb i husfreden gælder det såkaldte dobbelte hjemmelskrav.

For det første skal der være lovhjemmel for selve indgrebet. Det følger af det almindelige legalitetsprincip, at så intensive indgreb, som dem § 72 omhandler, må kræve en forholdsvis klar og sikker hjemmel.

For det andet kræves det, at myndighederne skal indhente en retskendelse, hvis ikke lovgivningsmagten har bestemt anderledes. Det er her, at betydningen af grundlovens § 72 viser sig. Før myndighederne med magt kan tiltvinge sig adgang til borgerens hjem, forretningslokaler m.v., skal de have en dommers godkendelse – medmindre altså loven indeholder en (særlig) undtagelse fra dette krav.

Det er i den forfatningsretlige teori indgående drøftet, om grundlovens § 72 også gælder uden for strafferetsplejen. Hvis det antages, at § 72 ikke gælder uden for strafferetsplejen, kan de fysiske foranstaltninger, som § 72 vedrører, uden for strafferetsplejen foretages uden retskendelse. Hvis derimod § 72 også gælder uden for strafferetsplejen, kan foranstaltningerne kun gennemføres efter retskendelse, medmindre kravet om retskendelse er fraveget i loven.

Alf Ross bemærkede i første udgave af sin statsforfatningsret, at det var tvivlsomt, om grundlovens § 72 fandt anvendelse på husundersøgelse og ransagning af papirer uden for strafferetsplejen.<sup>9</sup> Senere anfører Ross, at spørgsmålet ikke er fuldt afklaret.<sup>10</sup>

Så sent som i 1999 har Jens Møller i den af Henrik Zahle redigerede udgave af den kommenterede grundlov anført,<sup>11</sup> at spørgsmålet næppe kan anses for fuldt afklaret i dansk ret, og at spørgsmålet ikke er afklaret i dansk retspraksis.

For en bekræftende besvarelse – som lægges til grund i opgaven – kan derimod henvises til Poul Andersen 1954, s. 620, Max Sørensen 1973, s. 360 f, Bernhard Gomard 1976 s. 265 med note 3, Peter Germer 2001 s. 228 og Henrik Zahle 1997 bd. 3 side 242 f. Samme opfattelse har Jens Peter Christensen,<sup>12</sup> der henviser til nyere lovgivningspraksis, ombudsmandens praksis (FOB 90.227) og Justitsministeriets redegørelse af 19. december 1996 til Folketinget om forvaltningsmyndigheders adgang til privat ejendom uden retskendelse. Endelig anfører Jens Peter Christensen, at dette også er fastslået i retspraksis, men at ingen højesteretsdom udtrykkelig har taget stilling til problemet.

Inden for strafferetsplejen er reglerne om, i hvilke tilfælde og under hvilke betingelser der kan foretages indgreb af den art, som § 72 omhandler, nogenlunde klare og undergivet en samlet regulering i retsplejeloven. Den retstekniske hovedregel i retsplejeloven er, at der kræves retskendelse til ransagning (kap. 73), beslaglæggelse (kap. 74) og indgreb i meddelelseshemmeligheden (kap. 71). Samtidig er det dog bestemt, at politiet på egen hånd kan træffe beslutning om at foretage indgrebet, hvor øjemedet ville forspildes, hvis retskendelse skulle

---

<sup>9</sup> Se Alf Ross: Dansk Statsforfatningsret, bd. II, 1. udg. 1960, s. 526. Tilsvarende 2. udg., 1966, s. 619-620.

<sup>10</sup> Ross II (3. udg.), s. 628-632.

<sup>11</sup> Danmarks Riges Grundlov med kommentarer, 1999, s. 363.

<sup>12</sup> Festskrift i anledning af grundlovens 150 års jubilæum, s. 110.

afventes. Politiet skal i givet fald snarest og inden 24 timer forelægge sagen for retten.

Princippet i retsplejeloven er således, at loven nøje angiver, i hvilke tilfælde der kan ses bort fra kravet om forudgående retskendelse. Det vil sige i hvilke tilfælde der – med grundlovens ord – skal gælde en ”særegen undtagelse”.

Samme klare lovregulering finder man ikke for husundersøgelser m.v. uden for strafferetsplejen. Der er i talrige love<sup>13</sup> hjemmel til, at forvaltningen kan foretage husundersøgelse m.v. som led i den almindelige kontrol med, at lovgivningen overholdes. Men der er ofte ikke fastsat særligt præcise regler om, i hvilke tilfælde eller efter hvilke procedurer indgrebene kan ske, ligesom det normale er, at indgrebene kan foretages uden den forudgående domstolskontrol, som grundloven omtaler.

## **5. DEN EUROPÆISKE MENNESKERETTIGHEDSKONVENTION**

Belysningen af de retssikkerhedsmæssige problemer i brydningsfeltet mellem skattekontrollovens beføjelser og retsplejelovens straffeprocessuelle retsgarantier har en yderligere dimension, idet Danmark har tilsluttet sig Den Europæiske Menneskerettighedskonvention (EMRK).

EMRK trådte i kraft den 3. september 1953, da ti stater – heriblandt Danmark – havde ratificeret den. Samtidig hermed oprettedes Den Europæiske Menneskerettighedsdomstol (EMD).

EMRK indeholder materielle bestemmelser, der fastlægger borgernes grundlæggende rettigheder, og fastsætter endvidere en procesuel ordning, der giver de berettigede en klageret til EMD.

Frem til 1992 var konventionen i kraft som en folkeretlig forpligtelse. De materielle bestemmelser blev altså ikke sat i kraft i dansk ret i deres helhed, hvilket formentlig var begrundet i, at Folketinget fandt, at gældende ret opfyldte konventionens krav, og at man ved senere lovgivning kunne sikre, at der var harmoni med EMRK. Skulle der opstå konkret tvivl, om der var overensstemmelse mellem EMRK og dansk ret måtte det antages, at domstolene ville anvende den fortolknings- og formodningsregel, der går ud på, at den nationale ret i tilfælde af tvivl måtte forstås på den måde, der bedst bragte den i overensstemmelse med folkeretten. Generelt antages det, at lovgivningsmagten ikke vil lovgive i strid med indgåede folkeretlige traktatregler, og hvis det utvetydigt er tilfældet, må det bero på en overseelse, og domstolene vil i så fald kunne indfortolke de fornødne korrektioner.

Ved lov nr. 285 af 29. april 1992 blev konventionen i sin helhed gjort til en del af dansk ret.

Inkorporeringen indebar, at EMRK i den forståelse, der fulgte af den da foreliggende praksis fra EMD, blev gjort til en dansk retskilde

---

<sup>13</sup> I Justitsministeriets redegørelse af 19. december 1996 opgjort til 111.



med lovstatus. En eventuel lovkonflikt med en konventionsbestemmelse skulle herefter løses på grundlag af det almindelige princip om, at en nyere lov fortrænger en ældre, og altså ikke længere på grundlag af den folkeretlige fortolknings- og formodningsregel.

Det interessante ved inkorporeringen af konventionen i sin helhed er, at konventionens bestemmelser skal anvendes på den måde, som de fortolkes af EMD, og EMD har en anden fortolkningsstil end danske domstole, idet den fortolker bestemmelserne dynamisk under hensyn til deres formål og udviklingen i den almindelige samfundsopfattelse.

Domstolens dynamiske fortolkningsstil rejser nogle interessante teoretiske og praktiske spørgsmål, fordi udviklingen i EMD's praksis kan betyde, at Menneskerettighedskonventionen får en ændret rækkevidde og dermed et andet indhold, end det der kunne fastslås ved inkorporeringsloven i 1992. Inkorporeringsloven udtaler, at EMRK gælder her i landet. Spørgsmålet er herefter, om danske domstole har en ubetinget pligt til at følge enhver dom afsagt af EMD efter inkorporeringen med den mulige konsekvens, at en herimod klart modstridende retsregel, der måske endda er indrettet efter domstolens tidligere praksis, skal tilsidesættes.

Der er uenighed herom i teorien. Jens Garde og Michael H. Jensen mener,<sup>14</sup> at danske domstole skal efterleve ny praksis fra Menneskerettighedsdomstolen så langt som det er muligt ud fra fortolknings- og formodningsreglen. Erik Werlauff<sup>15</sup> er nogenlunde af samme opfattelse, men mener muligvis, at danske domstole er bundet af EMD's praksis i videre omfang end, hvad der følger af fortolknings- og formodningsreglen. Peer Lorenzens opfattelse er,<sup>16</sup> at danske domstole er forpligtede til at følge det fortolkningsresultat, som EMD måtte komme frem til, uanset om dette fører til en tilsidesættelse af klare danske lovbestemmelser, og uanset om det kan medføre betydelige konsekvenser for det danske retssystem – medmindre lovbestemmelserne er gennemført med kendskab til retstilstanden efter konventionen. Peer Lorenzen fremhæver herved, at ansvaret for, at Danmarks forpligtelser efter EMRK tilsidesættes, fordi man ikke sympatiserer med udviklingen i konventionspraksis, bør være Folketingets – ikke domstolenes. Denne opfattelse er også lagt til grund i betænkning 1407/2001 om ”Inkorporering af Menneskerettighedskonventioner i Dansk Ret”.

De retskildemæssige problemstillinger har fået en ekstra dimension, idet Danmark har ratificeret andre traktater, der beskytter menneskerettigheder, herunder FN's konvention om borgerlige og politiske rettigheder (CCPR), der er af generel karakter og anses for at være central for beskyttelsen af menneskerettigheder. I betænkning 1407/2001 anbefales, at denne konvention samt FN's konvention mod tortur og anden grusom, umenneskelig eller nedværdigende behandling eller straf (CAT) og FN's konvention om afskaffelse af alle former for rasediskrimination (CERD) inkorporeres i dansk lovgivning i én lov, som tillige skal omfatte EMRK. Formålet hermed er at tyde-

---

<sup>14</sup> Juristen 2002, s. 76 ff.

<sup>15</sup> Juristen 1999, s. 73 ff.

<sup>16</sup> Lov & Ret 1999, nr. 3, s. 4 ff.

liggøre, at domstolene og andre retsanvendende myndigheder har pligt til at fortolke og anvende dansk ret i overensstemmelse med konventionerne, medmindre Folketinget bevidst har lovgivet i strid med en konventionsbestemmelse.

Det antages almindeligvis, jf. betænkning 1407/2001, at i det omfang en bestemmelse i en konvention giver borgerne en bedre retsbeskyttelse end en bestemmelse i en anden konvention, må den bestemmelse, der giver den bedste retsbeskyttelse lægges til grund. I øvrigt må det bero på en konkret vurdering, hvorledes en afvejning mellem modstridende konventionsbestemmelser skal foretages. En konflikt mellem dansk ret og en konventionsbestemmelse kan også opstå. Hvis dansk ret giver den bedste beskyttelse, går den nationale bestemmelse forud for konventionen. I øvrigt skal en konventionsbestemmelse altså lægges til grund, medmindre Folketinget bevidst har lovgivet i strid med konventionen.

Som det ses, er der i retskildemæssig henseende flere lag.

Dette sættes yderligere i relief af medlemskabet af EU. EF-domstolen er beføjet til at anvende almindelige retsgrundsætninger i EU-retten. På dette grundlag har EF-domstolen direkte henvist til de forfatningsmæssige traditioner i medlemslandene og til EMRK, som dermed er inkorporeret i EU-retten.

I opgaven vil retssikkerhedsproblemerne i forbindelse med skattekontrol dog alene blive behandlet i relation til EMRK og EMD's praksis.

Af relevante bestemmelser i nærværende sammenhæng er artikel 6, stk. 1-3 og artikel 8.

### **5.1. Artikel 6 om "fair trial"**

Artikel 6 i EMRK har følgende ordlyd:

Stk. 1. Enhver har ret til en retfærdig rettergang og offentlig rettergang inden en rimelig frist for en uafhængig og upartisk domstol, der er oprettet ved lov, når der skal træffes afgørelse enten i en strid om hans borgerlige rettigheder og forpligtelser eller angående en mod ham rettet anklage for en forbrydelse. Dommen skal afsiges i et offentligt møde, men pressen og offentligheden kan udelukkes helt eller delvis fra retsforhandlingerne af hensyn til sædeligheden, den offentlige orden eller den nationale sikkerhed i et demokratisk samfund, når det kræves af hensynet til mindreårige eller til beskyttelse af parternes privatliv, eller under særlige omstændigheder i det efter rettens mening strengt nødvendige omfang, når offentligheden vil skade retfærdighedens interesser.

Stk. 2. Enhver, der anklages for en lovovertrædelse, skal anses for uskyldig, indtil hans skyld er bevist i overensstemmelse med loven.

Stk. 3. Enhver, der er anklaget for en lovovertrædelse, skal mindst have ret til følgende:

- a) at blive underrettet snarest muligt, udførligt og på et sprog, som han forstår, om indholdet og årsagen til den sigtelse, der er rejst mod ham;
- b) at få tilstrækkelig tid og lejlighed til at forberede sit forsvar;
- c) at forsvare sig personligt eller ved bistand fra en forsvarer, som han selv har valgt, og, hvis han ikke har tilstrækkelige midler til at betale juridisk bistand, at modtage den uden betaling, når det kræves i retfærdighedens interesse;
- d) at afhøre eller lade afhøre imod ham førte vidner og få vidner for ham tilsagt og afhørt på samme betingelser som vidner, der føres imod ham;

e) at få vederlagsfri bistand af en tolk, hvis han ikke forstår eller taler det sprog, der anvendes i retten.

Ifølge artikel 6, stk. 1 har enhver ret til en retfærdig rettergang. Adgang til domstolsprøvelse og herunder mulighed for at opnå en retfærdig rettergang er fundamentale krav i ethvert samfund. Domstolenes opgave er at sikre individet mod overgreb fra statsmagtens side, herunder en retfærdig rettergang, hvilket har en central og prominent plads blandt menneskerettighederne.

EMD udtaler sig ikke generelt om ”forskellige” begreber kan udgøre en krænkelse af artikel 6, men afgør kun om den foreliggende sagsbehandling set i sin helhed og helt konkret har givet klager en fair behandling.

EMKR indeholder ikke en udtrykkelig bestemmelse om retten til ikke at inkriminere sig selv. EMD har imidlertid fastslået, at Menneskerettighedskonventionens artikel 6, stk. 1 om retten til retfærdig rettergang også indbefatter en ret for en tiltalt til ikke at udtale sig og til ikke at skulle medvirke til at inkriminere sig selv.

Princippet om in ”dubio pro reo” fremgår direkte af artikel 6, stk. 2, hvorefter enhver, der anklages for en lovovertrædelse, skal betragtes som uskyldig, indtil skyld er bevist i overensstemmelse med loven.

Artikel 6, stk. 3 tilsikrer personer, som er anklaget for en lovovertrædelse, visse retssikkerhedsforanstaltninger, de såkaldte minimumsrettigheder. Bestemmelsens kerneområde er derfor straffesager, men stk. 3 er tillige et fortolkningsbidrag til retfærdig rettergang i stk. 1. Artikel 6, stk. 3 konkretiserer en række af de krav, som skal sikre ”equality of arms”, d.v.s. at parterne er ligestillede i processen.

Domstolen har i en række sager behandlet problemstilling om ”fair trial”, herunder selv-inkrimineringsforbuddet. EMD’s praksis vil blive behandlet i kapitel 6.

## **5.2. Artikel 8 om indgreb i privatsfæren**

Artikel 8 i EMRK har følgende ordlyd:

Stk. 1. Enhver har ret til respekt for sit privatliv og familieliv, sit hjem og sin korrespondance.

Stk. 2. Ingen offentlig myndighed må gøre indgreb i udøvelsen af denne ret, medmindre det sker i overensstemmelse med loven og er nødvendigt i et demokratisk samfund af hensyn til den nationale sikkerhed, den offentlige tryghed eller landets økonomiske velfærd for at forebygge uro eller forbrydelse, for at beskytte sundheden eller sædeligheden eller for at beskytte andres rettigheder og friheder.

Udgangspunktet i bestemmelsen er, at der ikke må foretages indgreb i privatsfæren. Under nærmere fastsatte betingelser fraviges dette udgangspunkt.

Skattemyndighedernes mulighed for udgående kontrol indebærer, at der kan opstå en retssikkerhedsmæssig konflikt også i relation til artikel 8.

Et omdiskuteret spørgsmål har været om erhvervslokaler falder inden for begrebet hjem i artikel 8, stk. 1. I Niemietz-dommen<sup>17</sup> fortolkes begrebet hjem generelt med vægt på den franske tekst ”domicile”, og det konkluderes, at forretningslokaler må være omfattet af beskyttelsen i et vist omfang. I sagen fandtes en ransagning på en praktiserende advokats kontor at være en krænkelse af artikel 8. Ransagningskendelsen var skrevet i brede vendinger, tysk ret gav ikke særlige garantier for gennemførelsen af en ransagning hos advokater, f.eks. tilstedeværelsen af en uafhængig observatør, og gennemgangen af en række sagscharteques greb ind i advokatens fortrolige relationer til klienter på en samlet set uproportional måde. EMD henviser til, at indgreb i fortroligheden kan få konsekvenser for rettighederne under EMRK artikel 6.

EMD har i bl.a. Camenzind-sagen og Cremieux-sagen taget stilling til undtagelsesbestemmelsen i artikel 8, stk. 2.

I Camenzind-sagen<sup>18</sup> havde en administrativ myndighed uden retskendelse foretaget ransagning af Camenzind's bolig med henblik på at konfiskere en ulovlig trådløs telefon. Han indbragte sagen for EMD bl.a. med påstand om, at ransagningen udgjorde en krænkelse af retten til privatliv i medfør af artikel 8.

EMD fastslog indledningsvis, at der ikke var tvivl om, at der var sket et indgreb i klagerens ret til respekt for sit privatliv, jf. artikel 8, stk. 1. Spørgsmålet var alene, om indgrebet var legitimeret i artikel 8, stk. 2. Domstolen fandt, at der var tilstrækkelig lovhjemmel, eftersom indgrebet var foreskrevet i national ret, og der eksisterede tilstrækkelige retssikkerhedsgarantier til at forhindre arbitrære indgreb fra myndighederne. Domstolen fastslog desuden, at indgrebet havde forfulgt et legitimt formål, idet ransagningen var sket med henblik på at forhindre anvendelsen af en ulovlig telefon.

Spørgsmålet var herefter, om indgrebet havde været ”nødvendigt” i et demokratisk samfund.

EMD bemærkede, at den i første omgang måtte undersøge, om de relevante nationale retsregler og retspraksis havde indeholdt tilstrækkelige og effektive garantier mod misbrug. Eftersom der i den foreliggende sag var adgang til at foretage ransagning uden retskendelse, måtte efterprøvelsen af de indbyggede retsgarantier være særligt indgående. I et sådant tilfælde må det kræves, at muligheden for indgreb er nøje reguleret, og at der er klare begrænsninger i de beføjelser, der er overladt til myndighederne. Efter en gennemgang af den nationale lovgivning fandt EMD, at tilstrækkelige retsgarantier havde været til stede.

Herefter måtte det undersøges, om indgrebet i den konkrete sag havde været proportionalt med dets formål. Selv om myndighederne i den foreliggende sag allerede havde været i besiddelse af visse beviser i forhold til lovovertrædelsen, anerkendte EMD, at de nationale myndigheder havde været berettigede til at vurdere, at det var nødvendigt at gennemføre ransagningen. Domstolen bemærkede desuden, at ransagningen i den foreliggende sag, efter anmodning fra klageren, var

<sup>17</sup> Niemietz mod BRD, dom af 16.12.1992, 251-B.

<sup>18</sup> Camenzind mod Schweiz, dom af 16.12.1997, sagsnr. 136/1996/755/954.

blevet udført af en enkelt medarbejder fra Post- og Telekommunikationsmyndigheden under klagerens tilstedeværelse. Endvidere havde klageren haft adgang til at se sagsakterne og konsultere sin advokat. Selv om ransagningen havde varet i næsten to timer og omfattet samtlige rum i bygningen, havde undersøgelsen været begrænset til eftersyn af tv- og telefonapparater.

EMD konkluderede, at når man tog de væsentlige retsgarantier, der var til stede i det nationale retssystem, og ransagningens begrænsede omfang i betragtning, havde indgrebet ikke være uproportionalt med formålet. Indgrebet havde således været ”nødvendigt i et demokratisk samfund”, og der var derfor ikke sket en krænkelse af artikel 8.

Cremieux-dommen<sup>19</sup> omhandler gentagne ransagninger og beslaglæggelser m.v. over en treårig periode foretaget af toldvæsenet hos en vinhandler i forbindelse med mistanke om skatteunddragelse og kapitalflugt. EMD anerkendte behovet for ransagning m.v. på disse felter, men fandt, at der skal være ”adequate and effective measures against abuse” fra myndighedernes side. De franske regler ”appear too lax and full of loopholes”, og EMD fandt, at toldmyndighedernes kompetence var så vidtrækkende og uden begrænsninger i antallet og længden af ransagningerne, at proportionalitetskravet i artikel 8, stk. 2 var krænkede. Proportionalitetsvurderingen overlapper i et vist omfang hjemmelskravet, som EMD i de to sager undlod at tage stilling til.

De to domme illustrerer, at proportionalitetsprincippet spiller en afgørende rolle ved bedømmelsen af, hvorvidt indgreb i privatsfæren kan accepteres.

## **6. DEN EUROPÆISKE MENSKERETTIGHEDSDOMSTOLS PRAKSIS OM SELVINKRIMINERING**

Det er et fundamentalt princip i straffeprocessen, og princippet er også omfattet af EMRK's artikel 6, stk. 1, at man som sigtet ikke har pligt til at medvirke til sagens opklaring. Dette indebærer bl.a., at man ikke har pligt til at udtale sig og, hvis man alligevel udtaler sig, at man ikke kan straffes for at tale usandt.

Beskyttelse mod selvinkriminering skaber et fundamentalt problem på en række retsområder, hvor der gælder almindelige oplysningsforpligtelser, som tilfældet er i skattekontrolløven, og hvor forholdet typisk er det, at oplysningsforpligtelserne er strafsanktioneret.

Da selvinkrimineringsforbuddet indebærer, at ingen mistænkt eller sigtet er forpligtet til at afgive sådanne oplysninger, at den pågældende derved beskylder sig selv for eller afslører et strafbart forhold, er der skabt en principiel konflikt.

Den Europæiske Menneskerettighedsdomstol har i en række sager taget stilling til selv-inkrimineringsproblematikken.

---

<sup>19</sup> Cremieux mod Frankrig, dom af 25.02.93, 256-B.

## 6.1. Funke-sagen

Første gang EMD fastslog principperne om, at en tiltalt har ret til ikke at udtale sig og ikke skal medvirke til at inkriminere sig selv, var i den såkaldte Funke-sag.<sup>20</sup>

I sagen havde de franske skattemyndigheder mistanke om, at Funke havde foretaget ulovlige valutatransaktioner og skatteunddragelser. De franske told- og skattemyndigheder mødte derfor op på Funkes bopæl assisteret af det franske politi, og der gennemførtes en ransagning og en række dokumenter blev beslaglagt. Der var ikke indhentet retskendelse. Funke blev anmodet om at fremskaffe yderligere dokumenter til brug for undersøgelsen af, om han havde begået noget strafbart. Funke indvilgede først heri, men afslog senere begæringen uden begrundelse. Skattemyndighederne indbragte sagen for domstolene, der idømte Funke en bøde, ligesom Funke blev pålagt at betale dagbøder, indtil han havde fremskaffet materialet.

Funke indbragte sagen for EMD og gjorde gældende, at han ikke havde fået en fair rettergang, således som det kræves efter konventionens artikel 6, ligesom han gjorde gældende, at der var sket en krænkelse af privatlivets fred m.v. i henhold til artikel 8. Funke påberåbte sig, at myndighederne havde rejst straffesag imod ham med det formål at tvinge ham til samarbejde, så at de kunne retsforfølge ham.

Regeringen påberåbte sig den pragmatiske franske administration, der sparede skatteyderne for at få deres transaktioner undersøgt systematisk og regelmæssigt, men som til gengæld stillede krav om, at borgerne opbevarede bilag og stillede disse til myndighedernes rådighed efter anmodning.

EMD fastslog, at konventionens artikel 6, stk. 1, om retten til en "fair trial" var overtrådt, idet Funke ved pålæg af bøder var blevet pålagt at fremlægge de omhandlede dokumenter, hvorved der var sket en krænkelse af den ret, der tilkommer enhver, der må betragtes som sigtet for en strafbar handling, til ikke at inkriminere sig selv.

Domstolen fastslog endvidere, at det franske toldvæsens beføjelser til at foretage kontrolbesøg uden forudgående indhentelse af retskendelse krænkede EMRK's artikel 8. Domstolen udtalte, at man er opmærksom på, at der i sager om skatteunddragelse og ulovlig kapitaludførsel er særlige problemer vedrørende mulighederne for en effektiv kontrol.

EMD anerkender på den baggrund, at der kan være et behov for at kunne gribe til foranstaltninger som ransagning og beslaglæggelse. Den gældende lovgivning må imidlertid sikre tilstrækkelig effektiv beskyttelse mod overgreb. Domstolen fandt, at den franske lovgivning ikke levede op til disse krav, idet der ikke var et krav om retskendelse.

Dommen kan ikke tages til indtægt for, at det generelt skulle være i strid med konventionen at straffe en person for ikke at efterkomme et påbud fra f.eks. skattemyndighederne om at fremskaffe materiale, der har betydning for myndighedernes vurdering af den pågældendes forhold. Dommen skal derimod ses i lyset af, at Funke på det tidspunkt, hvor ransagningen fandt sted, var en person, der var "an-

---

<sup>20</sup> Funke mod Frankrig, dom af 25. februar 1993, Serie A, nr. 256.

klaget” for en lovovertrædelse i den i konventionen forudsatte betydning. Myndighederne havde en begrundet mistanke om, at Funke havde forbrudt sig mod skattelovgivningen, og en person kan anses for ”anklaget” i konventionens forstand, selv om der formelt ikke er rejst sigtelse.<sup>21</sup>

Men dommen fastslår, at når en person er ”anklaget” i konventionens forstand, kan myndighederne ikke længere anvende de almindelige oplysningsforpligtelser og de deri indeholdt sanktioner.

## 6.2. Fayed-sagen

I Fayed-sagen<sup>22</sup> undersøgte nogle uafhængige engelske inspektører udpeget af the Secretary of State forholdene i forbindelse med Fayed-brødrenes overtagelse af et selskab for GBP 600.000.000. Inspektørerne blev udpeget efter en årelang strid med en af Fayed’s konkurrenter, der vedholdende fastholdt, at brødrene løj om deres baggrund, økonomi o.s.v. Inspektørerne havde vidtgående beføjelser til at indhente oplysninger eventuelt under anvendelse af tvang, idet manglende samarbejde med inspektørerne kunne indbringes for domstolene og sanktioneres med fængsel eller bøde. Inspektørerne kunne ikke selv træffe afgørelse om de forhold, de undersøgte. De afgav en rapport, der i vidt omfang var kritisk over for brødrene. Der blev imidlertid ikke efterfølgende rejst straffesag mod brødrene, da undersøgelserne ikke gav tilstrækkeligt grundlag herfor. Fayed-brødrene mente dog, at undersøgelserne havde skadet deres gode navn og rygte, og at inspektørernes konklusioner reelt var afgørende herfor, selv om den primære rolle for inspektørerne var at afklare, hvad der var sket i forbindelse med overtagelsen af selskabet.

EMD fandt, at inspektørernes undersøgelser faldt uden for artikel 6 anvendelsesområde og hensigten med bestemmelsen.

Det kan udledes af dommen, at det ikke i sig selv er i strid med artikel 6, at der eksisterer oplysningsforpligtelser, og at disse er straf-sanktionerede. Spørgsmålet om eventuelle begrænsninger i anvendelsen af de tvangsmæssigt tilvejebragte beviser blev ikke behandlet i dommen, da straffesag ikke blev rejst.

Forskellen mellem Funke- og Fayed-sagen ligger nok i, at myndighedernes undersøgelser i Funke-sagen mere direkte havde til formål at fastslå, at der var begået strafbare forhold, medens undersøgelserne i Fayed-sagen primært havde til formål at afklare de faktiske forhold.

## 6.3. Murray-sagen

I John Murray-dommen<sup>23</sup> fik EMD lejlighed til at præcisere indholdet og omfanget af retten til ikke at udtale sig og til ikke at inkriminere sig selv.

Politiet havde anholdt Murray, som var tiltalt for meddelagtighed i mord, ulovlig tvang og medlemskab af IRA. Inden afhøringen blev han gjort opmærksom på, at han ikke havde pligt til at udtale sig.

<sup>21</sup> Præmis 49-56 i Kommissionens rapport af 8. oktober 1991.

<sup>22</sup> Fayed mod UK, dom af 21. september 1994, 294-A.

<sup>23</sup> John Murray mod UK, dom af 8. februar 1998, Reports 1996-I, s. 30.

Murray udtalte sig ikke til politiet og valgte også at forblive tavs under selve straffesagen, uanset at der var flere konkrete beviser for, at han var skyldig. I forbindelse med domsforhandlingen blev han gjort opmærksom på, at retten, hvis han nægtede at udtale sig uden god grund, kunne tillægge det betydning ved vurderingen af skyldspørgsmålet.

Menneskerettighedsdomstolen skulle tage stilling til, om det var i strid med retten til en retfærdig rettergang, at en tiltaltes nægtelse af at udtale sig blev tillagt bevismæssig betydning til skade for tiltalte. Domstolen udtalte, at det ville være i strid med artikel 6, hvis en domfældelse alene er baseret på en tiltaltes nægtelse af at besvare spørgsmål. På den anden side er de nævnte rettigheder ikke til hinder for, at en tiltaltes tavshed inddrages ved vurderingen af de foreliggende beviser for tiltaltes skyld, når en forklaring må anses for påkrævet i den givne situation. Domstolen fastslog, at der ikke var sket krænkelse af artikel 6.

EMRK indeholder ikke en eksplicit beskyttelse af retten til tavshed, men EMD har indfortolket retten i artikel 6. Der er dog ikke tale om en absolut ret, idet en tiltaltes tavshed kan inddrages som et moment i skyldvurderingen, når de faktiske omstændigheder i særlig grad kræver en forklaring på et forhold.

#### **6.4. Saunders-sagen**

Saunders-dommen<sup>24</sup> er på mange måder den mest principielle dom om selvinkriminering, men den giver samtidig anledning til væsentlige tvivlsspørgsmål for så vidt angår rækkevidden.

Dommen vedrører en person, Saunders, der var direktør i et selskab, der overtog et andet selskab. I perioden op til overtagelsen steg kursen på aktierne i det selskab, hvor Saunders var direktør, men så snart overtagelsen havde fundet sted, faldt kursen igen. Dette gav anledning til at tro, at nogen havde manipuleret med kursen på aktierne, og dette fik myndighederne til at udpege nogle inspektører, der skulle undersøge omstændighederne omkring overtagelsen.

Inspektørerne havde alene en undersøgende funktion. Inspektørerne kunne indkalde vidner. Vidner havde pligt til at svare på spørgsmål og kunne blive straffet for ikke at gøre det. Inspektørerne afhørte personer, der havde tilknytning til de to selskaber. Inspektørerne indberettede til ministeriet, at der var konkrete beviser for, at der var begået strafbare handlinger, ligesom anklagemyndigheden blev kontaktet. Det blev besluttet på et møde med anklagemyndigheden, at det var hensigtsmæssigt at lade inspektørerne fortsætte deres arbejde, hvorefter materialet kunne blive overgivet til anklagemyndigheden. Det blev endvidere drøftet, hvilke forhold der kunne blive tale om at rejse tiltale for, samt hvornår man skulle indlede strafforfølgning. Saunders blev afhørt af inspektørerne af flere omgange. Herefter blev der rejst tiltale mod bl.a. Saunders. Under straffesagen blev Saunders' omfattende forklaring til inspektørerne dokumenteret, ligesom anklagemyndigheden påberåbte sig disse forklaringer under proceduren.

---

<sup>24</sup> Saunders mod UK, dom af 17. december 1996, Reports 1996-VI, s. 2044.



Anklagemyndigheden brugte forklaringerne til at godtgøre, hvad Saunders måtte antages at have vidst, ligesom de blev brugt til at imødegå Saunders' forklaring i retten.

EMD lagde til grund, at artikel 6 ikke fandt anvendelse på inspektørernes forudgående undersøgelse, da der var tale om en administrativ undersøgelse, der ikke omfattede en afgørelse af om en lovovertrædelse var begået, men havde til formål at fastlægge et faktisk hændelsesforløb. Domstolen gentog de principper, som den havde fastslået i Funke-dommen og Murray-dommen, og tilføjede, at navnlig retten til ikke at inkriminere sig selv bygger på en forudsætning om, at anklagemyndigheden skal bevise tiltaltes skyld uden at ty til beviser, der er tilvejebragt ved forskellige former for tvang i strid med den tiltaltes egen vilje. EMD udtalte, at retten til ikke at inkriminere sig selv først og fremmest vedrører respekt for den tiltaltes ønske om ikke at udtale sig. Domstolen præciserede i den forbindelse, at retten ikke kan udstrækkes til anvendelse af materiale, der fremskaffes fra en tiltalt ved hjælp af tvangsforanstaltninger, der eksisterer uafhængigt af tiltaltes vilje. Som eksempel herpå nævnte EMD bl.a. dokumenter, der fremskaffes i forbindelse med en ransagning.

EMD vurderede herefter, om anvendelsen under straffesagen af de forklaringer, som Saunders var blevet tvunget til at afgive, var i strid med artikel 6, hvilket fandtes at være tilfældet. Domstolen udtalte i den forbindelse, at forbuddet mod selvinkriminering ikke kun omfatter udtalelser eller erkendelser, der er direkte inkriminerende. Domstolen lagde vægt på, at anklagemyndigheden rent faktisk havde benyttet forklaringerne på en måde, der skulle inkriminere Saunders. Det forhold, at Saunders, da han afgav forklaringerne, ikke var tiltalt, udelukkede ikke, at den efterfølgende anvendelse i forbindelse med straffesagen udgjorde en krænkelse af forbuddet mod selvinkriminering.

I dommen understreges sammenhængen mellem uskyldsformodningen i artikel 6, stk. 2 og forbuddet mod selvinkriminering, der kan udledes af artikel 6, stk. 1. Domstolen lagde vægt på, at anklagemyndigheden havde fået lov at anvende 3 retsdage til at læse op fra Saunders forklaringer til inspektørerne, ligesom der i såvel forelægelse som procedure henvistes til disse forklaringer. Dette viste, at øjemedet var at påvise direktør Saunders utroværdighed.

Dommen er udtryk for, at det er i strid med forbuddet om selvinkriminering, hvis anklagemyndigheden i forbindelse med en straffesag benytter forklaringer, som den nu tiltalte tidligere har afgivet under tvang, herunder trussel om straf, når forklaringerne benyttes på en måde, der inkriminerer den tiltalte. Det kan imidlertid give anledning til tvivl, om dette også gælder i tilfælde, hvor den nu tiltalte ikke var "anklaget" for en lovovertrædelse i artikel 6's forstand, da vedkommende under tvang afgav forklaring. Domstolen lagde til grund, at den forudgående administrative undersøgelse ikke var omfattet af artikel 6, og at det ikke havde nogen betydning, at forklaringerne var fremkommet på et tidspunkt, hvor Saunders ikke var tiltalt. Domstolen tog imidlertid ikke direkte stilling til, om Saunders kunne anses for "anklaget" i artikel 6's forstand, da han afgav forklaring. Såfremt det skulle være i strid med forbuddet mod selvinkriminering under en

straffesag at benytte forklaringer, der er tilvejebragt under tvang på et tidspunkt, hvor der ikke er nogen begrundet formodning om, at personen har begået en strafbar handling, vil dommen have meget vidtrækkende konsekvenser. I så fald vil dommen være til hinder for, at anklagemyndigheden benytter forklaringer, som en senere tiltalt afgiver til f.eks. skattemyndighederne i forbindelse med en almindelig kontrol. Dermed ville en person, som pålægges at tilvejebringe oplysninger som led i den administrative kontrol, kunne have interesse i at efterkomme dette pålæg, da dette skulle udelukke en efterfølgende anvendelse af forklaringen. Det synes imidlertid nærliggende, at læse Saunders-dommen med den begrænsning, at Saunders på tidspunktet for inspektørernes undersøgelse reelt var anklaget i artikel 6's forstand, selv om han ikke var sigtet efter national ret.

### 6.5. Serves-sagen

En af de seneste domme om retten til ikke at udtale sig og til ikke at medvirke til at inkriminere sig selv er Serves-dommen.<sup>25</sup>

Dommen vedrører en befalingsmand i den franske hær, Serves. Den enhed, som Serves var befalingsmand for, blev involveret i en skudepisode, der resulterede i dødsfald. Anklagemyndigheden fremsatte begæring om indledning af en strafferetlig undersøgelse, og i begæringen var bl.a. Serves sigtet, ligesom han var frihedsberøvet i anledning af episoden. Begæringen blev annulleret af en domstol på grund af en processuel fejl. Herefter indledte anklagemyndigheden en ny strafferetlig undersøgelse, der vedrørte to navngivne personer. Denne gang var Serves ikke nævnt i begæringen. Serves blev af undersøgelsesdommeren indkaldt som vidne, men nægtede at aflægge sandhedsed, ligesom han nægtede at afgive forklaring. Serves blev idømt en bøde for ikke at ville aflægge sandhedsed. Der blev senere rejst tiltale mod Serves, og han blev dømt for manddrab. På det tidspunkt, hvor Serves blev pålagt at afgive forklaring, var han imidlertid ikke sigtet eller tiltalt efter national ret.

EMD skulle først tage stilling til, om artikel 6 overhovedet var anvendelig. Afgørende herfor var, om Serves kunne siges at være "anklaget" for en lovovertrædelse i artikel 6's forstand. Domstolen påpegede, at der var tale om et selvstændigt konventionsbegreb, hvis indhold derfor ikke kunne fastlægges under henvisning til national ret. Bl.a. under henvisning til, at Serves havde været nævnt i den annullerede begæring om indledning af en strafferetlig undersøgelse, og at han havde været frihedsberøvet, lagde EMD til grund, at Serves skulle anses for "anklaget" i konventionens forstand.

Herefter skulle EMD vurdere, om det var i strid med en tiltalts ret til ikke at udtale sig og til ikke at skulle medvirke til at inkriminere sig selv, at Serves var blevet straffet for ikke at ville aflægge sandhedsed. Det var afgørende for denne vurdering, om straffen skulle anses for at udgøre en form for utilbørlig tvang. Domstolen påpegede, at forbuddet mod selv-inkriminering indebar, at Serves havde ret til ikke at udtale sig. Da Serves imidlertid nægtede at aflægge sandhedsed, og

---

<sup>25</sup> Serves mod Frankrig, dom af 20. oktober 1997, Reports 1997-VI, s. 2159.

da aflæggelse af en sådan ed har til formål at sikre, at afgivne forklaringer er sande, men ikke skal tvinge den tiltalte til at udtale sig, udgjorde det ikke en krænkelse, at Serves var blevet straffet for ikke at ville aflægge sandhedsed.

Dommen illustrerer, at en person kan være ”anklaget” i konventionens forstand og således kan påberåbe sig forbuddet mod selvinkriminering, selv om vedkommende ikke formelt er sigtet eller tiltalt efter national ret.

Herudover viser dommen, at retten til tavshed og forbuddet mod selvinkriminering ikke giver en tiltalt ret til aktivt at modvirke opklaringen af en straffesag. Artikel 6 sikrer alene en ret til ikke at udtale sig og til ikke at blive tvunget til at medvirke til opklaringen af straffesagen.

### **6.6. Abas-sagen**

I Maximilian Abas mod Holland<sup>26</sup> havde de hollandske skattemyndigheder – under trussel om straf – pålagt Abas at give visse oplysninger, der havde betydning for skatteansættelsen, og hvor der efterfølgende blev rejst straffesag mod ham. Da der ikke forelå en ”anklage” på det tidspunkt, hvor skattemyndighederne pålagde Abas at tilvejebringe oplysningerne, forelå der ikke en krænkelse af retten til ikke at udtale sig og til ikke at medvirke til at inkriminere sig selv.

Dommen illustrerer, at eksistensen af strafsanktionerede oplysningsforpligtelser ikke er i strid med artikel 6, og at oplysninger tilvejebragt i forbindelse hermed på et tidspunkt, hvor den pågældende ikke er ”charged” i konventionens forstand, kan anvendes i en senere straffesag. Dommen siger dog intet om, på hvilken måde og i hvilket omfang sådanne oplysninger kan anvendes.

### **6.7. Sammenfatning af domstolens praksis**

EMD’s praksis kan formentlig sammenfattes således:

Retten til ikke at udtale sig og til ikke at medvirke til at inkriminere sig selv gælder, når personen er ”anklaget”, hvorved bemærkes, at ”anklaget” er et selvstændigt konventionsbegreb, der ikke behøver at være identisk med det formelle sigtelsestidspunkt.

Det er ”utilbørlig tvang” fra myndighedernes side at pålægge en anklaget at afgive forklaring eller at tilvejebringe synbare beviser (dokumenter m.v.).

Artikel 6 er til hinder for, at anklagemyndigheden anvender beviser - navnlig forklaringer - der er fremskaffet ved ”utilbørlig tvang” under en efterfølgende straffesag, når forklaringerne benyttes til at inkriminere den tiltalte, uanset om forklaringerne efter deres indhold er inkriminerende. Derimod er det generelt ikke en krænkelse af artikel 6, at det tillægges bevismæssig betydning ved vurderingen af skyldsspørgsmålet, at en tiltalt har nægtet at udtale sig, når en forklaring må anses for påkrævet på grund af de foreliggende beviser.

Det kan også konkluderes, at eksistensen af oplysningsforpligtelser, der endog er strafsanktionerede, ikke i sig selv er i strid med ar-

---

<sup>26</sup> Klagesag 27943/95, Kommissionens afgørelse af 26. februar 1997.

tikel 6. Dog skal myndighederne afholde sig fra at udnytte disse beføjelser, når de har mistanke eller begrundet formodning om, at der er begået et strafbart forhold. I så fald skal sagen behandles som en straffesag.

EMRK er endvidere ikke til hinder for, at ulovligt tilvejebragte bevismidler anvendes i en efterfølgende straffesag, men det kræves at anvendelsen af bevismidlerne ikke har været afgørende eller udslagsgivende for en domfældelse. Det synes at kunne udledes, at EMD fokuserer mere på anvendelsen af de tilvejebragte bevismidler end på, om bevismidlerne, typisk tiltaltes oplysninger, er tilvejebragt før eller efter tidspunktet, hvor den pågældende må anses for ”anklaget” i konventionens forstand.

Generelt kan det fastslås, at domstolen anlægger en helhedsvurdering og i den forbindelse undersøger, om der synes at være en fair balance mellem den enkeltes rettigheder og samfundets modstridende interesse i at foretage indgreb heri.

## 7. PROPORTIONALITETSPRINCIPPET

Det er i forbindelse med gennemgangen af EMD's domme fastslået, at EMD anlægger en helhedsbetragtning.

Der foretages en nøje vurdering af, om samtlige omstændigheder synes at vise, at der er en ”fair balance” mellem individets rettigheder og samfundets modstående interesse i at foretage indgreb heri. Vurderingen er konkret. Der lægges vægt på, om der er et forsvarligt samfundsmæssigt behov for det konkrete indgreb. Det er altså ikke tilstrækkeligt, at indgrebet er rimeligt eller nyttigt. Der henses til intensiteten af indgrebet, til det konkrete formål set fra statens side og til hvilke alternativer, der var til rådighed. De relevante konkrete omstændigheder vurderes som en helhed (”taken as a whole”).

Indholdet af proportionalitetskravet er ikke og kan ikke være entydigt, men det ligger fast, at proportionalitetsgrundsætningen er et væsentligt fortolkningsprincip for EMD.<sup>27</sup> EF-domstolen anvender også grundsætningen.<sup>28</sup> I tysk ret er grundsætningen om proportionalitet direkte grundlovshjemlet.<sup>29</sup>

I EU-retten er princippet udviklet under inspiration af netop den tyske grundlovs artikel 2 og 12. Det blev påberåbt første gang allerede i 1955. Som et af EU-rettens grundlæggende retsprincipper blev det imidlertid først anerkendt i 1970.<sup>30</sup> Senere er princippet blevet optaget i Maastricht-traktatens artikel 3 B, stk. 3.

EF-domstolen har gennem de sidste års praksis udviklet visse generelle sætninger, der anvendes ved proportionalitetsprøvelse af de mange forskellige byrder, som samfundet pålægger borgerne. Når føl-

---

<sup>27</sup> Se også Peer Lorenzen m.fl.: Den Europæiske Menneskeretskonvention, 1994, s. 55 ff.

<sup>28</sup> Claus Gulmann m.fl.: EU-ret, 1995, s. 220 ff.

<sup>29</sup> Jan Timmermann Pedersen: Proportionalitetsprincippet, 2000.

<sup>30</sup> Louise Nan Rasmussen m.fl.: EU-menneskeret – en udfordring til dansk ret, 1994 s. 46.

gen af en foranstaltnings overensstemmelse med proportionalitetsprincippet skal prøves, undersøges det, om der består et rimeligt forhold mellem det tilsigtede mål og de midler, som anvendes til dets opnåelse. EF-domstolen udtrykker det som et spørgsmål om de pågældende foranstaltninger overskrider grænserne for, hvad der er egnet til at nå det ønskede mål, eller om de anvendte midler svarer til formålets betydning, og om det er nødvendigt for at realisere det.

EF-domstolen har fastslået, at kravet om proportionalitet ikke skal vurderes i forhold til en bestemt gruppes specielle situation. Det indebærer, at der lovligt kan pålægges visse borgere "uproportionale" byrder, såfremt retsaktens ud fra en samlet vurdering er proportional.

De byrder, som typisk erhvervsdrivende pålægges ved forskellige administrative ordninger, skal kunne stå for en proportionalitetsprøvelse. På dette område beskytter proportionalitetsprincippet imidlertid ikke kun borgerne imod myndighedernes magtudøvelse. Proportionalitetsprøvelsen går også den anden vej i den forstand, at borgerne må finde sig i byrder, der måtte følge af en administrativ ordning, såfremt en anden ordning ville påføre myndighederne uforholdsmæssigt besvær. EF-domstolen udtalte således i sagen *Balkan-Import-Export*,<sup>31</sup> at proportionalitetsprincippet aldrig kan medføre en pligt for myndighederne til at indføre ordninger, som er praktisk uanvendelige eller meget kostbare.

Borgerne kan pålægges tungere administrativt betingede byrder end normalt, såfremt der er fare for svig eller anden spekulativ udnyttelse af lovgivningen. I *Denkavit-sagen*<sup>32</sup> udtalte EF-domstolen, at det var berettiget, at myndighederne i forbindelse med grænseoverskridende foderleverancer stillede krav om forudgående kontrol og anvendelse af et specielt kontrolskema, hvorved udbetaling af støtte forsinkedes gennemsnitligt en måned. Der var tale om udbetaling af særligt høje beløb, som var kombineret med en stor fare for svig. En anden (efterfølgende) kontrolmetode ville oven i købet have medført uforholdsmæssige administrative byrder for kontrolmyndighederne.

### **7.1. Udviklingen i dansk ret**

Der er enighed om, at der gælder en proportionalitetsgrundsætning i strafferetsplejen. Det står også fast, jf. Bent Christensen,<sup>33</sup> at skønsudøvelsen i dansk forvaltningsret er underkastet en almindelig grundsætning om forholdsmæssighed eller proportionalitet.

Proportionalitetsprincippet behandles i dansk forvaltningsret traditionelt i forbindelse med læren om det administrative skøn sammen med andre forvaltningsretlige grundsætninger såsom magtfordrejning og lighedsgrundsætningen. Disse grundsætninger har betydning, hvor forvaltningsafgørelserne ikke fuldt ud er normeret i loven, d.v.s. at de hensyn, der skal lægges til grund for afgørelsen ikke fuldt ud er beskrevet i loven. Forvaltningen er i disse almindeligt forekommende tilfælde overladt et skøn. De forvaltningsretlige grundsætning-

---

<sup>31</sup> Sag 5/73, *Balkan-Import-Export*, dom af 24.10.1973, saml. s. 1091 ff.

<sup>32</sup> Sag 15/83, *Denkavit*, dom af 17.05.1984, saml. s. 2171 ff.

<sup>33</sup> *Forvaltningsret - Opgaver, hjemmel og organisation*, 1997, s. 201 ff.

ger, herunder proportionalitetsprincippet, regulerer forvaltningens udfyldning af sådanne ufuldstændige lovbestemmelser.

De anførte retsgrundsætninger er dommerskabte og udviklet i forbindelse med domstolskontrollen med forvaltningen efter grundlovsvedtagelsen i 1849, jf. grundlovens § 63, hvorefter ”Domstolene er berettiget til at påkende ethvert spørgsmål om øvrighedsmyndighedens grænser”.

I tiden før grundloven af 1849 herskede den såkaldte kompetencetvistlære, der gik ud på at få bestemt, hvilket af de to under den enevældige konge stående organer, domstolene og den udøvende magt, der skulle foretage den konkrete retsanvendelse. Var kompetencen tillagt domstolene, havde den udøvende magt ingen kompetence og omvendt.

Med grundloven af 1849 indførtes et konstitutionelt demokrati og Montesquieus klassiske magtadskillelæse blev grundlovsfæstet. Man gik altså fra et enevældigt system med en stærk udøvende magt til et konstitutionelt system, hvor den udøvende magt i princippet var et redskab for den lovgivende magt, og hvor domstolene blev det endelige retsanvendende organ.

En sådan brat ændring af magtfordelingen mellem de øverste statsorganer kræver en tilvænningsperiode og slår ikke straks igennem. Men en udvikling blev sat i gang.

Domstolene var i begyndelsen tilbageholdende i prøvelsesmæssig henseende over for forvaltningen. Domstolene foretog den grundlovsbestemte legalitetskontrol og foretog efterhånden også en kontrol af, om de formelle krav til forvaltningen var opfyldt, især efter understregningen i nyere tid af de formelle reglers betydning som garanti for rigtige afgørelser. Derimod var domstolene i mange år tilbageholdende med en efterpøvelse af forvaltningen, hvor der ikke var formelle eller materielle retskilder at støtte en prøvelse på, d.v.s. hvor der var overladt myndighederne et administrativt skøn. Endvidere har domstolene været tilbageholdende med hensyn til en prøvelse af lovgivningskompetencen.

Langsomt, begyndende i slutningen af det 19. århundrede, gik domstolene dog ind i en materiel gyldighedsprøvelse og statuerede ugyldighed af konkrete forvaltningsakter ud fra friere overvejelser. I et samspil mellem de konkrete domme og retsvidenskabens teoretiske bearbejdning kunne de dommerskabte retsgrundsætninger efterhånden formuleres mere præcist.

Denne retsudvikling er formentlig forårsaget af en større bevidsthed om og erkendelse af domstolenes rolle og funktion som statsorgan og en dermed sammenhængende uvilje mod at lade åbenbart ”urigtige og uretfærdige” retsakter få gyldighed efter deres indhold. Domstolene anså sig som en retssikkerhedsgaranti og skulle sikre borgerne mod vilkårlige retsakter fra forvaltningsmyndighederne. Netop denne funktion er blevet accentueret i de senere år og forstærket af EMRK og EMD’s virksomhed. Fokuseringen på grundrettligheder og menneskerettigheder har nu også betydet, at Højesteret underkaster lovgivningen en generel kontrol og i 1999 med Tvind-dommen for første gang tilsidesatte en lov som grundlovsstridig.

Proportionalitetsgrundsætningen er altså en del af dansk ret, og selv om den ikke er entydig og svær at gøre operationel, må den antages ikke at få mindre betydning i fremtidig retspraksis, når henses til den betydning den tillægges af EMD og EF-domstolen.

Specielt i et samspil med principperne for vægtning af lovlige hensyn (prioriteringsregler) kan grundsætningen forventes yderligere udbygget. I forbindelse med forvaltningsmyndighedernes tilrettelæggelse af praksis for udøvelsen af de administrative beføjelser opstår spørgsmålet om vægtningen af de hensyn, der er egnede til at fremme lovens formål, og hensynet til borgernes retssikkerhed. Det er direkte anført af Jens Garde,<sup>34</sup> at der består en pligt til at inddrage væsentlige hensyn til borgernes retsbeskyttelse, og at sådanne hensyn efter omstændighederne kan veje tungere end hensynet til lovens formål. Det anføres videre, at der næppe kan opstilles en generel prioriteringsregel, men at grundlovens frihedsrettigheder og menneskerettigheder under hensyn til den udvikling, der har fundet sted med hensyn til en øget beskyttelse, må tillægges særlig vægt.

Proportionalitetsprincippet går ud på, at borgerne kun kan pålægges nødvendige forpligtelser i almenvellets interesse. Det bygger på den forudsætning, at alle er udstyret med en grundlæggende handlefrihed, og at offentlige indgreb i denne må begrænses til det højst nødvendige. Centralt i proportionalitetsafvejningen er, at forvaltningen, hvis der er et valg mellem flere reaktioner til opnåelse af et resultat, skal vælge det mindst indgribende, som er tilstrækkeligt til opnåelse af formålet. Der er altså et krav om et rimeligt forhold mellem mål og midler. Jo mere indgribende indgreb, desto klarere må begrundelsen være.

For så vidt angår skatteområdet kan nævnes, at skattemyndighederne i forbindelse med kontrolplanlægningen vurderer hvilke kontrolskridt, der må anses for at være mest hensigtsmæssige. Dette valg er ikke en forvaltningsafgørelse omfattet af forvaltningsloven, der skal begrundes og ledsages af en klagevejledning, men en faktisk handling.<sup>35</sup>

Det kan være vanskeligt at drage grænsen mellem faktiske handlinger og retsakter, fordi der ofte indgår visse beslutninger i de faktiske handlinger. Der har kunnet konstateres tendenser til i stigende grad at regulere den faktiske forvaltningsvirksomhed, altså en tendens til retliggørelse af denne virksomhed.<sup>36</sup>

Vogter anfører endvidere,<sup>37</sup> at skulle der på forskellige områder, som ikke har karakter af afgørelsessager, være behov for forvaltningsprocessuelle regler må dette gøres specifikt. Der vil her kunne foretages den fornødne afvejning af på den ene side en effektiv tilrettelæggelse af administrationen og på den anden side de formelle procedureregler, som vil være hensigtsmæssige netop for et område af den pågældende karakter.

---

<sup>34</sup> Jens Garde m.fl.: Forvaltningsret, Almindelige emner, 1997, s. 214 ff.

<sup>35</sup> Poul Ole Seidenfaden m.fl.: Skattekontrolloven med kommentarer, 2000, s. 62 og John Vogter: Forvaltningsloven med kommentarer, 1999, s. 109 ff.

<sup>36</sup> Jens Garde m.fl.: Forvaltningsret, Almindelige emner, 1997, s. 82.

<sup>37</sup> John Vogter: Forvaltningsloven med kommentarer, 1999, s. 111.

Hvis det kan konstateres, at der er behov for en retlig regulering af skattemyndighedernes kontrolaktiviteter er inddragelsen af proportionalitetsgrundsætningen anvendelig i afvejningen af skattekontrollovens kontrolhensyn og borgernes retssikkerhedsgarantier efter retsplejeloven.

En ofte fremsat påstand i debatten er, at skattemyndighederne uhæmmet anvender de meget omfattende kontrolbeføjelser og altså negligerer de principper, der er indeholdt i proportionalitetsgrundsætningen.

Men der er altså ikke foretaget en retlig regulering af betingelserne og proceduren for kontrolbeføjelsernes anvendelse. Behovet for at anvende kontrolbeføjelserne er alene, at skattemyndighederne skønner, at det er af betydning for skatteligningen.

Vestre Landsret har i kendelse af 7. april 1989<sup>38</sup> taget stilling til domstolenes prøvelsesadgang vedrørende kontrolbesøg efter skattekontrolloven og ransagning efter retsplejeloven. Det blev her fastslået, se nærmere om sagen i kapitel 9.3, at der var tale om en administrativ foranstaltning uden for strafferetsplejen, hvorfor en stillingtagen til den gennemførte kontrolbesøg efter retsplejelovens kapitel 73, som begæret af skatteyderen, ikke var mulig. Landsretten henviste i stedet til, at der kunne anlægges søgsmål efter grundlovens § 63.

Når henses til den mere aktive rolle i de senere år, kan man meget vel forestille sig, at domstolene ikke vil vige tilbage for at prøve skattemyndighedernes anvendelse af de dem tillagte kontrolbeføjelser i lyset af retssikkerhedsbetragtninger, og at proportionalitetsprincippet vil være af væsentlig betydning i denne prøvelse.

## 8. SKATTEKONTROL OG SELVINKRIMINERING

Som nævnt i kapitel 3.3 er det et fundamentalt princip i en retsstat, at en sigtet ikke har pligt til at udtale sig og at han, hvis han udtaler sig, ikke kan straffes for at tale usandt.

Princippet om, at man ikke er forpligtet til at medvirke til at opklare en strafbar adfærd fremgår af retsplejelovens § 752, stk. 1 og er et væsentligt element i en ”retfærdig rettergang” efter EMRK’s artikel 6, således som det fremgår af EMD’s praksis.

Heroverfor står borgernes pligt efter skattekontrolloven til under trussel om bøder at give korrekte oplysninger m.v., således at der kan foretages en korrekt skatteansættelse.

Pligterne efter skattekontrolloven aktualiserer dermed et selvinkrimineringsproblem af væsentlig retlig og praktisk betydning.

Spørgsmålene er:

- om det overhovedet er muligt at opretholde oplysningspligterne efter skattekontrolloven uden at overtræde EMRK, og i bekræftende fald,

---

<sup>38</sup> TfS 1989.304.



- hvorledes skattemyndighedernes beføjelser skal administreres set i lyset af dette aspekt, og
- på hvilken måde bevismateriale tilvejebragt efter skattekontrolløven kan anvendes i en senere straffesag, og
- om der i den forbindelse kan konstateres en forskel med hensyn til bevismidlernes art, og
- om selvinkrimineringsforbuddets betydning i forbindelse med indhentelse af oplysninger fra tredjemand.

### **8.1. Oplysningspligter og selvinkriminering**

Problemstillingen om oplysningspligter og selvinkriminering er behandlet bl.a. i Funke, Fayed- og Saunders-sagen.

Såvel i Funke- som i Fayed-sagen havde staten adgang til at kræve strafsanktionerede oplysninger, og undersøgelserne var etableret, fordi der var konkrete og specificerede mistanker mod de pågældende.

Det afgørende for den forskellige bedømmelse af de to sager er, at myndighederne i Funke-sagen havde en konkret mistanke om strafbare forhold og anvendte oplysningsforpligtelsernes straffebestemmelser med det formål at få den strafbare adfærd konstateret. Dette er utilbørlig tvang og følgelig omfattet af artikel 6. I Fayed-sagen synes formålet med undersøgelsen mere at gå på at få konstateret, hvad der rent faktisk var passeret, og straffesag blev i øvrigt ikke rejst. De strafbelagte oplysningsforpligtelser, altså tvangen over for Fayed-brødrene, var altså ikke utilbørlig eller blev ikke anvendt utilbørligt. Det var altså ikke oplysningspligternes eksistens, der gav anledning til de retssikkerhedsmæssige overvejelser.

Det samme konstateres i Saunders-sagen, hvor det fastslås, at selve inspektørundersøgelsen mod Saunders, hvor oplysningspligten også var strafsanktioneret, ikke var en krænkelse af artikel 6. Det var den efterfølgende selvinkriminerende anvendelse under straffesagen af Saunders forklaringer, der udgjorde en krænkelse af artikel 6.

Beskyttelsen efter artikel 6 synes således at omfatte de tilfælde, hvor en anklaget i konventionens forstand tvinges til at handle imod sin vilje ved selv at skulle tilvejebringe dokumenter eller afgive forklaringer, der senere bruges i en straffesag.

Ved en vurdering af disse domme, taget hver for sig og samlet, må det konkluderes, at eksistensen af oplysningsforpligtelser ikke i sig selv giver problemer i relation til selvinkrimineringsforbuddet, og heller ikke det forhold at disse er strafsanktionerede.

### **8.2. Hvorledes administreres skattekontrolløvens beføjelser?**

Grænserne mellem de tilfælde, hvor der foreligger en løsere formodning om, at en skatteyder har begået et strafbart forhold, til de tilfælde, hvor formodningen omsættes til en mere konkret mistanke, og endelig til de tilfælde, hvor mistanken er så bestyrket, at der er grundlag for at rejse en sigtelse, er ofte flydende. Når en sigtelse er rejst, er den sigtede part i sagen, jf. retsplejelovens § 729 og retsplejeloven skal herefter anvendes.

”Anklaget” i artikel 6’s forstand er et selvstændigt begreb, hvis indhold fastlægges ved EMD’s praksis, og det er bl.a. i Saunders- og Serves-sagen fastslået, at beskyttelsen efter artikel 6 kan indtræde før det formelle sigtelsestidspunkt.

Ministeren har i svar på spørgsmål 42 til L 73 udtalt:<sup>39</sup>

”Skattelovgivningens kontrolbeføjelser kan ikke anvendes i det omfang, der er mistanke om, at der foreligger et strafbart forhold.

Såfremt skattemyndighederne inden et kontrolbesøgs foretagelse har en formodning om et strafbart forhold og vurderer, at der er grundlag for at rejse sigtelse, er skattemyndighederne udelukket fra at anvende de administrative kontrolbeføjelser. Skattemyndighedernes anvendelse af administrative kontrolbeføjelser er således begrænset til de tilfælde, hvor kontrollen ikke foretages med henblik på at straffe den pågældende, men med henblik på at kontrollere, om der er overensstemmelse mellem det, der fremgår af regnskabsmaterialet m.v. og de faktiske forhold i virksomheden.

Der findes ikke i retsplejeloven eller lovgivningen i øvrigt udtrykkelige kriterier for, hvornår en person skal anses for sigtet i en straffesag. Spørgsmålet afgøres ud fra en konkret vurdering af mistankens styrke.

Kontrolbesøg afbrydes, hvis der opstår mistanke, medmindre der samtykkes eller sker overgivelse til politiet.”

I en intern meddelelse af 29. maj 2000<sup>40</sup> har Told- og Skattestyrelsen i overensstemmelse hermed fastslået, at:

”hvis en gennemførelse af skatteansættelsen derimod kræver yderligere oplysninger fra skatteyderen, efter at der er opstået mistanke om strafbart forhold, skal de straffeprocessuelle regler iagttages.”

Det skal bemærkes, at man i denne meddelelse anvender udtrykket ”mistanke”, medens den forudgående interne meddelelse fra 5. marts 1998<sup>41</sup> bruger udtrykket ”*fra det øjeblik det står klart*” og i en meddelelse fra 13. marts 2000<sup>42</sup> anvendes udtrykket ”*opstået en konkret begrundet mistanke*”.

Det må antages, at der hermed er sket en opstramning i den forstand, at skattemyndighederne skal ophøre med at anvende skattekontrollovens bestemmelser, herunder afbryde udgående kontrolbesøg, når der kan konstateres blot en svagere mistanke, der altså ikke behøver at være ”begrundet” eller af mere konkret karakter.

Baggrunden for Told & Skat’s tilbageholdende tilkendegivelse er givetvis, at man ikke ønsker at afprøve grænser, og at man ønsker at undgå sager, hvor der med rette kan stilles spørgsmål ved, om skattekontrollovens bestemmelser er utilbørlig anvendt.

Grunden skal muligvis også ses på baggrund af, at der på skatteområdet som på andre speciallovsområder gør sig et særligt forhold gældende i forhold til sædvanlige straffelovsovertrædelser. Straffeprocessen og de deri indeholdte beskyttelsesregler er opbygget under den forudsætning, at en lovovertrædelse er begået, men at gerningsmanden

<sup>39</sup> Lovforslag L 73 om myndigheders adgang til privat ejendom uden retskendelse, 1998/99 – lov nr. 380 af 2. juni 1999.

<sup>40</sup> J.nr. 99/98-610-00024.

<sup>41</sup> TfS 1998.236.

<sup>42</sup> J.nr. 99/98-610-00024.

er ukendt, således at lovgivningen går ud på at normere, på hvilken måde efterforskningen kan og skal ske på. På skatteområdet (og speciallovgivningen i det hele taget) er forholdet omvendt. Udgangspunktet er hér, at der ikke er begået strafbare handlinger, det gælder blot om at få foretaget en korrekt skatteansættelse. Hvis det i dette forløb viser sig, at der måske er tale om strafansvar, ligger det fast, hvem den strafskyldige er.

Dette kan tale for - som sket - at fremrykke det tidspunkt, hvor retsplejelovens beskyttelsesregler finder anvendelse, fordi risikoen for selvinkriminering hér alt andet lige på grund af den strafsanktionerede oplysningspligt er større end ved klassiske lovovertrædelser, hvor en svagere, mere ubegrundet mistanke mod en person, der ikke er undergivet en særlig oplysningspligt, ikke nødvendigvis betyder, at han utilbørligt tvinges til at medvirke til sagens opklaring.

Det kan herefter lægges til grund, at skattemyndighederne ved blot en mistanke om, at der er begået et strafbart forhold, skal gøre skatteyderen opmærksom på, at han ikke behøver at udtale sig og ikke er forpligtet til f.eks. at afgive supplerende regnskabsmateriale. Hvis mistanken opstår under et kontrolbesøg efter skattekontrolloven skal det afbrydes. Yderligere efterforskningsskridt skal forestås af politiet efter retsplejelovens bestemmelser.

Retningslinierne for skattemyndighederne, der altså ikke er lovfastede, betyder i det omfang de følges, at der næppe opstår problemer i henseende til EMD's selvstændige fastlæggelse af tidspunktet for, hvornår beskyttelsen efter artikel 6 finder anvendelse.

### 8.2.1. Kritik af retstilstanden

Ikke desto mindre gives der i litteraturen udtryk for,<sup>43</sup> at der alligevel er et retssikkerhedsmæssigt problem, og at skatteydernes retsstilling ikke er betryggende. Skattemyndighedernes beføjelser er for omfattende, beføjelserne anvendes uhæmmet og uden blik for fundamentale retssikkerhedsgarantier og proportionerne mellem kontrolhensyn og hensynet til den enkelte vægtes ikke afbalanceret.

Synspunkterne kan naturligvis affærdiges som mere eller mindre uarticulerede tilkendegivelser, hvis egentlige rationale er utilfredshed med skattetrykket og ubehaget ved at skulle betale til finansiering af velfærdssamfundet, men som maskeres som menneskekærlighed og respekt for den enkeltes menneskerettigheder.

En sådan tilgang er dog næppe særlig klog, heller ikke set fra en juridisk synsvinkel. Juraen har også retspolitiske opgaver. Det kan jo være, at der er noget om snakken, og at systemhensyn har fået overvægt i forhold til retssikkerhedshensyn.

Problemet forskyder sig dermed fra at være af traditionel juridisk-dogmatisk karakter til at være et spørgsmål om forholdet mellem den enkelte og staten, mellem ret og samfund. Ændrede værdiforestillinger får dermed betydning for den juridiske bedømmelse og de juridiske anbefalinger til lovgiver.

---

<sup>43</sup> Jens Møller, Isi Foighel, Hanne Østergaard: Lov og Ret 1999, nr. 1, s. 5 ff, nr. 2, s 7 ff, s. 11, 1999, nr. 1, s. 5 ff.

Det skinner igennem i kritikken, at de relativt klare retningslinier for skattemyndighedernes administration af skattekontrollovens bestemmelser for at sikre, at forbuddet mod selvinkriminering ikke overtrædes, ikke efterleves og måske ikke kan efterleves i praksis.

Kritikken kan konkretiseres på den måde, at skattekontrollovens beføjelser ikke blot anvendes efter formålet til sikring af en korrekt skatteansættelse, men også anvendes til efter at en mistanke er opstået at indsamle materiale og afkræve oplysninger med henblik på at påvise et ansvarsgrundlag. Specielt adgangen til udgående kontrol, og især når det sker uanmeldt, er en anstødssten for kritikerne.

At retningslinierne nok ikke altid efterleves kan for det første skyldes banale og basale psykologiske faktorer. De fleste mennesker identificerer sig med den opgave, de er sat til at løse. Dette gælder også skatteembedsmænd. Der vil derfor være en tendens til, at der primært fokuseres på, at skattekontrollen er effektiv og at der betales det i skat, der skal betales efter reglerne, hvorimod de retssikkerhedsmæssige synspunkter og hensynet til de straffeprocessuelle garantier får en sekundær betydning og i hvert fald ikke har den fremtrædende placering i tankeverdenen, som andre finder fornøden.

For det andet er der et reelt dilemma, når oplysningspligter er strafsanktionerede. Der er tale om en gordisk knude, fordi man i princippet bevæger sig fra ét strafsanktioneret område til et andet uden en klar veldefineret grænse. Administrationen af et sådant grænseproblem forudsætter almen tillid til, at administratorerne er upartiske og velovervejede og ikke alene varetager systemhensyn, men også har øje for enkeltindividet. Sådanne forudsætninger er næppe (længere) til stede. I takt med statens mere intensive regulering og deraf følgende krav, opleves staten som en modpart, og det gælder især på skatteområdet, hvor indgrebene er betydelige og af stor betydning for den enkeltes økonomi. Systemet er i sig selv egnet til at skabe mistro.

Dertil kommer, at det i virkelighedens verden, på trods af at skatteembedsmændene måtte have de bedste hensigter, er vanskeligt for ikke at sige umuligt for dem altid at drage grænserne på det rigtige tidspunkt, så der ikke opstår et selvinkrimineringsproblem. Det hænger sammen med, at det under f.eks. et kontrolbesøg, hvor regnskabsmateriale granskes, ofte ikke er muligt at få det overblik og den sammenhæng over de faktiske aktiviteter i virksomheden, der gør det klart, at der er grundlag for en mistanke. Sammenhængen ses først efterfølgende ved skrivebordet.

Set fra den erhvervsdrivendes side kommer det ud på ét. Han er ”presset” af skattekontrollovens bestemmelser og har måske inkrimineret sig selv. For ham vil retssikkerhedsgarantierne i bakspejlet være illusoriske.

Ud fra en juridisk vurdering giver kompleksiteten i kontrolarbejdet og beføjelsernes rækkevidde derfor anledning til nærmere overvejelser.

Det er ikke tilstrækkeligt at afvise problemstillingen og kritikken med, at der er begrebsmæssig klarhed, og at de interne retningslinier - der er i overensstemmelse med EMRK - er efterlevet.

### 8.2.2. *Hvordan foregår kontrolarbejdet?*

Kritikken mod skattemyndighedernes adfærd på kontrolområdet kan som nævnt også være begrundet i, at retningslinierne ikke følges i praksis, d.v.s. at kontrolbeføjelserne efter skattekontrolloven anvendes efter det tidspunkt, hvor mistanke om et strafbart forhold foreligger.

Hvis reglerne ikke følges på grund af ukendskab til eller manglende opmærksomhed på regelsættet, må der stilles krav om øget uddannelse og information om problemstillingerne og først og fremmest krav om, at der sker en opfølgning på de konkrete kontrolsager for at sikre at regelsættet efterleves i praksis.

Grunden til manglende overholdelse af regelsættet kan også bero på den måde kontrolarbejdet er tilrettelagt på.

I det følgende vil tilrettelæggelsen af kontrolarbejdet derfor blive gennemgået med henblik på at konstatere, om der kan påvises kontrolformer eller organisationsformer, som i særlig grad er retssikkerhedsmæssigt betænkelige, fordi de indebærer eller lægger op til mere systematiske overtrædelser af selvinkrimineringsforbuddet.

Lignings- og kontrolarbejdet normeres efter en ligningsplans-procedure. Der udarbejdes årligt en central ligningsplan.<sup>44</sup> Med udgangspunkt heri sker der en konkretisering såvel i told- og skatteregionerne som i de kommunale skatteforvaltninger. Målet er primært at sikre, at kontrolintensiteten stort set er den samme landet over. Styretsredskabet er at udstikke minimumsmåltal for antallet af kontroller for de forskellige skatteyderkategorier, og på erhvervs- og selskabsområdet sker der tillige en graduering af måltallet baseret på omsætning og antal ansatte, således at såvel store som små virksomheder kontrolleres. Dertil kommer yderligere graduering af måltallene baseret på, hvor indgribende kontrollen skal være, og den spænder fra en almindelig ligningsmæssig gennemgang til en egentlig revision.

Den centrale styring af lignings- og kontrolarbejdet sker altså ved hjælp af opstilling af mål for antallet af kontrolskridt på forskellige niveauer.

Herudover opereres i planerne med forskellige ligningstemaer, som kan være fastsat fra centralt hold, men også i de enkelte kommuner og regioner. Der er typisk tale om områder, hvor der erfaringsmæssigt sker fejl, f.eks. ved virksomhedsoverdragelser, hvor der ofte konstateres fejl i avanceopgørelserne, eller områder, som ønskes undersøgt nærmere for at konstatere om reglerne overholdes, f.eks. om indtægterne medregnes ved sommerhusudlejning eller der indtægtsføres avancer ved aktiesalg.

Der foretages herefter opfølgning af, om måltallene er nået og af resultaterne af arbejdet med de særlige ligningstemaer.

Denne planlægningsprocedure giver i sig selv ikke anledning til retssikkerhedsmæssige betænkeligheder. Kontrolarbejdet tager udgangspunkt i et antalsmål, således at virksomhederne undergives en ligningscyklus og udgangspunkt i faktiske dispositioner, f.eks. virksomhedsoverdragelser, som afstedkommer skattefaglige problemer af en mere kompleks karakter.

---

<sup>44</sup> Af Ligningsrådet for lønmodtagere og personligt erhvervsdrivende og af Told- og Skattestyrelsen for selskaber m.fl.

Som led i dette kontrolarbejde kan der meget vel opstå selvinkrimineringsproblemer, og det er derfor væsentligt, at skattemedarbejderne har kendskab til problemstillingerne og reglerne og er bibragt en forståelse for de centrale hensyn, der ligger bag de opstillede retssikkerhedsgarantier og menneskerettighedsaspektet. Den største risiko for overtrædelser af selvinkrimineringsforbuddet ved denne almindelige kontrolvirksomhed er dels manglende viden dels manglende opmærksomhed på, at strafansvar kan komme på tale, fordi de fleste sager netop ikke indeholder ansvarsproblemer.

Den kontrol der udføres på skatteområdet antager imidlertid også andre former og er organiseret på anden måde. Det hænger sammen med, at skattekontrol rækker videre end den ovenfor beskrevne systematiserede, men dog stikprøvebaserede almindelige kontrol af, om der er overensstemmelse mellem selvangivelse/regnskab og virkeligheden, om der er foretaget en korrekt retlig subsumption, og om den selvangivne indkomst i øvrigt er korrekt opgjort.

Skattekontrol har også til formål at afdække den systematiske skatteunddragelse, uanset om den alene resulterer i skattemæssige korrektioner, eller den også må kvalificeres som skattesvig og dermed tilige udløser strafferetlige følger.<sup>45</sup> Den ligningskontrol, der skal imødegå den mere systematiske skatteunddragelse, er ofte af mere kompleks karakter, tager længere tid og nødvendiggør ofte et samarbejde med andre skattemyndigheder såvel her i landet som i udlandet, fordi sådanne sagskomplekser kan have en række forgreninger. Den form for kontrol organiseres derfor på andre måder end den almindelige kontrol.

I Told- og Skattestyrelsens regi er der decideret afsat ressourcer til ”økonomisk kriminalitet”, og som derfor friholdes for den almindelige kontrolvirksomhed. Ressourcerne fordeles på regionerne, afhængigt af karakteren af de sager eller sagskomplekser man finder egnet til at indgå i den mere dybtgående kontrolvirksomhed. Da der også er et krav om hensigtsmæssig udnyttelse af ressourceforbruget, er det nærliggende, at kræfterne sættes ind, hvor man skønner, at der foreligger ”økonomisk kriminalitet”, d.v.s. hvor de forudgående undersøgelser har sandsynliggjort, at skatteunddragelse har fundet eller finder sted. Eller med andre ord, at der er en mistanke om skattesvig. Selve organisationsformen kan være fornuftig nok set fra et kontrolperspektiv, men efterforskningen skal, da en mistanke ofte, måske som oftest, foreligger, ske i retsplejelovens regi. Dette sker næppe, i hvert fald ikke fra det tidspunkt, hvor mistanken opstår. Kontrolaktiviteterne synes i praksis at finde sted efter skattekontrollovens bestemmelser.

Det må altså med opkomsten af disse kontrolenheder konstateres, at der ikke er overensstemmelse mellem kontroladfærden og retsplejelovens, EMRK's og Styrelsens interne retningslinier. Organisationsformen indebærer således, at der efter alt at dømme sker mere systematiske overtrædelser af selvinkrimineringsforbuddet. Det må derfor antages, at de kontrolaktiviteter, der finder sted som led i arbejdet

---

<sup>45</sup> Jf. Jan Pedersen: Skatteudnyttelse, 1989, s. 25 ff.

med ”økonomisk kriminalitet” kræver retskendelse, hvorfor efterforskningen skal forestås af politiet.

Også andre kontrolaktiviteter på skatteområdet er af en sådan karakter og udføres på en sådan måde, at der kan stilles spørgsmål ved, om de er retssikkerhedsmæssigt acceptable.

Det drejer sig om ”Aktioner mod sort arbejde”<sup>46</sup> og endvidere de razziaer mod pizzeriaer, restauranter, erhvervsdrivende i bestemte gader og lignende, der med jævne mellemrum foretages, ofte i samarbejde med andre myndigheder såsom Arbejdsdirektoratet og Fødevaremyndighederne, fordi man erfaringsmæssigt ved, at der ofte begås fejl, herunder overtrædelser af en sådan karakter, at der er grundlag for at gøre et strafansvar gældende.

Det anføres af skattemyndighederne, at man vel forventer fejl, men at man ikke ved konkret, hvilke personer eller virksomheder, der er tale om. Ressourcemæssige overvejelser gør dog, at der forinden disse aktioner igangsættes foretages en udvælgelse på grundlag af eksisterende oplysninger, udsøgningssystemer og bearbejdelsen i øvrigt af tilgængelige oplysninger, ligesom sådanne aktioner ofte forberedes ved, at skattemedarbejderne anonymt aflægger restauranterne m.v. besøg med henblik på at konstatere, hvem der arbejder dér. Disse forhold betyder, at der i hvert fald i visse tilfælde må foreligge en mistanke af en sådan karakter, at en retskendelse er fornøden. Under alle omstændigheder er det tvivlsomt om en sådan kontrolaktion afbrydes, når der under besøget konstateres, at ansvar kan gøres gældende. Man hører aldrig herom.

Retssikkerhedsgarantierne overtrædes næppe ved disse aktioner så systematisk som i forbindelse med aktiviteterne mod ”økonomisk kriminalitet”; men betryggende kan forholdene ikke siges at være.

I andre enkeltstående, typisk større sagskomplekser, undergivet stor politisk og offentlig bevågenhed, synes retsplejelovens sikkerhedsgarantier også at være tilsidesat. I forbindelse med behandlingen af selskabstømmersagerne har Erik Overgaard anført,<sup>47</sup> at skattemyndighederne under dække af ligningskontrol omfattet af skattekontrolloven har anmodet om indsendelse af materiale, der var mere relevant for spørgsmålet, om der skulle rejses en erstatningssag eller en straffesag, end for spørgsmålet om den skattepligtige indkomsts størrelse.

Det kan også anføres, at Tvind i en årrække, formentlig politisk betinget, har været undergivet omfattende skattemæssige undersøgelser efter skattekontrollovens bestemmelser, samtidig med at det blev gjort gældende, at Tvind havde begået flere lovovertrædelser. Først efter en TV-udsendelse for et par år siden blev Tvind undergivet en politimæssig efterforskning.

Det kan konkluderes, at tilrettelæggelsen af kontrolarbejdet, især hvad angår ”økonomisk kriminalitet”, men også i et vist omfang i forbindelse med særlige kontrolaktioner, i sig selv indebærer eller stærkt risikerer at indebære en systematisk tilsidesættelse af retsplejelovens sikkerhedsgarantier. Derimod synes tilrettelæggelsen af den ”almindelige kontrolvirksomhed” ikke i sig selv at indebære en sådan konse-

<sup>46</sup> Se Erik Overgaard: Revision og Regnskabsvæsen 1995, nr. 7, s. 9 ff.

<sup>47</sup> Se Revision og Regnskabsvæsen 1995, nr. 7, s. 9 ff.

kvens, idet overtrædelse af retssikkerhedsgarantierne i konkrete sager mere synes at bero på uvidenhed eller manglende agtpågivenhed.

### **8.3. Anvendelsen af bevismidler**

Retten til ikke at udtale sig og til ikke at medvirke til at inkriminere sig selv gælder, når personen er ”anklaget” i konventionens forstand.

Artikel 6 i EMRK er til hinder for, at anklagemyndigheden anvender beviser – navnlig forklaringer - der er fremskaffet ved ”utilbørlig tvang” under en efterfølgende straffesag, når forklaringerne benyttes til at inkriminere den tiltalte, uanset om forklaringerne efter deres indhold er inkriminerende, jf. Saunders-dommen.

EMD har endvidere slået fast, at hvis der på det tidspunkt, hvor en person pålægges at afgive oplysninger, ikke er mistanke om et strafbart forhold, er anvendelsen af oplysningerne i en senere straffesag ikke i sig selv i strid med artikel 6 i EMRK, jf. Abas-sagen.

Domstolens praksis om anvendelse af bevismidler fokuserer således på brugen af de tilvejebragte bevismidler, ligesom der foretages en helhedsbedømmelse af rettergangen. I Saunders-sagen udelukkede EMD ikke, at de af Saunders givne oplysninger efter tidspunktet, hvor han måtte anses for anklaget, kunne anvendes. Der sondres således ikke begrebsmæssigt mellem lovligt eller ulovligt tilvejebragte bevismidler. EMD's praksis hindrer derfor ikke, at ulovligt tilvejebragte bevismidler anvendes ved bevisbedømmelsen, blot det ikke sker inkriminerende.

#### *8.3.1. Dansk ret*

Diskussionen om bevismidlers anvendelse er under alle omstændigheder interessant i dansk ret på grund af den materielle sandheds princip, jf. retsplejelovens § 946, stk. 1, hvorefter tilsidesættelse eller fejlagtig anvendelse af en rettergangsregel ikke bevirker ophævelse af påanket dom, medmindre det findes antageligt, at iagttagelse af den pågældende regel kunne have medført et andet udfald af sagen.

Med hensyn til ulovligt tilvejebragte bevismidler er der tre muligheder:

- De kan aldrig anvendes
- De kan altid anvendes
- Der anlægges et konkret skøn

Til fordel for en generel afvisning af brugen af ulovligt tilvejebragte bevismidler kan anføres, at man derved vil have betaget skattemyndighederne ethvert incitament til at overtræde reglerne i iver for at dokumentere en lovovertrædelse. Synspunktet har imidlertid kun vægt, såfremt tilsidesættelsen sker forsætligt fra myndighedernes side. Sædvanligvis er det næppe tilfældet. Langt de fleste brud på reglerne sker som følge af misforståelser eller uvidenhed. Hertil kommer, at overskridelsernes antal vel næppe kan begrunde en generel regel om udelukkelse af beviset. Endelig kan det nævnes, at en faktisk erhvervet kundskab om et forhold kun vanskeligt lader sig udslette i sagens videre behandling, der bl.a. sker inden for rammerne af den frie bevis-



bedømmelse. Ofte vil en almindelig disciplinær påtale m.v. overfor den pågældende embedsmand være en mere adækvat forholdsregel.

På de anden side kan det forekomme urimeligt, om man altid lod de ulovligt tilvejebragte bevismidler indgå i sagen – især hvis det drejer sig om beviser, hvis tema aldrig ville være blevet bekræftet, medmindre det netop var sket på ulovlig måde.

I praksis har man da i dansk ret også valgt den tredje mulighed, d.v.s. at der anlægges et konkret skøn.

Til illustration heraf kan nævnes dommen i UfR 1970.901 V, hvor den tiltalte ikke under politiets afhøring af ham som sigtet var gjort opmærksom på, at han ikke havde pligt til at udtale sig. Den begåede fejl fandtes at burde medføre, at den pågældende afhøring ikke kunne bruges som bevis til skade for tiltalte ved sagens afgørelse.

Der kan endvidere henvises til en kendelse af 9. oktober 1998 afsagt af Vestre Landsret,<sup>48</sup> hvor forsvareren i en straffesag om omskrivning af fisk nedlagde påstand om, at samtlige købsfakturaoversigter, afgivne forklaringer, referater m.v. ikke kunne anvendes som bevis under straffesagen, fordi fiskerikontrollen på det tidspunkt, hvor de foretog de afgørende afhøringer var klar over, at selskabet havde deltaget i omskrivning af fisk, og at dette bl.a. indebar, at selskabet og den afhørte, der var administrerende direktør, kunne ifalde strafansvar.

Landsretten tog ikke påstanden til følge og beviset kunne således indgå i straffesagen på normal vis.

Kendelsen lyder:

”Efter de oplysninger, der foreligger for landsretten til brug ved afgørelsen heraf, må det lægges til grund, at politiet på det pågældende tidspunkt kun var direkte inddraget i sagen vedrørende Samlecentral ApS, og at fiskerikontrollens henvendelse til S og S A/S og selskabets direktør NN den 2. september 1994 skete i kontroløjemed i anledning af nogle af de oplysninger, der var kommet frem i forbindelse med sagen mod samlecentralen.

Det lægges endvidere til grund, at fiskerikontrollen senest den 5. september 1994 havde mistanke om, at S og S A/S havde deltaget i omskrivning af fisk, og at dette bl.a. indebar, at NN som administrerende direktør i selskabet kunne ifalde strafansvar.

Inden mødet den 5. september 1994 med NN må fiskerikontrollen efter sine foreløbige undersøgelser bl.a. på baggrund af det materiale, der blev udleveret den 2. september, således have gjort sig klart, at der forelå en konkret mistanke mod selskabet og NN af en vis styrke. Under disse omstændigheder havde det været rigtigst, at fiskerikontrollen havde rettet henvendelse til politiet med henblik på, at der blev taget stilling til, om der skulle rejses sigtelse mod bl.a. NN, forinden der blev foretaget videre over for ham. I hvert fald burde fiskerikontrollen ved indledningen af mødet have gjort ham opmærksom på, at undersøgelserne kunne føre til, at der blev rejst straffesag mod selskabet og ham selv personligt, at han derfor ikke havde pligt til at udtale sig, og at han havde ret til at tale med en advokat.

Ved afgørelsen af, hvilken betydning den manglende vejledning af NN om disse rettigheder har for anvendelsen af de beviser, der er fremkommet i forlængelse af fiskerikontrollens drøftelser med ham på mødet den 5. september 1994, må der lægges vægt på de nærmere omstændigheder ved afholdelsen af mødet og baggrunden for den manglende vejledning om hans rettigheder samt på bevisernes betydning for sagerne og sagernes karakter.

---

<sup>48</sup> VL S-2445-97.

Det må efter de foreliggende oplysninger om købsfakturaoversigterne lægges til grund, at politiet, hvis det var blevet inddraget i sagen og havde foretaget efterforskning, kunne have beslaglagt selskabets regnskabsmateriale og edb-udstyr og ved egne sagkyndige have udtrukket de oplysninger fra edb-anlægget, som fiskerikontrollen fik gennem NN's medvirken. Allerede af denne grund kan NN's udtalelser til fiskerikontrollen om, hvilke oplysninger der var lagt ind i edb-anlægget og hans medvirken til, at disse blev teknisk udskrevet i oversigtsform, ikke sidestilles med afgivelse af forklaring i sædvanlig forstand.

Efter de foreliggende oplysninger – bl.a. om begivenhedsforløbet i tidsrummet mellem mødet den 5. september og udleveringen af købsfakturaoversigterne den 20. september 1994 – må det endvidere henstå som usikkert, om NN, selv om han var blevet vejledt om sine rettigheder, ikke alligevel ville have medvirket til at tilvejebringe oversigterne.

Landsretten har intet grundlag for at antage, at fiskerikontrollen bevist undlod at vejlede NN om hans rettigheder med det formål at tilvejebringe beviser, som politiet ikke gennem almindelig efterforskning kunne have tilvejebragt.

Købsfakturaoversigterne indgår som et væsentligt bevis i sagerne og anklagemyndigheden har ikke haft anledning til at iværksætte anden form for efterforskning, herunder efterforskning i næste omsætningsled, idet der først under sagerens behandling i byretten blev rejst spørgsmål om, hvorvidt oversigterne skal udgå af sagerne. Det fremgår i øvrigt, at der er rejst tiltale for en række ganske omfattende overtrædelser af fiskerilovgivningen, og at overtrædelserne efter anklagemyndighedens opfattelse har været systematiske og organiserede.

Efter en samlet vurdering af de nævnte omstændigheder finder landsretten ikke grundlag for at lade købsfakturaoversigterne m.v. udgå af ankesagerne. Landsretten tager som følge heraf ikke forsvarernes påstand til følge.”

Landsrettens grundige begrundelse illustrerer den konkrete afvejning, der foretages i dansk retspraksis.<sup>49</sup>

Lovligt tilvejebragt bevismateriale anvendes efter dansk praksis ubeskåret i en efterfølgende straffesag efter de givne regler i retsplejeloven.

Efter retspraksis beror det på et konkret skøn i den enkelte sag, om ulovligt tilvejebragte bevismidler kan tillades benyttet under en efterfølgende straffesag. Ved vurderingen indgår politiets handlemåde i den konkrete sag (hvor groft et retsbrud) samt sagens alvor (hvilken kriminalitet og forventet straf) og bevismidlets betydning. Hvis sagen er tilstrækkelig alvorlig, vil den materielle sandheds princip ofte få fortrinnet, idet domstolene traditionelt anlægger en pragmatisk holdning til anvendelsen af disse bevismidler<sup>50</sup>.

### 8.3.2. *Bedømmelsen af dansk praksis*

Spørgsmålet er herefter om dansk praksis kan opretholdes, når henses til EMD's praksis og de fremførte retssikkerhedsproblemer i brudfladen mellem skattekontrollen og retsplejeloven.

For så vidt angår ulovligt tilvejebragte bevismidler kan det indledningsvist slås fast, at der i relation til selve skatteansættelsen ikke

<sup>49</sup> Se også Peter Rørdam: *Juristen* 1975, s. 37 ff.

<sup>50</sup> Eva Smith: *Straffeproces*, 1995, side 20 ff og Gorm Toftegaard Nielsen: *Straffesagens gang*, 2001, s. 19 ff.

er noget problem. Af en ikke offentliggjort kendelse fra Landsskatte-  
retten<sup>51</sup> siges det helt umisforståeligt:

”Landsskatteretten udtaler, at retten, uanset de lokale skattemyndigheder må-  
te have overtrådt alle retningslinier for lovlig indtrængen på fremmed grund,  
træffer afgørelse på grundlag af det materiale, der er tilvejebragt i sagen, uaf-  
hængigt af, hvorledes materialet er tilvejebragt.”

Der opstår ikke noget selvinkrimineringsproblem i relation til fastlæg-  
gelsen af den korrekte indkomstopgørelse. Det er ikke en straf at beta-  
le skat!

### **- ulovligt tilvejebragte bevismidler**

Som nævnt er den pragmatiske danske praksis om anvendelse af ulov-  
ligt tilvejebragt bevismateriale ikke i sig selv konventionsstridig.

Det kan udledes af EMD's praksis, at overtrædelse af selvinkri-  
mineringsforbuddet i artikel 6 i konventionen statueres, når det efter  
en helhedsvurdering konstateres, at der er anvendt ”utilbørlig tvang”.  
Afgørende er således, hvorledes det tilvejebragte bevismateriale an-  
vendes i en efterfølgende straffesag. Udover de anførte domme kan  
også henvises til Schenk-sagen.<sup>52</sup> I denne sag blev anvendelsen af en  
båndoptagelse af en telefonsamtale som bevis accepteret i forhold til  
artikel 6, uanset optagelsen ikke som foreskrevet var sket i henhold til  
en retskendelse.

EMD's virksomhed har da heller ikke medført en ændret prak-  
sis, jf. kendelsen om omskrivning af fisk fra Vestre Landsret i 1998.<sup>53</sup>

EMD's praksis, herunder fokuseringen på, hvorledes bevismid-  
lerne anvendes under straffesagen, giver dog anledning til en diskussi-  
on af, om EMRK efterhånden vil betyde, at danske domstole vil an-  
lægge en mere formel betragtning, så den materielle sandheds princip  
vil være vigende.

Det kan konstateres, at danske domstole benytter og tilpasser  
den praksis, der er udviklet ved EMD om konventionens artikel 6. Der  
er ganske vist en betydelig grad af normharmonie mellem retsplejelo-  
ven og EMRK, men hvis der kan konstateres divergencer, vil der blive  
rettet op herpå, således at retspraksis ikke kan påstås at være konven-  
tionsstridig.

Dette kan illustreres af UfR 2000.1201 H. Her skulle Højesteret  
tage stilling til, om to personer, mod hvem der var rejst sigtelse, her-  
under et bestyrelsesmedlem i det konkursramte selskab, skulle fritages  
for at afgive forklaring ved skifteretten. De pågældende personer gjor-  
de gældende, at pligt til at afgive forklaring bl.a. ville være i strid med  
artikel 6 i konventionen. Højesteret udtalte bl.a.:

”Som bestyrelsesmedlem i ... ApS er A omfattet af personkredsen nævnt i  
konkurslovens § 105, stk. 1. Han er dermed som udgangspunkt pligtig at  
meddele skifteretten og bostyret alle fornødne oplysninger til behandling af

<sup>51</sup> Kendelse af 28. juni 1996, j.nr. 621-1821-0085.

<sup>52</sup> Schenk mod Schweiz, dom af 12.07.1988, EMD 140.

<sup>53</sup> Se nærmere om kendelsen i kapitel 8.3.1.

boet, jf. konkurslovens § 100. B er indkaldt som vidne til at afgive forklaring efter retsplejelovens regler, jf. konkurslovens § 240.

Den oplysningspligt, som efter konkurslovens § 100 og § 105 påhviler skyldneren, henholdsvis bestyrelsesmedlemmer m.fl., kan ikke anses for begrænset af vidnefritagelsesbestemmelsen i retsplejelovens § 171, stk. 2. Er den pågældende sigtet for et strafbart forhold, eller er der grundlag for at rejse sigtelse mod den pågældende, har denne imidlertid ikke pligt til at besvare spørgsmål, som kan have betydning ved bedømmelsen af det mulige strafbare forhold. Dette følger af grundprincippet om sigtedes ret til at undlade at udtale sig, jf. retsplejelovens § 752, stk. 1, og § 754, stk. 1, og at beskyttelsen mod selvinkriminering efter art. 6 i Den Europæiske Menneskerettighedskonvention ...”

En modsatrettet kendelse fra Vestre Landsret, UfR 1990.314, som Lars Bo Langsted i Lov og Ret 1999, nr. 1, s. 5 ff finder i strid med artikel 6, er herefter ikke længere udtryk for gældende ret.

Der kan måske forventes – og måske allerede spores – en vis udvikling i dansk praksis i retning af en forskydning i en mere formaliserende retning af straffeprocessen. Dette er i hvert fald blevet hævdet af Marianne Holdgaard Bukh,<sup>54</sup> der skriver, at:

”den materielle sandheds princip kan i et vist omfang være i modstrid med formelle krav i artikel 6, stk. 3, litra d, der i højere grad er udtryk for den angelsaksiske retstradition, hvor der lægges mere vægt på de formelle regler i straffeprocessen.”

Og det bekræftes vel af Peter Garde i anmeldelsen af bogen,<sup>55</sup> idet han synes at skimte en tendens, hvorefter rettergangsfejl i højere grad end tidligere medfører ophævelse og hjemvisning, jf. retsplejelovens § 946, stk. 1.

### **- lovligt tilvejebragt bevismateriale**

Det er blevet hævdet,<sup>56</sup> at EMD har fastslået, at materiale indhentet lovligt under behandling af en borgers skatteansættelse, d.v.s. på et tidspunkt hvor det ikke stod klart eller burde stå klart for skattemyndighederne, at der var grundlag for mistanke om et strafbart forhold, ikke kan anvendes som bevis i en senere straffesag. Dette skulle kunne udledes af Saunders-dommen.

Sådant materiale indgår rent faktisk i dag i dokumentationen under en efterfølgende straffesag. Ofte er det tilmed det eneste bevismateriale. Resultatet af den fremsatte påstand vil være, at de fleste skattestraffesager ved domstolene er i strid med EMRK. Hvis denne opfattelse er rigtig vil Saunders-dommen have meget vidtrækkende konsekvenser. Skattestraffesager ville blive et særsyn. Og det vil blive en fordel at afgive selvinkriminerende oplysninger til skatteforvaltningen, fordi oplysningerne ikke ville kunne anvendes i en straffesag.

<sup>54</sup> Marianne Holdgaard Bukh: Modafhøring af vidner, 1998.

<sup>55</sup> EU-ret og menneskeret 1999, s. 24 ff; Unterpertinger i dag.

<sup>56</sup> Hanne Østergaard : Lov & Ret 1999, nr. 2, side 11 ff.

Opfattelsen kan ikke tiltrædes. Den kan ikke udledes af Saunders-dommen, hvilket også er påpeget bl.a. af Jon Fridrik Kjølbro og Jonas Christoffersen.<sup>57</sup>

Det hænger for det første sammen med, at Saunders på det tidspunkt, hvor de oplysninger, der var sagens genstand, blev afgivet, reelt var anklaget i den i artikel 6 forudsatte betydning. For det andet hænger det sammen med, at EMD's praksis lægger vægt på anvendelsen af det tilvejebragte bevismateriale.

Bevismateriale, der er skaffet til veje ved "acceptabel tvang", således som tilfældet er med strafsanktionerede oplysningsforpligtelser, hvor der ikke er en skyldformodning, kan anvendes i en straffesag, hvis benyttelsen ikke sker på en utilbørlig måde, d.v.s. en måde, der inkriminerer den nu tiltalte. Og det afgørende i den forbindelse må bl.a. være, om materialet fremskaffes med det formål, at få den pågældende straffet, eller om det ikke er tilfældet, d.v.s. i sidstnævnte tilfælde, at formålet er at få konstateret om skatteansættelsen er korrekt.

En fortolkning af Saunders-dommen fører således ikke til det anførte synspunkt. Dette bestyrkes yderligere af, at det i dommen fastslås, at den forudgående undersøgelse, der havde til formål at afdække et hændelsesforløb, ikke nødvendigvis skulle ske med respekt af de processuelle garantier i artikel 6, og at det i Funke-dommen fremhæves, at der bl.a. på det fiskale område er behov for særlige kontrolskridt.

Konklusionen er herefter, at anvendelsen i en efterfølgende straffesag af bevismateriale, der er tilvejebragt som led i skatteansættelsen uden at der er nogen skyldformodning, som udgangspunkt er tilladt og ikke i strid med EMRK, jf. tillige Abas-sagen.

Konklusionen bør dog modificeres.

Spørgsmålet har ikke været forelagt danske domstole, men derimod findes der norsk praksis herom på et beslægtet område.

Dommen er den såkaldte "Bølgepap-sag".<sup>58</sup> Morten Eriksen har kommenteret dommen.<sup>59</sup>

I Bølgepap-sagen foretog konkurrencemyndighederne uanmeldt kontrolbesøg hos fire norske producenter af bølgepap. Myndighederne havde ingen konkrete mistanker om strafbare forhold, men efter et tip om, at nogle virksomheder havde samordnet deres pristilbud, ville man undersøge konkurrenceforholdene. Myndighederne udfærdigede rapporter om de oplysninger, der blev afgivet af flere ansatte, herunder de fire direktører. Senere blev de pågældende anmodet om kommentarer til de bilag og dokumenter, der var fundet i virksomhederne. Der blev uarbejdet sammendrag af forklaringerne, og direktørerne underskrev sammendragene under bemærkningen "gennemlæst og fundet korrekt". Efterfølgende blev der foretaget politianmeldelse og rejst tiltale mod de fire direktører. De pågældende sammendrag eller rapporter anførtes i bevisfortegnelsen som dokumentbevis, således at de skulle supplere de forklaringer, der blev afgivet i retten. Forsvarerne modsatte sig brugen af disse beviser.

<sup>57</sup> EU-ret & Menneskeret 1999, s. 131 ff og Juristen 2000, s. 45 ff.

<sup>58</sup> Rt 1994, s. 610 ff.

<sup>59</sup> Lov og Rett 1995, s. 168 ff og Lov og Rett 1998, s. 94 ff.

Den norske Højesteret kom til, at rapporterne kunne bruges under domsforhandlingen, dog ikke som dokumentbevis, men alene på samme måde som politirapporter.

Det forekommer ikke usandsynligt, at danske domstole ville nå frem til et lignende standpunkt.

Selvinkrimineringsproblemet sættes netop i henseende til oplysningspligten på spidsen. Efter skattekontrolloven har man pligt til at give oplysninger for at en korrekt skatteansættelse kan foretages og pligten er strafsanktioneret. Har man begået skattesvig, vil sande oplysninger være selvinkriminerende.

Konklusionen kan herefter udbygges til, at lovligt tilvejebragt materiale kan anvendes i en efterfølgende straffesag, men at det ikke må ske på en selvinkriminerende måde, og at dette betyder, at oplysninger afgivet af tiltalte muligt ikke kan anvendes som dokumentbevis.

#### **8.4. Bevismidlernes art**

Retsplejeloven indeholder få regler om anden bevisførelse end afhøring af sigtede og vidner. Syn og skøn er ét eksempel og anvendelsen af dokumenter er et andet.

Dette er ikke udtryk for, at der ikke kan tænkes anden bevisførelse, men er udtryk for at bevisførelsen i dansk ret som udgangspunkt er fri. Retsformanden har dog pligt til, jf. retsplejelovens § 150 og EMRK artikel 6, stk. 1 at sørge for, at bevisførelsen er fair.

Retsplejelovens § 877 indeholder en ret udførlig regulering af adgangen til oplæsning af dokumenter. Grunden er, at dokumenterne kan indeholde referater af, oplysninger om og bedømmelser af forhold uden for dokumentet, som kan være væsentlige i bevismæssig henseende. Men oplæsning af dokumenter kan være betænkelig i forhold til det grundlæggende krav i dansk ret om bevisførelse umiddelbart for retten, fordi det er vanskeligere at bedømme sandheden af en forklaring, hvis retten alene får en andens referat af forklaringen. Dette er baggrunden for retsplejelovens § 877, der regulerer i hvilket omfang dokumenter kan anvendes.

De i § 877, stk. 1 nævnte dokumenter kan altid fremlægges. Det drejer sig om dokumenter, der påstås at have været genstand for eller været frembragt ved det strafbare forhold, eller som yder umiddelbar oplysning om gerningen eller tiltaltes forhold til denne. Der er tale om dokumenter, der kan karakteriseres som reelle bevismidler.

De i § 877, stk. 2 nævnte dokumenter er berettende og træder i princippet i stedet for en vidneforklaring, men de kan fremlægges og oplæses.

Efter § 877, stk. 3 kan andre berettende dokumenter kun undtagelsesvis benyttes som bevismidler, og kun når retten giver sin tilladelse dertil. Herunder falder først og fremmest politirapporter, og der er en righoldig litteratur og praksis om det praktisk væsentlige spørgsmål om forklaringer givet til rapporter kan dokumenteres ved oplæsning. Det betænkelige er, at politiets gengivelse af en forklaring ikke behøver at være korrekt, og at omstændighederne ved tilblivelsen er ukendte.

Problemet reguleres også af EMRK artikel 6, stk. 3, litra d. Praksis fra EMD viser, at dokumentation af rapportforklaringer ikke i sig selv er konventionsstridig, men *”at der ikke må ske domfældelse på grundlag af en forklaring, som tiltalte ikke har haft mulighed for at imødegå ved kontraafhøring m.v., hvis forklaringen er den eneste eller i hvert fald reelt afgørende bevis i sagen”*.<sup>60</sup>

Spørgsmålet er herefter, om der i relation til selvinkrimineringsforbuddet kan konstateres en forskel i anvendelsen af de ved skattekontrollen tilvejebragte bevismidler under en efterfølgende straffesag.

Spørgsmålet er mere præcist, om det kan lægges til grund, at oplysninger og forklaringer afgivet af skatteyderen og nedfældet i en kontrolrapport kan anvendes i samme omfang som andet bevismateriale, f.eks. fakturaer, korrespondance og lignende, som er tilvejebragt ved skattekontrollen enten som led i et kontrolbesøg i virksomheden eller fordi skatteyderen på opfordring selv har udleveret materialet.

Der kan dog argumenteres for, at der er en principiel forskel, der er retlig relevant.

I Saunders-dommen udtales det, at retten til ikke at inkriminere sig selv først og fremmest vedrører respekt for den tiltaltes ønske om ikke at udtale sig. EMD præciserer i den forbindelse, at retten ikke kan udstrækkes til anvendelse af materiale, der fremskaffes fra en tiltalt ved hjælp af tvangsindgreb, der eksisterer uafhængigt af tiltaltes vilje. Heraf må følge, at forbuddet mod selvinkriminering vedrører beviser, hvad enten der er tale om forklaringer eller synbare beviser, som man tvinges til mod sin vilje selv at tilvejebringe.<sup>61</sup> I sine konkluderende bemærkninger anfører Kjølbro dog vedrørende brugen af bevismidler (ulovligt tilvejebragte), *”at man kan argumentere for, at det i visse situationer alligevel skal være muligt at benytte dokumenter”*, og i den endelige konklusion, *”at det vil være i strid med forbuddet mod selvinkriminering at benytte forklaringer tilvejebragt under de nævnte omstændigheder under en efterfølgende straffesag”*.

Dokumenter nævnes ikke.

Også Jonas Christoffersen<sup>62</sup> har berørt spørgsmålet og anfører, at der kan være forskel på anvendelsen, men at EMD ikke har haft lejlighed til at tage direkte stilling til det.

Som begrundelse for at dokumenter kan anvendes i videre omfang end forklaringer under en straffesag, selv om begge bevistyper er omfattet af beskyttelsen mod selvinkriminering, kan anføres EMD's praksis om retten til at føre bevis, herunder tiltaltes ret til at modafhøre. Her har EMD lagt afgørende vægt på, om domfældelsen af tiltalte i det væsentlige eller udelukkende var baseret på vidneforklaringer, som tiltalte ikke havde haft lejlighed til at imødegå ved kontraafhøring.

Ud fra denne synsvinkel er der en forskel på bevistyperne. Man har mulighed for at føre modbevis mod et dokumentets tilsyneladende indhold og i det hele svække anklagerens brug af dokumenter som be-

---

<sup>60</sup> Peer Lorenzen m.fl.: Den Europæiske Menneskeretskonvention med kommentarer, s. 217.

<sup>61</sup> Jon Fridrik Kjølbro: EU-ret & Menneskeret 1999, s. 131 ff.

<sup>62</sup> Juristen 2000, s. 45 ff.

vismateriale. Det har tiltalte ikke i samme omfang med hensyn til afgivne forklaringer, der er nedfældet i en kontrolrapport.

Et andet argument føjer sig til EMD's understregning af, at man ikke må ty til beviser, der er fremskaffet i "strid med tiltaltes egen vilje", men at man kan anvende beviser, der eksisterer uafhængigt af tiltaltes vilje.

Når et regnskabsbilag, en faktura, et brev eller lignende er udfærdiget, har det fået en selvstændig eksistens, et eget liv uafhængigt af tiltaltes vilje, og er bærer af en eller anden beviskraft, der kan bedømmes. Materialet kunne også være fremskaffet legalt ved ransagning efter retsplejelovens regler, netop fordi det har fået en selvstændig eksistens, jf. også kendelsen fra Vestre Landsret om omskrivning af fisk, som er refereret i kapitel 8.3.1.

Og EMD har fastslået, at anvendelsen af ulovligt tilvejebragte bevismidler ikke i sig selv er i strid med artikel 6. Men måden de anvendes på skal være "fair". Hvis sådanne dokumenter aldrig kunne anvendes i en straffesag, ville selvinkrimineringsforbuddet være udvidet fra, at man har ret til ikke at medvirke til sagens opklaring til, at man har ret til at modvirke sagens opklaring.

Såvel med hensyn til lovligt som ulovligt tilvejebragte bevismateriale, er der altså grundlag for ved brugen heraf under en straffesag at sondre mellem oplysninger afgivet af tiltalte, og dokumenter som regnskabsbilag, fakturaer m.v. Dette findes at være i overensstemmelse med retsplejelovens princip, således som det kommer til udtryk i § 877.

Skattemyndighederne udfærdiger som led i kontrollen kontrolrapporter, der omfatter såvel skatteyderens oplysninger og forklaringer som dokumenter, korrespondance, fakturaer m.v., og disse rapporter anvendes ofte direkte af anklagemyndigheden i straffesagen.<sup>63</sup>

Denne praksis må anses for at kunne komme i strid med EMRK's artikel 6 for så vidt angår tiltaltes forklaringer. Det må antages at være mere i overensstemmelse med beskyttelsen efter artikel 6, at tiltaltes forklaringer og oplysninger til skattemyndighederne behandles som politirapporter omfattet af retsplejelovens § 877, stk. 3.

### **8.5. Selvinkriminering og tredjemand**

Skattemyndighederne er beføjet til at indhente oplysninger af relevans for skatteansættelsen hos tredjemand. Af særlig betydning er skattekontrollovens § 8 C, hvorefter enhver, der driver selvstændigt erhverv, på forlangende er forpligtet til at give skattemyndighederne oplysning om den omsætning, han har haft med eller formidlet for andre navngivne erhvervsdrivende, eller om arbejder han har udført eller ladet udføre. Pligten efter § 8 C kan gennemtvinges ved bøder efter § 14, stk. 2.

Spørgsmålet er herefter om indhentelse af oplysninger hos tredjemand kan finde sted, når der foreligger mistanke om skattesvig.

---

<sup>63</sup> Se foranstående note.



Rigsadvokaten udstedte 6. november 1981 en meddelelse om afgrænsningen mellem skattemyndighedernes og politiets kompetence. Det hedder heri:

”Efter min opfattelse må det ligeledes anses for tvivlsomt, om gennemtvungelse af strafansvar efter skattekontrolloven kan bringes i anvendelse over for en tredjemand for at fremskaffe oplysninger til brug for en sag, der er overgivet til forfølgning af politiet og anklagemyndigheden, men der ses ikke at være noget til hinder for, at skattemyndighederne på frivilligt grundlag – uden trussel om gennemtvungelse og straf – søger sådanne oplysninger tilvejebragt.”

Denne retsopfattelse blev imidlertid ikke fulgt.

I betænkning 1159/1989 ”Om ransagning under efterforskning” afgivet af Justitsministeriets Strafferetsplejeudvalg hedder det på side 46:

”Det kan også forekomme, at man sideløbende med politiets efterforskning og til brug for denne lader den administrative myndighed udnytte sin hjemmel til at skaffe flere oplysninger. De administrative tvangsindgreb kan i sådanne tilfælde tjene efterforskningsmæssige formål ganske på samme måde som et straffeprocessuelt tvangsindgreb. Det er omdiskuteret, hvorvidt den hjemmel der findes i en del forvaltningslove til at foretage administrative tvangsindgreb, kan og bør anvendes til at skaffe oplysninger om konkrete lovovertrædelser til brug for den videre strafforfølgning. På den ene side fremhæves det, at der herved kan ske omgåelse af strafferetsplejens regler, der kan være retssikkerhedsmæssig uheldig. På den anden side erkendes det, at det formentlig er helt nødvendigt, at de administrative beføjelser i et vist omfang kan anvendes også i de tilfælde, hvor der er konkret mistanke om et strafbart forhold.”

Disse bemærkninger viser, at lovfæstelsen af EMRK og kendskabet til EMD’s praksis i dag – kun 13 år senere – har skabt en anden dagsorden. Sådanne synspunkter vil i dag være utænkelige i en betænkning fra et sagkyndigt udvalg.

Og af Told- og Skattestyrelsens interne meddelelse af 5. marts 1998 fremgik følgende:

”Derimod vil der også efter, at der er konstateret grundlag for at rejse sigtelse mod skatteyderen kunne indhentes oplysninger fra tredjemand på grundlag af bestemmelserne herom i skattekontrollovens afsnit II ...”.

Vestre Landsret fik i 1999, jf. UfR 1999.1901 anledning til at tage stilling til den gældende praksis. En told- og skatteregion havde i april 1996 anmodet politimesteren om at rejse tiltale mod en skatteyder for skattesvig efter skattekontrollovens § 13, stk. 1. Politiet tilkendegav imidlertid over for regionen, at man afventede yderligere oplysninger, før man ville tage stilling til, om efterforskning kunne indledes. Regionen fremskaffede herefter yderligere oplysninger fra en tredjemand efter skattekontrollovens § 8 C. Forsvareren nedlagde påstand om, at de af regionen efter indgivelse af politianmeldelse fremskaffede bevismidler var tilvejebragt i strid med retsplejelovens § 742, stk. 2.

Forsvarerens påstand var, at politiet i realiteten kom uden om retsplejelovens mere besværlige bestemmelser ved at få regionen til i

skattekontrollovens regi at fremskaffe oplysningerne, og at politiet direkte tilkendegav over for regionen, hvilke yderligere oplysninger, der var behov for. Forsvareren fandt, at politiet i virkeligheden havde indledt efterforskning.

Kendelsen i UfR 1999.1901 V virker ret formalistisk, idet den udtaler, at når efterforskning ikke er indledt, kan efterforskningsbestemmelsen i retsplejelovens § 742, stk. 2 ikke være overtrådt. Kendelsen kan måske tages til indtægt for det synspunkt, at lovgivningen i dansk ret går ud på, at så længe efterforskning ikke er indledt efter retsplejeloven, kan skattekontrollovens bestemmelser anvendes.

Efter en kritik af den gældende retstilstand udsendtes TS-CIRK 2000-15 af 16. juni 2000. Heraf fremgår, at sådanne oplysninger kun kan indhentes, såfremt sagen kan afsluttes administrativt og skatteyderen har givet sit samtykke til, at skattemyndighederne kan indhente de pågældende oplysninger.

Retsstillingen må således nu siges at være klar. Når skattemyndighederne har konstateret en mistanke om skattesvig, kan beføjelserne i skattekontrolloven om indhentelse af oplysninger hos tredjemand, ikke længere anvendes. Yderligere efterforskning skal foretages efter retsplejeloven.

Situationen i UfR 1999.901 V kan altså ikke længere opstå. Men dette rejser et andet problem.

Skattemyndighederne skal, når der er opstået mistanke, afbryde kontrollen og anvendelsen af skattekontrollovens bestemmelser kan ikke længere finde anvendelse, hverken hos den mistænkte eller tredjemand.

Politiet behøver imidlertid ikke være enig med skattemyndighederne i, at der er grundlag for en sådan mistanke m.v., at der kan foretages ransagning efter retsplejeloven. Dette ophæver ikke skattemyndighedernes mistanke. I en sådan situation kan der altså ikke foretages yderligere kontrolskridt heller ikke for at få fastlagt en korrekt skatteansættelse. Skatteansættelsen kan alene foretages på basis af de oplysninger, der er tilvejebragt inden mistankens opståen, og disse oplysninger kan meget vel være ufuldstændige, således at skatteansættelsen bliver for lav.

Det kan diskuteres, om der overhovedet opstår et selvinkrimineringsproblem ved at søge en korrekt skatteansættelse fastlagt ved hjælp af oplysninger fra tredjemand, selv om der er mistanke om, at der foreligger skattesvig fra hovedmandens side. Beskyttelsen mod selvinkriminering er i hvert fald strakt meget vidt. Men der er begrebsmæssig klarhed. Når en sag er overgivet til politiet, er alle efterfølgende efterforskningskridt omfattet af retsplejelovens regler.

## **8.6. Konklusion**

Det kan herefter konkluderes:

- at eksistensen af skattekontrollovens oplysningsforpligtelser og håndhævelsen heraf ikke er i strid med selvinkrimineringsforbuddet i artikel 6,

- at de af Told- og Skattestyrelsen udarbejdede retningslinier for administrationen af skattekontrollovens beføjelser, herunder hvornår en kontrol skal afbrydes og alene kan fortsættes efter retsplejelovens bestemmelser, ikke kan antages at være i strid med EMD's praksis, og
- at der imidlertid i skattekontrolpraksis eksisterer arbejds- og organisationsformer, der tilsyneladende indebærer (risiko for) systematiske overtrædelser af selvinkrimineringsforbuddet,
- at den pragmatiske praksis i dansk ret til anvendelse af ulovligt tilvejebragte bevismidler ikke i sig selv er i strid med EMD's praksis.

Det kan endvidere mere forsigtigt konkluderes:

- at bevisbedømmelsen i skattestraffesager kan forventes at blive mere formaliseret i den forstand, at i hvert fald tiltaltes oplysninger og erklæringer under den administrative behandling, vil få en mindre fremtrædende betydning end tilfældet er i dag og må antages at blive kategoriseret som politirapporter, jf. retsplejelovens § 877, stk. 3.

Selvinkrimineringsproblemerne, således som de fremgår af konklusionerne, vil blive søgt løst ved de anbefalinger, der gives i kapitel 9.6.

## 9. SKATTEKONTROL OG GRUNDLOVENS § 72

Skattemyndighederne har adgang til "hvis det skønnes nødvendigt", jf. skattekontrollovens § 6, stk. 4 i stedet for at indkræve regnskabsmateriale at foretage kontrol i virksomheden.

I bemærkningerne til det lovforslag (L 73), der resulterede i lov nr. 380 af 2. juni 1999, hvor skattekontrollovens § 6 fik sin nuværende udformning, fremgår det, at virksomhedsbesøg som det klare udgangspunkt alene kan foretages efter forudgående aftale og i samarbejde med virksomheden.

Men uanmeldt virksomhedsbesøg kan altså foretages uden retskendelse, herunder med politiets bistand til overvindelse af eventuelle hindringer, hvis kontrolformålet risikerer at blive forspildt, hvis det varsles på forhånd.

Skattekontrollovens § 6, stk. 4 er altså en "særegen undtagelse" i grundlovens § 72's forstand.

Hjemlen til undersøgelse af virksomhedens lokaler har været til stede siden den første kontrollov blev vedtaget i 1946. Frem til 1957 var det tilmed den eneste lovhjemlede mulighed. Først da blev der indsat en bestemmelse om, at skattemyndighederne kunne indkræve regnskabsmateriale.

Ved kontrollovens vedtagelse var der ingen juridiske overvejelser over de forfatningsretlige aspekter. Det blev blot anført, ligesom ved den seneste ændring i 1999, at det er en nødvendighed for at konstatere, om der er overensstemmelse mellem regnskabet/selvangivelsen og de faktiske aktiviteter i virksomheden.

Adgangen til husundersøgelse uden retskendelse gav oprindeligt og i lang tid ikke anledning til principielle overvejelser i den juridiske litteratur. Den generelle holdning blev nok dækket af Max Sørensen,<sup>64</sup> som anfører, at særlige retssikkerhedsgarantier er mindre påkrævede, når der tillægges administrative myndigheder ret til at foretage husundersøgelser som led i den løbende kontrol med overholdelsen af lovregler, der tjener sundhedsmæssige, teknisk-sikkerhedsmæssige og fiskale interesser. En effektiv kontrol kan – anfører Max Sørensen – være nødvendig for at sikre overholdelsen af lovgivningen på disse områder, og der vil sjældent være fare for misbrug af sådanne kontrolbeføjelser.

Med den stigende offentlige planlægning og regulering er antallet af bestemmelser om sådanne undersøgelser uden for strafferetsplejen steget og i takt hermed er der i stigende grad sat fokus på de forfatningsmæssige og forvaltningsprocessuelle problemer, som disse bestemmelser giver anledning til.

### 9.1. Kritik af retstilstanden

I Juristen 1967, side 133 ff tog Peter Germer i en artikel med titlen ”Husundersøgelse og undersøgelse uden for strafferetsplejen” hul på diskussionen. Peter Germers konklusion var for det første, at grundlovens § 72 fandt anvendelse også uden for strafferetsplejen og for det andet, at der var behov for, at lovgivningsmagten skabte større klarhed og i det hele taget opstillede almindelige betingelser for sådanne undersøgelser uden for strafferetsplejens område samt gav forskrifter om fremgangsmåden.

Artiklen gav anledning til et politisk initiativ, og justitsministeren overlod herefter spørgsmålet til et udvalg. Udvalget afgav i 1985 betænkning om ”Tvangsindgreb uden for strafferetsplejen”.<sup>65</sup>

Peter Germer skrev forinden yderligere en artikel i 1975,<sup>66</sup> hvor han sammenfattede de principielle synspunkter, som efter hans opfattelse burde lægges til grund for den retlige regulering af husundersøgelser uden for strafferetsplejen.

Disse synspunkter kan sammenfattes i fem punkter:

1. Der er behov for en regel om forudgående retskendelse ved husundersøgelser uden for strafferetsplejen.
2. Administrative husundersøgelser uden forudgående retskendelse må kun finde sted i nødsituationer eller i tilfælde, hvor formålet med undersøgelsen forspildes, hvis retskendelse skulle afventes.
3. Behov for kontrol med overholdelsen af lovregler, der tjener sundhedsmæssige og teknisk-sikkerhedsmæssige interesser kan begrunde en adgang til for administrationen til at foretage husundersøgelse, men

---

<sup>64</sup> Jf. Statsforfatningsret 2. udgave 1973, s. 362.

<sup>65</sup> Betænkning 1039/1985.

<sup>66</sup> Juristen 1975, s. 93 ff: Boligens ukrænkelighed – uden for strafferetsplejen.

kan ikke begrunde en fravigelse af reglen om forudgående retskendelse.<sup>67</sup>

4. Et krav om forudgående retskendelse behøver ikke at besværliggøre administrationens arbejde.

5. Forudgående retskendelse fører ikke til ”mekaniske” retskendelser, idet domstolen har en egentlig kontrolfunktion, selv om den ikke er den samme som inden for strafferetsplejens område.

Peter Germers stærkt kritiske holdning til retstilstanden, som også fremgår af hans Statsforfatningsret<sup>68</sup> støttes af retschef Jens Møller, der i Lov og Ret 1994, nr. 4 under titlen ”Hvorfor gælder retsplejeloventen ikke for skattevæsenet?” anfører, at der siden 1967 har været enighed om, at noget må gøres, men at intet endnu er sket. Jens Møller, der er udpeget som formand for den i 2002 nedsatte Retssikkerhedskommission fremhæver særligt skattekontrollovens usædvanlig vidtgående kontrolbeføjelser og finder, at det især er på dette område, at der er behov for ændringer.

Andre har givet udtryk for lignende synspunkter.<sup>69</sup>

## 9.2. Argumenter for den gældende retstilstand

I den seneste ændring af skattekontrolloven må den modsatte position siges at være repræsenteret, idet der her klart gives udtryk for, at undersøgelser i forretningslokaler m.v. er en nødvendighed for at sikre, at skatte- og afgiftslovgivningen overholdes. En reel kontrol kan ikke foretages ved skrivebordet. Det anføres videre i bemærkningerne til L 73, at et krav om forudgående retskendelse ville sætte domstolene i den situation, at de skulle foretage en afvejning af på den ene side myndighedernes skøn over behovet for kontrol og på den anden side virksomhedens protest mod kontrollen. En sådan afvejning kan ikke foretages meningsfuldt. Det understreges i den forbindelse, at kontrolbeføjelsen i skattekontrolloven ikke kan anvendes til efterforskning af strafbare forhold.

Denne holdning - som et folketingsflertal altså tilsluttede sig - er i tråd med betænkning 1039/1985. Udvalget, der afgav betænkningen, havde Bent Christensen som formand. Det anføres i betænkningen på side 137 ff, at bestemmelser uden for strafferetsplejen, der hjemler adgang til privat ejendom, typisk ikke indeholder nogen angivelse af de betingelser, som skal være opfyldt for at indgrebene kan foretages. I forlængelse heraf anføres:

”Langt de fleste indgreb er begrundet i kontrollenssynet, ofte stikprøvekontrol. [Det er] netop det stikprøvemæssige - og dermed uforudsigeligheden - der giver ordningen værdi. På denne baggrund kan retsfaktumbeskrivelsen i disse tilfælde vanskeligt være præcis. Hvis der er tale om tvangsindgreb som

<sup>67</sup> Det skal bemærkes, at Germer i modsætning til det ovenfor citerede af Max Sørensens ikke nævner fiskale interesser.

<sup>68</sup> Peter Germer: Statsforfatningsret, 3. udgave, 2001.

<sup>69</sup> Isi Foighel, Hanne Østergaard og Michael Eriksen: Lov & Ret 1999, nr. 2, s. 7 ff og 11 ff og Juristen 1999, nr. 1, s. 14 ff.

oplysningsmiddel, er de retsstiftende kendsgerninger (betingelser) næsten altid enkle og let konstaterbare. Et krav om retskendelse vil efter udvalgets opfattelse derfor være et unødigt omsvøb, der vil belaste domstolene med unødige sager og svække forvaltningsmyndighedens kontrolmuligheder, uden at der reelt er vundet noget i retssikkerhedsmæssig henseende. Som tidligere nævnt er problemet i sidste ende, om det er domstolene eller forvaltningsmyndighederne, der skal have det overordnede ansvar for lovgivningens overholdelse.

Udvalget finder derfor, at man i tilfælde, hvor tvangsindgreb er hjemlet af kontrollensyn eller som oplysningsmiddel bør undlade at stille krav om retskendelse. Man finder dog at måtte henlede opmærksomheden på, at udvalget opfatter retskendelsesspørgsmålet som et led i fremgangsmåden ved udnyttelsen af allerede hjemlet materiel beføjelse. Udvalgets synspunkt er, at man i forbindelse med overvejelserne om indførelse af hjemmel til tvangsindgreb nøje bør tage stilling til, om det er nødvendigt, at der gives materielle beføjelser. Findes det at være tilfældet, er der efter udvalgets opfattelse i almindelighed ikke reelt indhold i kravet om retskendelse.”

### 9.3. Retspraksis på området

Retspraksis er yderst sparsom. Vestre Landsret har dog i kendelse af 7. april 1989<sup>70</sup> taget stilling til domstolenes prøvelsesadgang vedrørende spørgsmålet om kontrolbesøg i henhold til skattekontrolloven og ransagning efter regelsættet i retsplejeloven.

I sagen havde skattemyndighederne meddelt en skatteyder, at der i henhold til skattekontrollovens § 6, stk. 4 ville blive foretaget kontrolbesøg i dennes staldlokaliteter. Skatteyderen protesterede mod kontrolbesøget, som imidlertid blev gennemført med politiets bistand, uden at der var indhentet retskendelse.

Sagen blev indbragt for byretten, hvor skatteyderen ønskede rettens stillingtagen til, om politiet havde været beføjet til at skaffe skattemyndighederne adgang til staldlokaliteterne uden forudgående retskendelse.

Landsretten fandt, at det gennemførte eftersyn var en administrativ foranstaltning uden for strafferetsplejen, og da reglerne i retsplejelovens kapitel 73 alene vedrører tvangsindgreb inden for strafferetsplejen, kunne skatteyderen ikke under henvisning til dette regelsæt opnå rettens stillingtagen til det gennemførte eftersyn, hvorfor sagen blev afvist. Skatteyderen henvistes til i givet fald at anlægge søgsmål efter grundlovens § 63.

Da der alene var tale om en rutinemæssig stikprøvekontrol, hvor der ikke var en mistanke om et strafbart forhold, blev spørgsmålet om de skattemæssige kontrolbeføjelser overfor de straffeprocessuelle regler ikke sat på spidsen.

I Funke- og Cremieux-sagen kom EMD frem til, at der i sager om skatteunddragelse er særlige problemer vedrørende mulighederne for en effektiv kontrol og anerkender på den baggrund, at der kan være et behov for at kunne gribe til foranstaltninger som ransagninger og beslaglæggelse. Lovgivningen må imidlertid sikre tilstrækkelig effektiv beskyttelse mod overgreb.

---

<sup>70</sup> Gengivet i TfS 1989.304.

Justitsministeriet har 2. marts 1995<sup>71</sup> besvaret et spørgsmål fra Skatteministeriet om konsekvenserne af Funke-sagen. Justitsministeriet gav udtryk for, at det aflagte kontrolbesøg måtte betragtes som et straffeprocessuelt indgreb, altså at Funke, selv om han ikke formelt var sigtet, måtte anses for "charged" i konventionens forstand.

### 9.3.1. *Forholdet til den europæiske menneskerettighedskonvention*

EMD har som det fremgår af kapitel 5 og 6 i flere sager taget stilling til udgående kontrol i relation til artikel 6 og især artikel 8 om indgreb i privatsfæren.

Et omdiskuteret spørgsmål har været, om forretningslokaler er omfattet af begrebet "hjem" i artikel 8, stk. 1 og dermed den principielle beskyttelse. Niemietz-dommen fastslår, at forretningslokaler er omfattet af beskyttelsen – i hvert fald i et vist omfang. EMD's forsigtige formuleringer ændrer dog ikke ved, at udgangspunktet er, at forretningslokaler er omfattet af menneskerettighedsbeskyttelsen.

Dette indebærer, at skattemyndighederne ikke kan anføre, at udgående kontrol efter skattekontrollovens § 6, stk. 4, der principielt kun kan foretages i erhvervslokaler, men nok også i privatboligen, hvis forretningspapirer m.v. opbevares der, falder uden for EMRK's beskyttelse.

I Camenzind-sagen var der uden retskendelse foretaget ransagning i privatboligen med henblik på konfiskation af en ulovlig trådløs telefon. EMD's argumentationsteknik er interessant. Det blev først konstateret, at der var lov hjemmel for indgrebet og der eksisterede tilstrækkelige retsgarantier til at hindre vilkårligheder. Dernæst konstaterede EMD, at der var tale om et legitimt formål med indgrebet, fordi der blev reageret mod et ulovligt forhold og endelig undersøgte EMD, om indgrebet var nødvendigt, og om indgrebet konkret levede op til proportionalitetsprincippet.

I Cremieux-sagen, der omhandlede gentagne ransagninger overfor en person der var mistænkt for skatteunddragelse m.v, kom EMD frem til, at der var behov for kontrol på stedet, men at retssikkerhedsgarantierne ikke, fordi toldmyndighedernes kompetence var meget vidtrækkende og uden begrænsninger var tilstrækkelige, ligesom proportionalitetsprincippet var krænket.

Også i Funke-sagen kom EMD frem til, at den franske lovgivning ikke ydede tilstrækkelig beskyttelse mod vilkårlighed og overgreb.

## 9.4. **Retssikkerhedsmæssige aspekter**

Som det ses, er der to principielle holdninger, der er stærkt divergerende.

"Germer-skolen" finder at administrative husundersøgelser uden retskendelse kun bør tillades, når der er et særligt behov herfor. Germer er tilmed af den opfattelse, at domstolene ikke uden videre bør lægge lovgivningsmagts vurderinger til grund, men bør foretage en selvstændig tilbundsående prøvelse.<sup>72</sup> I sin statsforfatningsret frem-

<sup>71</sup> J.nr. 1993-562-39.

<sup>72</sup> Juristen 1975, s. 93 ff.

hæver han endvidere, at erfaringen viser, at lovgivningsmagtens vurdering af behovet for at gøre undtagelse fra hovedreglen i grundlovens § 72 ikke altid er forsvarlig.

Heroverfor står den opfattelse, der er kommet til udtryk i betænkning 1039/1985, og som Justitsministeriet i ”Redegørelsen om forvaltningsmyndighedens adgang til privat ejendom uden retskendelse” giver sin tilslutning til med ordene:

”Det er vanskeligt at se, hvilket formål et krav om retskendelse skulle tjene i tilfælde, hvor domstolene reelt ikke har noget at tage stilling til. I givet fald ville retten i realiteten blot skulle påse, at det var den rette myndighed, der havde fremsat begæringen om adgang til den pågældende lokalitet”.

Problemstillingen er balancen mellem retssikkerhedshensyn og systemhensyn.<sup>73</sup>

Statsmagten har i årtier i forbindelse med skabelsen af velfærdsstaten i stigende omfang gennemført planlæggende og regulerende foranstaltninger til sikring af et bedre miljø, sundere fødevarer og en lang række andre gode formål til det fælles bedste. I den forbindelse er der i speciallovgivningen indsat en række oplysningsforpligtelser og kontrolforanstaltninger, således at de gennemførte bestemmelser også overholdes. Det gælder markant på skatteområdet.

Tidligere gav denne udvikling ikke anledning til principielle retssikkerhedsmæssige overvejelser eller betænkeligheder. Reguleringerne var jo etableret for borgernes skyld, for det fælles bedste, og det var nødvendigt at kontrollere, at reguleringen blev overholdt, så systemet kunne fungere.

De retssikkerhedsmæssige aspekter, d.v.s. hensynet til det enkelte individ, er i de senere år kommet mere i fokus. Det hænger sammen med interessen for og kendskabet til EMD's virksomhed, efter at konventionen er inkorporeret som en del af dansk ret. Det hænger også sammen med, at forholdet mellem stat og borger som en konsekvens af den stigende regulering er blevet et andet. Den stigende regulering har medført, at staten set fra det enkelte individs synspunkt er blevet en modpart, som griber ind i ens tilværelse og stiller en række krav. Også dette er markant på skatteområdet.

Værdiforestillingerne er ved at undergå en forandring. Og det betyder, at balancen mellem systemhensyn og retssikkerhedshensyn er under opbrud. Og det betyder konkret, at afvejningen mellem skattekontrolloven og retsplejelovens og grundlovens retssikkerhedsgarantier er til diskussion.

Med udgangspunkt heri, herunder en hensyntagen til de ændrede værdiforestillinger skal søges opstillet nogle forslag med den indbyggede præmis, at der ikke er ønske om et markant andet samfundssystem.

---

<sup>73</sup> Karsten Revsbech: Nyere tendenser i dansk forvaltningsretlig teori – systemhensyn eller retssikkerhed, 1992.



## 9.5. Retspolitisk diskussion

Langt hovedparten af kontrolbesøgene sker efter aftale, således at virksomhedens drift generes mindst muligt. Ofte foretrækker virksomhederne, at skattemedarbejderne møder op i virksomheden, fordi besværet med at finde frem til det regnskabsmateriale og de bilag, der ønskes, da er overladt til skattemyndighederne. Det kan være mere generende selv at skulle fremfinde det ønskede materiale, kopiere dette og indsende det til forvaltningen.

I disse tilfælde opstår der altså ingen retssikkerhedsmæssige konflikter i relation til grundlovens § 72.

### 9.5.1. *Krav om retskendelse efter retsplejeloven*

En konsekvent retssikkerhedsmæssig position vil være at eliminere mulighederne overhovedet for skattemyndighederne til at foretage kontrol på stedet efter skattekontrolloven.

Udgående kontrol kan i så fald kun finde sted efter retsplejeloven, d.v.s. at det ved en retskendelse er fastslået, at der er en begrundet mistanke om et strafbart forhold.

En sådan retstilstand vil skabe juridisk og begrebsmæssig klarhed.

Af ulemper kan nævnes, at virksomheden vil blive belastet med selv at fremfinde og indsende supplerende regnskabsmateriale, og at resultatet kan blive en papirkrig.

Den væsentligste ulempe er dog, at skattekontrollen vil blive svækket. Den relative retssikkerhed vil blive truet.<sup>74</sup> Resultatet kan blive almindelig mistillid til, at virksomhederne betaler det, de skal, og det vil betyde, at lovlydige virksomheder også af konkurrencemæssige grunde vælger samme metoder, som de med eller uden grund mistænker andre virksomheder for at benytte. På længere sigt vil det næppe være muligt at opretholde de gældende selvangivelses- og oplysningspligter.

### 9.5.2. *Krav om retskendelse i medfør af skattekontrolloven*

En anden mulighed vil være at indføre krav om, at uanmeldt kontrolbesøg og kontrolbesøg mod den erhvervsdrivendes protest forudsætter retskendelse med hjemmel i skattekontrolloven.

En fordel ved denne løsning er af pædagogisk art, idet lovgivningsmagten derved tydeligt tilkendegiver, at husundersøgelse er af en så indgribende karakter, at den skal reserveres til de tilfælde, hvor behovet virkelig er tilstede. Skattemyndighederne tilskyndes dermed til nøjere at overveje, om der ikke skulle være andre veje for at fastslå, om skatteansættelsen er korrekt. Proportionalitetsbetragtninger bliver mere nærværende for skattemedarbejderne.

Mod denne løsning er det blevet anført, at domstolene i realiteten ikke har noget at tage stilling til ved afvejningen af myndighedernes skøn over behovet for uanmeldt kontrol og kontrol på stedet mod den erhvervsdrivendes protest. En retskendelse herom vil ske ”mekanisk”, når det er konstateret at det er rette myndighed, der har begæret

---

<sup>74</sup> Jan Pedersen: Retssikkerhed – et tveægget sværd, Festskrift til Aage Michelsen, 2000.

retskendelse. Germer afviser dette, selv om han er enig i, at kontrolfunktionen ikke er den samme som inden for strafferetsplejens område. Han fremhæver, at en domstolskontrol, hvor der er hjemmel til stikprøvekontrol og kontrol af rutinemæssig karakter, kunne sikre, at der ikke sker personforfølgelse og andre former for magtmisbrug.

Det anføres ofte, at reel kontrol af et regnskab ikke er mulig, hvis man ikke på stedet har adgang til at konstatere, om der er overensstemmelse mellem den beskrivelse af aktiviteterne i virksomheden, der fremgår af regnskabet og de faktiske forhold. I den forbindelse er det fremhævet, at skattemyndighedernes adgang til privat ejendom ikke blot har til formål at sikre, at skatteansættelsen konkret er korrekt, men også har en generalpræventiv effekt. Synligheden holder borgerne på dydens smalle vej og selvjustitsen opretholdes, således at borgerne faktisk giver de korrekte oplysninger om deres erhvervmæssige aktiviteter.

Synspunktet er væsentligt. Men der er behov for en nøjere vurdering og nuancering. Isoleret betragtet holder argumentet nemlig ikke.

Det hænger sammen med, at virksomhederne i dag som altovervejende hovedregel ikke modsætter sig kontrol på stedet, men tværtimod i et vist omfang foretrækker det frem for at skulle have besværet med at fremfinde, kopiere og indsende det ønskede materiale. Tilmed er langt det overvejende antal af kontrolbesøg aftalt på forhånd, således at der allerede i dag er mulighed for, hvis man ikke har rent mel i posen, at bortfjerne afslørende regnskabsmateriale. I disse tilfælde vil et krav om en principiel forudgående retskendelse altså ikke ændre noget som helst. Mulighederne for at skjule skattesvig vil ikke blive øget sammenlignet med i dag, og domstolene vil i disse tilfælde ikke blive belastet med anmodninger om retskendelse.

Anmodning om retskendelse må derfor antages stort set at blive forbeholdt de tilfælde, hvor man i dag foretager et uanmeldt kontrolbesøg, eventuelt med politiets bistand.

Uanmeldt kontrolbesøg forudsætter<sup>75</sup> i dag, at der foreligger særlige omstændigheder for, at der ikke på forhånd træffes aftale med virksomheden, d.v.s. typisk tilfælde, hvor kontrolformålet kan forspildes ved en forudgående varsling, fordi virksomheden må antages at ville skjule visse forhold.

Man kan hér hævde, hvad det også er blevet,<sup>76</sup> at en sådan betingelse må være udtryk for, at skattemyndighederne har en så stærk mistanke, at forholdet falder under retsplejelovens regler, således at der må kræves retskendelse. Ministeren afviser dette og anfører i sit svar en række eksempler på tilfælde, der kan begrunde et uanmeldt besøg, uden at der foreligger mistanke om et strafbart forhold. Det kan under en arbejdsgiverkontrol være hensigtsmæssigt at konstatere, hvem der arbejder i virksomheden, og disses skatteforhold. Der kan være tale om en virksomhed som gentagne gange ikke har selvangivet eller på opfordring indsendt supplerende regnskabsmateriale. Og der kan være tale om en virksomhedstype, der erfaringsmæssigt er i en

<sup>75</sup> Bemærkningerne til L 73 og ministerens svar på spørgsmål 17.

<sup>76</sup> Ministerens svar på spørgsmål 31-33 til L 73.

særlig risikogruppe, fordi der hyppigt sker fejl eller foretages lovovertrædelser. Men disse omstændigheder behøver ikke at betyde, at der er en mistanke om et strafbart forhold, udtaler ministeren.

Disse eksempler skal ikke bestrides, men dilemmaet mellem kontrollenssyn og retssikkerhedshensyn sættes i den situation på spidsen. Og det gælder ikke mindst i forbindelse med de særlige kontrolaktioner eller razziaer, hvor skattemyndighederne typisk med politiets bistand og ofte i samvirke med andre forvaltningsmyndigheder, såsom Arbejdsdirektoratet og Fødevarermyndighederne foretager uanmeldt besøg i særlige brancher, bestemte gader og lignende.

De pågældende aktioner har ikke kun et præventivt formål. Ressourceprioriteringer tilsiger, at myndighederne primært skal koncentrere indsatsen, hvor risikoen for fejl er størst, herunder urigtige ansættelser, der beror på strafbare forhold. Der sker altså en udvælgelse af de virksomheder, man opsøger, og denne udvælgelse beror på en række indikationer, oplysninger og forhåndsundersøgelser af tilgængeligt materiale.

Man har altså i de tilfælde en mistanke om, at der i ikke så få virksomheder er begået fejl og også strafbare forhold, men mistanken behøver ikke at være konkret funderet og rettet mod bestemte.

I disse tilfælde vil et krav om retskendelse til husundersøgelse retssikkerhedsmæssigt betyde en betryggelse. Retten vil reelt have noget at tage stilling til. Der vil være mulighed for at vurdere, om der er tale om personforfølgelse eller anden magtmisbrug. Skattemyndighederne kan endvidere tvinges til at redegøre for, hvorfor man finder det nødvendigt med et uanmeldt besøg, d.v.s. redegøre for de grunde der gør, at det findes nødvendigt at fravige den normale kontroladfærd med at tage forudgående kontakt til virksomheden. Retten får dermed også mulighed for at foretage en proportionalitetsvurdering.

Det samme gør sig gældende i de tilfælde, hvor en anmodning om retskendelse skyldes, at skatteyderen nægter myndighederne adgang til forretningslokalerne.

Påstanden om, at retten i realiteten ikke har noget at tage stilling til og ikke kan forholde sig til skattemyndighedernes skøn, hvorefter det er nødvendigt med udgående kontrol, kan altså i vidt omfang tilbagevises.

Hvis anmodningen om retskendelse skyldes, at borgeren nægter myndighederne adgang, kan lødigheden af hans indvendinger vurderes.

Og hvis anmodningen skyldes, at man ønsker at foretage uanmeldt kontrolbesøg, kan myndighedernes skøn over behovet for skattekontrol vel normalt ikke antastes, men der kan foretages en realitetsvurdering af behovet for den måde, kontrollen ønskes foretaget på.

Retten vil i den forbindelse også kunne vurdere om formålet med den uanmeldte kontrol også reelt er begrundet i at få konstateret en korrekt skatteansættelse. Hvis det kan konstateres, at ønsket om et uanmeldt kontrolbesøg primært er begrundet i, at der eksisterer en vagere mistanke om strafbare forhold, men at mistanken ikke kan underbygges, så betingelserne for ransagning efter retsplejeloven er opfyldt, kan anmodningen afvises.

Et af de stærkeste kritikpunkter i forbindelse med skattemyndighedernes beføjelse til uanmeldt kontrol er netop, at den også anvendes efter det tidspunkt, hvor der er opstået mistanke, for at tilvejebringe dokumentation for et strafbart forhold.

Skattekontrollen bliver derved ikke svækket for de brancher, hvor man har erfaring for, at der begås mange fejl og også ofte begås strafbare forhold.

Denne løsning er altså ikke så vidtgående, at der altid kræves retskendelse til kontrol på stedet. En sådan retstilstand gælder for konkurrencemyndighederne, jf. lovbekendtgørelse nr. 687 af 12. juli 2000, hvor kontrol på stedet "til brug for rådets virksomhed efter loven" kræver retskendelse.

Efter konkurrencelovens § 17<sup>77</sup> kan Konkurrencerådet kræve alle oplysninger, såsom regnskabsmateriale, forretningspapirer m.v., som skønnes nødvendige for dets virksomhed. Disse oplysningspligter er strafsanktionerede. Bestemmelsen i § 17 skal ses i sammenhæng med Konkurrencestyrelsens adgang til efter § 18 at foretage udgående kontrol. Betingelserne for, at Konkurrencestyrelsen kan foretage udgående kontrol, er at der forinden er indhentet en retskendelse, at Konkurrencestyrelsens repræsentanter er i besiddelse af behørig legitimation og, at kontrolundersøgelsen sker "til brug for rådets virksomhed efter loven".

Det er ikke et krav, at kontrolundersøgelse kun kan finde sted, hvis Konkurrencestyrelsen kan dokumentere en mistanke om en overtrædelse af kontrolloven. I praksis finder udgående kontrol kun sted "*hvis der foreligger en beslutning rettet mod virksomheden fra styrelsens direktør, i hvilken beslutning formålet med og genstanden for kontrolundersøgelsen er anført.*"<sup>78</sup>

§ 18 indeholder endvidere direkte hjemmel til, at Konkurrencestyrelsen kan afkræve mundtlige forklaringer på stedet af repræsentanter for virksomheden. Denne hjemmel blev indsat ved lov nr. 416 af 31. maj 2000. Af bemærkningerne til lovforslaget<sup>79</sup> fremgår, at de mundtlige forklaringer, som kan kræves skal være på baggrund af præcise spørgsmål fra Konkurrencestyrelsen og skal vedrøre genstanden for kontrolundersøgelsen. Det kan f.eks. dreje sig om spørgsmål, der tjener til at opklare, hvor bøger og andre forretningspapirer befinder sig, hvorledes de er systematiseret, og hvorfor visse dokumenter i givet fald mangler. Derimod må der ikke stilles spørgsmål, der forudsætter en overtrædelse af konkurrenceloven, ligesom der ikke må afvinges en tilståelse herigennem.

Endelig følger det af § 18, at politiet kan yde bistand. I praksis er politiet i de fleste tilfælde til stede, når kontrolundersøgelsen påbegyndes og den primære opgave er at sikre, at formålet med kontrolundersøgelsen ikke forspildes i tilfælde af, at virksomheden nægter Konkurrencestyrelsen adgang.<sup>80</sup>

---

<sup>77</sup> Lovbekendtgørelse nr. 529 af 28.06.2002.

<sup>78</sup> Jf. Kirsten Levinsen: Konkurrenceloven med kommentarer, s. 532.

<sup>79</sup> L 242, FT 1999-2000, Tillæg A, spalte 6831-6832.

<sup>80</sup> Jf. Kirsten Levinsen: Konkurrenceloven med kommentarer, s. 541.

Konkurrencemyndighedernes kontrolbeføjelser er endvidere i en artikel ”Dawn raids – hvilke rettigheder har virksomheden?”<sup>81</sup> Heri behandles også forholdet til EMRK’s artikel 6, og det lægges til grund, at vel iværksættes konkurrencestyrelsens ”dawn raids” ofte på et tidspunkt, hvor undersøgelsen er i en indledende fase, typisk baseret på egne undersøgelser af markeder, hvor konkurrencen synes begrænset eller hæmmet, men på et tidspunkt, hvor virksomheden næppe kan anses for ”charged” i konventionens forstand. I artiklen understreges endvidere kravet om et spørgetema, der indebærer, at virksomheden alene er forpligtet til under det uanmeldte kontrolbesøg at besvare spørgsmål om rent faktiske forhold, medens der ikke er pligt til at besvare spørgsmål om formål med afholdte møder, hvilke beslutninger, der blev truffet, d.v.s. spørgsmål, hvor et sandfærdigt svar kan være selvinkriminerende.

Det kan konstateres, at der er en betydelig forskel mellem Konkurrencestyrelsens og skattemyndighedernes administration af kontrolbeføjelserne. Skattemyndighederne foretager et stort antal kontrolbesøg, typisk efter forudgående aftale, baseret på stikprøvekontrol, medens Konkurrencestyrelsen relativt sjældent foretager udgående kontrol. Samtidig er det alene Konkurrencestyrelsens direktør, der kan beslutte, at der er behov for en udgående kontrol. En retskendelse vil altså typisk være en formalitetsprøvelse, herunder af om det er direktøren, der har truffet beslutningen, medens det må antages at retten, fordi det er sjældent der foretages uanmeldt kontrolbesøg, næppe har nogen reel mulighed for at vurdere, om det er den bedste måde at tilvejebringe de ønskede oplysninger på.

Konkurrencestyrelsen har oplyst (august 2002), at der ikke findes eksempler på, at mistanke om et ulovligt forhold har været af en sådan karakter, at man har anmodet politiet om at iværksætte en ransagning efter retsplejelovens bestemmelser.

Når der henses til, hvor sjældent Konkurrencestyrelsen foretager uanmeldt kontrol med retskendelse efter konkurrenceloven, forekommer det overraskende, at der aldrig er opstået en sådan mistanke, at retsplejeloven skal finde anvendelse. Konkurrencelovens krav om retskendelse synes at have erstattet retsplejelovens bestemmelser herom. Det kan i hvert fald konstateres, at domstolen ikke på konkurrenceområdet foretager den prøvelse, som Peter Germer anfører, nemlig, at det kan prøves, om der foretages en omgåelse af retsplejelovens krav til ransagning.

Påstanden om, at et krav om retskendelse for husundersøgelse uden for retsplejeloven blot betyder, at domstolene pr. automatik svinger gummistempet, fordi der ikke er mulighed for en egentlig realitetsprøvelse, synes således bekræftet på konkurrenceområdet. På den anden side anvendes undersøgelse på stedet af konkurrencemyndighederne så sjældent, at kravet om retskendelse ikke synes at adskille sig væsentligt, når det kommer til realiteten, fra retsplejelovens krav.

---

<sup>81</sup> Af Morten Lau Smith m.fl.: Revision og Regnskabsvæsen 2002, nr. 8, side 12 ff.

Forskellen i den administrative tilrettelæggelse af arbejdet synes samtidig at betyde, at man ikke umiddelbart kan foretage en meningsfuld sammenligning mellem skattekontrolloven og konkurrenceloven.

### 9.5.3. *Den tredje vej*

En mindre drastisk retsposition vil være - i accept af, at kontrol på stedet i et eller andet omfang er nødvendig - lovgivningsmæssigt at opstille kriterier, betingelser og fremgangsmåder for kontrolbesøg uden retskendelse, således at der bliver mulighed for efterfølgende at prøve skattemyndighedernes valg af metode og grundlaget herfor.

Fordelen ved denne løsning er for det første, at balanceringen af kontrollens og retssikkerhedshensyn lovfæstes, uden at der sker en forrykkelse, der skaber spændinger i samfundet. For det andet er der den pædagogiske fordel, at det bliver klart for skattemedarbejderne, at kontrolbesøg og husundersøgelse er et alvorligt indgreb, som mod virksomhedens protest skal anvendes med forsigtighed og alene når visse betingelser er til stede og på en bestemt måde og under anvendelse af proportionalitetsgrundsætningen. For det tredje kan man lovgivningsmæssigt tydeliggøre, at mistanke om strafbare forhold indebærer, at skattekontrollovens beføjelser og oplysningsforpligtelser ophører og retsplejelovens bestemmelser i stedet træder i kraft, herunder understrege de fundamentale regler om forbud mod selvinkriminering.

Skattemyndighederne vil måske opleve lovgivningen som ”besværlig”, idet der i modsætning til nu skal foretages en begrundet afvejning af, hvorfor og på hvilken måde et kontrolbesøg skal foretages, herunder om ikke andre skridt kan tages for at nå frem til en korrekt skatteansættelse, og at denne afvejning efterfølgende kan gøres til genstand for prøvelse. Derimod ses det ikke, at kontroleffektiviteten afgørende forrykkes.

En sådan fremgangsmåde ses heller ikke at stride mod den praksis, der kan udledes af afgørelserne fra EMD.

I Funke-sagen udtales det direkte, at EMD er opmærksom på, at der i sager om skatteunddragelse og ulovlig udførsel er særlige problemer vedrørende mulighederne for en effektiv kontrol. Domstolen anerkender på den baggrund, at der kan være et behov for at kunne gribe til foranstaltninger som ransagninger og beslaglæggelser. Lovgivningen må dog sikre beskyttelse mod overgreb. Det kan heraf sluttes, at husundersøgelse uden retskendelse kan være nødvendig og vil blive accepteret, hvis det sikres, at der ikke sker overgreb, og at proportionalitetsprincippet følges.

Lovgivning kan også have den effekt ved eventuelle sager for EMD at godtgøre, at der i dansk ret er foretaget afbalancering af de modstridende hensyn, og at hensynet til den enkeltes retsstilling ved den samlede bedømmelse har betydelig vægt.

## 9.6. **Konklusion og anbefalinger**

Som det fremgår af det foregående, kan der anføres væsentlige argumenter for, at retssikkerhedssynspunkterne og de deri indeholdte beskyttelseshensyn for enkeltindividet over for statsmagten giver grundlag for overvejelser af retstilstanden, som den er i dag.

Det er fra teoretisk hold fremhævet, at der er behov for lovgivningsmæssigt baserede foranstaltninger, som bedre sikrer den enkelte over for hensynet til en effektiv administration. Menneskerettighedsdomstolens virksomhed giver anledning til i det mindste en vurdering af, om retssikkerhedsgarantierne nu også har den fremtrædende placering, som er ønskelig. Og den mere folkelige følelse af, at hensynet til statsmagten tæller mere end hensynet til den enkelte, og at lovbyggere har en bedre retsstilling end almindelige lovlydige borgere, taler også for at tilpasse eller stramme op på lovgivningen.

Helt at udelukke udgående kontrol efter skattekontrolloven kan ikke anbefales. En udelukkelse af denne mulighed må antages at betyde, at tilliden til, at der blot nogenlunde betales det i skat, der skal betales, forsvinder. Den relative retssikkerhed vil mindskes i så stort et omfang, at det nuværende samfundssystem vanskeligt kan opretholdes. Og så vidtgående ændringer findes ikke at være ønsket generelt i befolkningen. Dertil kommer, at mindre vidtgående foranstaltninger, der imødekommer den rejste kritik, kan foretages, ligesom EMD klart har givet udtryk for, at der er særlige kontrolproblemer på bl.a. skatteområdet, som tilsiger, at der kan foretages husundersøgelser m.v., blot det sker på en fair måde.

Udelukkelse af kontrol på stedet findes derfor at være overflødig set i retssikkerhedsmæssig henseende og vil indebære samfundsmæssige konsekvenser, som ikke er ønskelige og acceptable.

Såvel krav om retskendelse efter skattekontrolloven ved uanmeldt kontrolbesøg og hvor virksomheden ikke accepterer et kontrolbesøg som generel lovgivning som en særegen undtagelse fra kravet i grundlovens § 72 om retskendelse, findes at imødekomme kritikken af, at skattekontrollen er uden begrænsninger og anvendes uhæmmet uden blik for den enkeltes retssikkerhed. Begge metoder er i overensstemmelse med EMRK og i overensstemmelse med praksis, således som den er udviklet ved EMD i bl.a. Cremieux-, Camenzind- og Funke-sagen.

Den retssikkerhedsmæssige konsekvente løsning er at kræve retskendelse ved udgående kontrol efter skattekontrolloven. Retstilstanden vil være i harmoni med de bærende principper bag grundlovens § 72 i den forstand, at der ikke på skatteområdet skabes en særegen undtagelse fra kravet om retskendelse. At vælge den begrebsmæssigt konsekvente løsning understøttes også af, at det er påvist, at kontroleffektiviteten og derved den relative retssikkerhed ikke berøres væsentligt. De fleste kontrolbesøg aftales i dag med virksomhederne, og det kan ikke forventes, at der sker væsentlige ændringer i adfærden i den forbindelse. Og besværet med at skaffe retskendelse i de tilfælde, hvor man finder det hensigtsmæssigt at komme uanmeldt, synes overkommeligt, specielt når henses til, at sådanne aktioner typisk finder sted efter nøjere planlægning.

Indvendingen mod denne løsning, nemlig at der i realiteten ikke er noget at tage stilling til, må afvises. Udover prøvelsen af, at de formelle betingelser er opfyldt, kan domstolene prøve, om der sker personforfølgelse eller andre former for overgreb, om formålet med et uanmeldt kontrolbesøg er at få konstateret en korrekt skatteansættelse

og ikke er en omgåelse af retsplejelovens bestemmelser om ransagning, og om de fra skattemyndighedernes side anførte grunde til at fravige den normale kontrolform er tilstrækkelige til en retskendelse, i hvilken forbindelse den af EMD fremhævede proportionalitetsvurdering vil være et væsentligt tema.

Hvis anmodning om retskendelse beror på skatteydernes nægtelse af et kontrolbesøg, kan lødigheden af indvendingen prøves.

Lovgivning om udgående kontrol uden retskendelse, hvor kriterier, procedurer m.v. imidlertid nøjere præciseres, således at det efterfølgende kan prøves, om betingelserne for at benytte et så indgribende kontrolmiddel har været til stede, findes som nævnt at være i overensstemmelse med EMRK. En sådan løsning er dog ikke så begrebsmæssig klar, som kravet om retskendelse. Der forelægger jo fortsat en særegen undtagelse fra kravet om retskendelse i grundlovens § 72.

For denne løsning, som kontroleffektivitetsmæssigt findes at være identisk med den foregående løsning, taler imidlertid, at man lovgivningsmæssigt får foretaget en afvejning af de modstridende hensyn, at der skal være overensstemmelse mellem mål og midler, ligesom kriterier, procedurer og hensigtsmæssig adfærd på et kontrolbesøg kan synliggøres. Dette viser bl.a. over for EMD, at der lovgivningsmæssigt er foretaget en afvejning med vægt på den enkeltes retssikkerhed, og det er pædagogisk velegnet over for skattemedarbejderne. Problemerne i relation til selvinkrimineringsproblematikken kan også synliggøres lovgivningsmæssigt.

Det anbefales derfor at kombinere de to løsningsmuligheder. Det vil sige at der indføres et krav om forudgående retskendelse i medfør af skattekontrolloven ved uanmeldt kontrolbesøg og hvor virksomheden nægter kontrol på stedet, men samtidig reguleres i skattekontrolloven betingelser, kriterier og fremgangsmåder, som så også finder anvendelse på kontrolbesøg accepteret af virksomheden, og hvor retskendelse derfor er uforholdsmæssig.

Det må medgives, at retsfaktumbeskrivelsen vil være vanskelig og upræcis, når der er tale om at udstikke kriterier for stikprøvekontrol, således som det også påpeges i betænkning 1039/1985. Eventuel lovgivning herom vil nok i vidt omfang få karakter af procedurebestemmelser, men de pædagogiske fordele synes tale for forslaget.

Selvinkrimineringsforbuddet eksistens og konsekvenser for skattemyndighedernes beføjelser vil blive mere nærværende for skattemedarbejderne, når principperne formuleres i skattekontrolloven, også selvom det nøjagtige tidspunkt for disse beføjelsers ophør ikke klart kan angives.

## **10. SKATTESTRAFFERET OG RETSSIKKERHED**

Skattesvig er kriminaliseret.

Der er ikke i sig selv retssikkerhedsmæssige problemer knyttet til kriminaliseringen af skattesvig. Dette er dog ikke ensbetydende med, at der ikke kan opstå retssikkerhedsproblemer inden for skattestrafferetten.



Menneskerettighedsdomstolens praksis især i relation til artikel 6 i EMRK har aktualiseret en nøjere vurdering af flere områder inden for skattestrafferetten og nødvendiggjort nye perspektiver på kendte problemstillinger.

I det følgende vil en række områder inden for skattestrafferetten blive gennemgået med henblik på en vurdering af de retssikkerhedsmæssige aspekter. Målet er at konstatere, om der er behov for ændringer i retstilstanden.

### **10.1. Straffebestemmelserne**

De materielle straffebestemmelser om overtrædelse af skattelovgivningen findes i skattekontrollovens §§ 13-17.

Hovedbestemmelsen er § 13 om aktiv skattesvig, som kriminaliserer urigtige og vildledende oplysninger med henblik på unddragelse af skat i forbindelse med skatteansættelse, skatteberegning og skattepligt. Bestemmelsen suppleres af straffelovens § 289, som omfatter overtrædelser af særlig grov karakter. § 14 vedrører urigtige og vildledende oplysninger til brug for skattekontrollen og skatteberegningen, og bestemmelsens kerneområde er tredjemands afgivelse af efterfølgende kontroloplysninger. Skattekontrollovens §§ 15 og 16 kriminaliserer passiv skattesvig, dels for § 15's vedkommende unklarelse af at indgive selvangivelse dels for § 16's vedkommende unklarelse af at give underretning om en for lav skatteansættelse. § 17 vedrører visse bogførings- og regnskabsforseelser.

Skattesystemet hviler som helhed på tillid. Systemet kan ikke opretholdes, hvis ikke borgerne i overvejende grad afgiver korrekte oplysninger. Hovedbestemmelserne om straf for afgivelse af urigtige eller vildledende oplysninger rubriceres derfor som deklara-tions- og erklæringsforbrydelser. Skattesvig har dog også betydelige lighedspunkter med formueforbrydelserne, især straffelovens § 279 om bedrageri. Indførelsen i 1972 af straffelovens § 289 ændrer ikke ved, at skattesvig anses for en deklara-tions- eller erklæringsforbrydelse, men er udtryk for, at den grove skattesvig har samme strafværdighed som andre berigelsesforbrydelser. Skattekontrolloven indeholder hjemmel til idømmelse af bøde og fængsel i indtil 2 år. Ved skattesvig af særlig grov karakter er strafferammen udvidet til 4 år, jf. straffelovens § 289.

Skattestrafferetten er i dansk ret – med få undtagelser – en formel strafferetlig disciplin, således at de almindelige strafferetlige ansvarsbetingelser skal være opfyldt. De pønale følger er derfor begrænset til specifikke strafferetlige sanktioner. Straffelovens kap. 6-10 om straffen og andre retsfølger finder således også anvendelse i skattestrafferetten. Det betyder, at der ved udmåling af straffen skal ske en konkret og individuel bedømmelse med hensyntagen til bl.a. lovovertrædelsens grovhed og gerningsmandens person, jf. straffelovens § 80. Sanktionsudmålingen på skatteområdet er dog ved administrative forskrifter i vidt omfang søgt harmoniseret, bl.a. med hensyn til vægtnin-gen af formildende omstændigheder, bedømmelsen af forsøg og medvirken og med hensyn til virkningen af selvanmeldelse, ligesom der opereres med et standardiseret takstbødesystem.

Skatteretten henregnes under den offentlige ret, fordi den regulerer et pligtforhold mellem det offentlige og borgerne. Det er helt almindeligt og ikke kun reserveret for skatteretten, at sådanne pligtskabende offentligretlige reguleringer indeholder straffebestemmelser. Formålet hermed er at sikre, at de pålagte pligter også rent faktisk bliver overholdt, og at lovgivningen bliver effektueret efter hensigten.

Skattesvig efter skattekontrollovens § 13 er fuldbyrdet i og med afgivelsen af de urigtige oplysninger, idet fuldbyrdelsesmomentet er fremrykket. Når de urigtige oplysninger er afgivet, er der altså ikke mulighed for straffrihed efter straffelovens § 22 om frivillig tilbage-træden fra forsøg. Når der er tale om skriftlige oplysninger, er afgivelsen identisk med det tidspunkt, hvor de er kommet frem til modtageren. Også selv om der i praksis ikke gøres strafansvar gældende, hvor de urigtige oplysninger frivilligt korrigeres før selve ligningen.

Det er i øvrigt ligeegyldigt for strafansvaret, om oplysningerne er meddelt gennem mellemmand, via tast-selv-ordningen, eller om det sker i selve selvangivelsen, skriftligt på anden måde, f.eks. i regnskabet, eller om det sker mundtligt.

## 10.2. Skattesvig og selvinkriminering

Skatteyderen bliver ofte som led i skatteligningen anmodet om at uddybe nogle punkter i selvangivelsen eller regnskabet eller om at fremkomme med supplerende oplysninger for at afklare et hændelsesforløb eller nogle faktiske omstændigheder med henblik på at foretage en korrekt ansættelse af den pågældende.

Spørgsmålet er herefter, om den pågældende er forpligtet til at fremkomme med korrekte oplysninger. Det forudsættes, at skattemyndighederne ikke har mistanke om et strafbart forhold.

I Skattekontrolloven med kommentarer<sup>82</sup> er det anført, at urigtige efterfølgende oplysninger på et tidspunkt, hvor skatteyderen med føje anser sig som sigtet ikke kan medføre strafansvar på grund af retsplejelovens beskyttelse mod selvinkriminering. Og Jan Pedersen anfører i Skatte- og afgiftsstrafferet, 2001, side 176:

”Derimod vil der ikke kunne pålægges ansvar for skattesvig eller falsk forklaring, hvis de urigtige oplysninger afgives, efter at der er rejst sigtelse.”

Retsstillingen er således for så vidt klar nok. Der er dog grund til at være opmærksom på nogle problemer i forbindelse hermed. Det hænger sammen med, at det konkret kan være vanskeligt at fastslå det tidspunkt, hvor skatteyderen har en sigtets retsstilling, og at skattesystemet hviler på strafsanktionerede oplysningspligter.

Hvis en borger nægter at fremkomme med oplysninger efter skattekontrolloven, kan det være begrundet i, at oplysningerne vil afsløre et strafbart forhold. Det må antages, at skattemyndighederne ikke alene på grund af vægringen er afskåret fra at håndhæve oplysningspligten. I så fald vil der ikke meningsfuldt kunne opereres med oplysningspligter. Vægringen er ikke i sig selv en indikation for, at borgeren er i en selvinkrimineringssituation. Der må foreligge andre

<sup>82</sup> Af Poul Ole Seidenfaden m.fl., 2000, s. 238 ff.

omstændigheder, der peger i den retning, før skattemyndighederne er afskåret fra at anvende skattekontrollovens tvangsbestemmelser.

Det forhold, at sigtede har ret til at forholde sig helt tavs er ikke ensbetydende med, at dette altid vil være risikofrit. Sigtedes tavshed kan blive tillagt bevismæssig betydning. Som eksempel herpå kan nævnes TfS 1996.313 Ø, hvor sigtede var i besiddelse af et meget stort kontantbeløb. Han hævdede, at beløbet tilhørte et forbund, men ønskede ikke at komme med oplysninger, som kunne bestyrke rigtigheden heraf. Han blev med henvisning til dette dømt efter skattekontrolloven for skattesvig. Et andet eksempel er TfS 2000.764 V. Tiltalte oplyste, at han havde udbetalt ”sorte lønninger”. Da han ikke ville oplyse, hvem modtagerne var, så landsretten bort fra denne udgift.

At en sigtets tavshed kan have processuel skadevirkning er ikke i strid med EMRK. Som eksempel herpå kan henvises til Murray-sagen, hvor det fastslås, at klare beviser mod tiltalte gjorde, at det ikke var urimeligt eller unfair at foretage visse logiske deduktioner fra det faktum, at tiltalte nægtede at forklare sin tilstedeværelse i den bygning, hvor anholdelsen skete.

For så vidt angår urigtige oplysninger kan det fastslås, at der i forhold til selvangivelsespligten ikke opstår et selvinkrimineringsproblem. Der er her tale om, at borgeren ikke forud for afgivelsen af de urigtige oplysninger (f.eks. udeholdelse af indtægter), har begået nogen lovovertrædelse. Det er selve de urigtige oplysninger, der skaber lovbruddet.

Selvinkrimineringsproblemet kan derfor først opstå efterfølgende i forbindelse med skattekontrollen, hvor de urigtige oplysninger afgives for at sløre den allerede foretagne skatteunddragelse.

Oplysninger kan dog på grund af den pression, man er undergivet i medfør af skattekontrollovens bestemmelser, være givet inden skattemyndighederne har fået mistanke, og ofte vil skatteyderen frivilligt udtale sig, også selv om mistanken er gjort bekendt for ham. Disse oplysninger vil ofte blive nedfældet og indgå som en integreret del af en kontrolrapport. Anklagemyndigheden lægger typisk disse rapporter til grund, og ofte er rapporten det eneste materiale foruden afhøring af tiltalte, der anvendes i den senere straffesag.

Hvis der er tale om et uanmeldt besøg efter skattekontrollovens § 6, stk. 4, er der en særlig risiko for, at skatteyderen ikke får den beskyttelse, han har krav på, fordi det i den fase er svært præcist at angive, hvornår en mistanke opstår eller burde være opstået. Foruden overraskelsesmomentet er det endvidere i bestemmelsen bestemt, at han og de ansatte skal ”yde fornøden vejledning og hjælp ved kontrollen”. Den pågældende kan derfor føle sig presset til at fremkomme med oplysninger, som kan anvendes i en senere straffesag.

Det kan herefter konkluderes, at der ikke begrebsmæssigt er et selvinkrimineringsproblem i relation til urigtige oplysninger, der medfører en for lav skat, da afgivelsen af sådanne urigtige oplysninger i sig selv er kriminaliseret. Men som det fremgår af Saunders-dommen, kan det være et konventionsbrud, hvis den tiltaltes forklaringer i tidligere faser af undersøgelsen anvendes på selvinkriminerende måde. Den norske Højesteret har som konsekvens heraf i ”Bølgepap-

dommen” fastslået, at kontrolrapporter omfattende tiltaltes forklaringer skal behandles som politirapporter under straffesagen.

Dette taler for, at de til skattemyndighederne afgivne oplysninger i dansk strafferetspraksis bør have en mindre fremtrædende betydning, især hvor oplysningerne er fremskaffet under et uanmeldt kontrolbesøg.

Det hænger sammen med, at skattekontrollens tvangsbestemmelser kan lægge et sådant pres på skatteyderen, at han – uanset han er i en selvinkrimineringsituation – afgiver korrekte oplysninger, der ikke blot afslører en skatteunddragelse, men tillige er afgørende for tilregningsbedømmelsen.

Abas-sagen viser ganske vist, at oplysninger, der er fremskaffet som led i skattekontrollen på et tidspunkt, hvor der ikke består en mistanke om et strafbart forhold, kan anvendes i en efterfølgende straffesag. Men Abas-sagen siger intet om, på hvilken måde sådanne oplysninger kan anvendes. Efter Saunders-dommen må det antages, at oplysninger afgivet før mistanketidspunktet vel kan anvendes, men at det ikke må ske på selvinkriminerende vis. Tankegangen må formodes at være den, at det ikke er udtryk for en retfærdig rettergang, hvis sande og selvinkriminerende oplysninger, afgivet under tvang, fordi en mistanke ikke var til stede, benyttes som bevismiddel i en straffesag, især hvis sådanne oplysninger er det eneste eller væsentligste bevis ved tilregningsbedømmelsen.

Så selv om der i relation til § 13 ikke eksisterer et selvinkrimineringsproblem, fordi lovbruddet realiseres ved de urigtige oplysninger, er der i forhold til EMD's praksis om anvendelsen af bevismidler i en straffesag alligevel et problem. Korrekte oplysninger afgivet - også før mistanketidspunktet - under skattekontrollens tvang, skal anvendes på en ”fair” måde. Og når henses til en sigtets retssikkerhedsgarantier, er det ikke fair at anvende tvangsmæssigt fremkaldte oplysninger i fuld skala og som eneste bevismiddel, blot fordi skattemyndighederne ikke nærede nogen mistanke, da de blev afgivet.

Princippet i den norske ”Bølgepap-dom” bør følges ved retsanvendelsen, og det indebærer, at sådanne oplysninger opsamlet i kontrolrapporten i realiteten bør udgå ved retshandlingen og alene anvendes som politirapporter, jf. retsplejelovens § 877, stk. 3. Dette sker ikke i dag.

### **10.3. Aktiv og passiv skattesvig**

Der aktualiseres et selvinkrimineringsproblem i forbindelse med sammenstødssituationen mellem skattekontrollens §§ 13 og 16.

Strafansvar efter skattekontrollen reguleres bl.a. af §§ 13 og 16 og hvilken bestemmelse, der anvendes, er afhængig af, om skatteyderen har indgivet selvangivelse eller ej.

Anvendelsesområdet for de to bestemmelser er historisk betinget. Før printselvangivelsen omfattede § 16 alene taksationstilfældene, d.v.s. de tilfælde, hvor skattemyndighederne, hvis selvangivelse ikke var indgivet eller så mangelfuld, at den ikke kunne lægges til grund, foretog en skønsmæssig ansættelse. I forbindelse med indførelsen af

printselsvangivelsen, blev § 16 udvidet til også at omfatte for lave forudprintede ansættelser (passiv skattesvig).

Hvis der er indgivet selvangivelse, finder § 13 om urigtige eller vildledende oplysninger (aktiv skattesvig) anvendelse.

Hvis der indgives selvangivelse indestår skatteyderen for de oplysninger, der afgives. Ved en forudprintet selvangivelse omfatter denne indeståelse naturligt nok de rettelser og tilføjelser, som foretages. Men indeståelsen omfatter også de fortrykte oplysninger, der ikke korrigeres, da de også anses for afgivet i skattekontrollovens forstand. Dette indebærer, at strafansvaret for de fortrykte oplysninger i disse tilfælde reguleres efter skattekontrollovens § 13 om aktiv skattesvig. Dette gælder også ved tast-selv-ordningen.<sup>83</sup>

§ 16 finder således alene anvendelse i de tilfælde, hvor der ikke er indgivet selvangivelse, og hvor der herefter ikke reageres på en urigtig årsopgørelse.

Umiddelbart forekommer det uden betydning om strafansvar gøres gældende efter § 13 eller § 16, da strafferammen i de to bestemmelser er den samme. Men det har betydning om forholdet er omfattet af § 13 eller § 16, idet bødeniveauet for groft uagtsomme overtrædelser er større for forhold omfattet af § 13, stk. 2, jf. bødecirkulæret. Dette kan vel i et vist omfang forklares med de generelle retssikkerhedsmæssige betænkeligheder ved at pålægge borgere et passivitetsansvar.

§ 16, stk. 2 omfatter imidlertid også tilfælde, hvor forskellene i sanktionspraksis forekommer uforståelig. Ansvar efter § 16, stk. 2 pålægges, hvor anklagemyndigheden ikke kan bevise forsæt til skatteunddragelse efter § 16, stk. 3, selv om det ligger klart, at skatteyderen var vidende om, at skatteansættelsen var for lav. Den manglende korrektion af den for lave ansættelse synes i et sådant tilfælde ikke at adskille sig ikke fra udeholdelse af indkomster omfattet af § 13, stk. 1.

§ 16, stk. 2 indeholder hjemmel til bødestraf ved forsætlig eller groft uagtsom overtrædelse af stk. 1, d.v.s. når skatteyderen har forsæt til eller burde vide, at den modtagne skatteansættelse er for lav. § 16, stk. 3 er en bestemmelse om kvalificeret forsæt og vedrører de tilfælde, hvor forsættet kan udstrækkes til skatteunddragelse. Forskellen mellem de to bestemmelser om forsæt har givet anledning til en række teoretiske og praktiske problemer. Det hænger sammen med, at skatteunddragelse er en konsekvens af en for lav skatteansættelse, og at der i bødecirkulæret antageligvis gives udtryk for, at § 16, stk. 3 alene omfatter hensigtsforsæt og ikke de lavere forsætsgrader. Dette er dog næppe tilfældet,<sup>84</sup> men illustrerer, at straffebestemmelserne i skattekontrolloven ikke er harmoniseret.

På den anden side kriminaliserer § 16, stk. 2 mere ordensprægede overtrædelser uden tilknytning til skatteunddragelsen. Praksis er lempelig, men de to straffebestemmelser er heller ikke på dette område synkroniseret på en hensigtsmæssig måde.

---

<sup>83</sup> TfS 1999.714 Ø.

<sup>84</sup> Jf. Peter Rørdam: UFR 1995B.138 og Jan Pedersen: Skatte- og afgiftsstrafferet 2001, s. 235.

§ 16, stk. 2 finder altså ikke blot anvendelse over for forhold af mere ordenspræget karakter f.eks. mindre overskridelser af 4 ugers fristen, men også på tilfælde hvor skatteyderen af grov uagtsomhed måtte indse, at manglende underretning vil medføre skatteunddragelse.

I realiteten og ud fra kriminalpolitiske hensyn synes der ikke at være forskel på, om en fortrykt oplysning godkendes ved at selvangivelse indgives, eller om den godkendes stiltiende ved, at skatteyderen forholder sig passiv over for årsopgørelsen.

Bestemmelserne er altså uoverskuelige og ikke harmoniserede.

Det anbefales derfor, at det af Skatteretsrådet<sup>85</sup> fremsatte forslag om en sammenskrivning af §§ 13, 15 og 16 gennemføres. Forslaget betyder en mere hensigtsmæssig regulering af strafansvaret, harmonisering af strafferammerne og af reglerne om grov uagtsomhed og en afkriminalisering af mere ordensprægede overtrædelser.

#### **10.4. §§ 13 og 16 og selvinkriminering**

Anvendelsesområdet for skattekontrollovens §§ 13 og 16 rejser også et ikke upraktisk selv-inkrimineringsproblem.

Det hænger sammen med, at der kan opstå en strafferetlig sammenstødssituation mellem §§ 13 og 16. Hvis en skatteyder med forsæt til skatteunddragelse forholder sig passivt til en forudprintet årsopgørelse, realiseres gerningsindholdet i § 16, stk. 3. Hvis den pågældende for at dække over denne overtrædelse afgiver urigtige eller vildledende oplysninger realiseres gerningsindholdet i § 13.

I et sådant tilfælde kan der alene rejses et strafansvar efter § 16. Afgivelsen af de urigtige oplysninger, som isoleret set realiserer gerningsindholdet i § 13, er straffri, fordi de korrekte oplysninger vil afsløre overtrædelser af § 16. Dette er også fastslået i TfS 1996.817 V. Skatteyderen var i denne sag tiltalt såvel efter § 16, stk. 3 og § 13, stk. 1 for samme unddragelse. Han havde ikke berigtiget den modtagne årsopgørelse, der alene var udskrevet på grundlag af de oplysninger der var anført på den forudprintede selvangivelse, til trods for at han havde haft en betydelig udenlandsk indkomst. Senere benægtede skatteyderen, at han havde haft udenlandsk indkomst og overtrådte dermed § 13.

Landsretten dømte alene efter § 16, stk. 3. De urigtige oplysninger kunne kun tillægges betydning i bevismæssig henseende i relation til overtrædelser af § 16.

TfS 1998.379 V drejede sig om et tilsyneladende lignende tilfælde. Årsopgørelsen var alene udskrevet på baggrund af indberettede oplysninger og indeholdt derfor ikke indtægter fra værelsesudlejning. Skatteyderen berigtigede ikke den for lave skatteansættelse. Senere rettede de kommunale skattemyndigheder henvendelse angående eventuelle skattepligtige lejeindtægter, men skatteyderen benægtede at have haft sådanne. Tiltalen omfattede § 13, stk. 1 og subsidiært § 16, stk. 3, og der dømtes for overtrædelse af § 13, stk. 1.

---

<sup>85</sup> Redegørelse fra Skatteretsrådet, juni 1999: Prints selvangivelsen – skatteydernes retigheder og pligter.

De to domme gav anledning til en meddelelse fra Told- og Skat-testyrelsen om,<sup>86</sup> at der alene skulle foranlediges tiltale rejst efter § 16 i sådanne situationer.

Meddelelsen gav anledning til kritik.<sup>87</sup> Kritikken var baseret på, at meddelelsen forhindrede tiltalerejsning efter § 13, når der ikke var indgivet selvangivelse. Indlægget beroede tilsyneladende på en misforståelse,<sup>88</sup> idet meddelelsen alene gik på det tilfælde hvor det bevismæssigt ligger klart, at der først er sket en overtrædelse af § 16 og derefter af § 13. Hvis det derimod er usikkerhed om skatteyderen har overtrådt § 16, skal tiltale for efterfølgende urigtige oplysninger rejses efter § 13.<sup>89</sup> Dette var formentlig tilfældet i TfS 1998.379 V, hvorfor de to sager ikke var identiske. I en sammenstødssituation mellem § 13 og § 16 kan § 13 derfor kun anvendes, hvis § 16 ikke er realiseret på tidspunktet for afgivelsen af de urigtige oplysninger, f.eks. fordi skatteyderen manglede tilregnelser.

Debatten om de to sager havde dog den fordel, at selvinkrimineringsforbuddet og problemerne i skattestrafferetten desangående blev tydeliggjort også for skattemedarbejderne.

Debatten illustrerer også, at Skatteretsrådets forslag om at sammenskrive §§ 13, 15 og 16 således, at der skabes større overskuelighed og en bedre harmonisering af strafferammerne, kan anbefales.

### 10.5. Medvirken

Fokuseringen på retssikkerhedsproblemerne i skattestrafferetten i lyset af EMD's virksomhed og i lyset af den ændrede afvejning af hensynet til det enkelte individ i forhold til hensynet til samfundet, gør det naturligt at komme ind på den omtumlede rolle medvirken har spillet på skatteområdet.

Efter straffelovens § 2 finder lovens kapitler 1-11, for så vidt andet ikke er bestemt, anvendelse på alle strafbare forhold, og dermed også medvirken til skattesvig efter såvel skattekontrolloven som straffelovens § 289.

I tilfælde, hvor flere samvirker om en forbrydelse, er udgangspunktet i dansk ret straffelovens § 23, stk. 1, 1. pkt.:

”Den for en lovovertrædelse givne straffebestemmelse omfatter alle, der ved tilskyndelse, råd eller dåd har medvirket til gerningen.”

I en lang årrække skete der domfældelse for medvirken til skattesvig, f.eks. i situationer, hvor én erhvervsdrivende udstedte en faktura til en anden erhvervsdrivende på en erhvervs-mæssig leverance f.eks. tovværk uagtet, at der i stedet f.eks. var leveret et fjernsyn til den private bolig. Modtageren af fakturaen blev herved sat i stand til uberettiget at fradrage købet og derved unddrage sig betaling af skat.

---

<sup>86</sup> TfS 1998.788.

<sup>87</sup> Gorm Lund: TfS 1998.799.

<sup>88</sup> Nils Hansen: TfS 1999.221.

<sup>89</sup> Se også Jan Pedersen: Skatte- og afgiftsstrafferet 2001, s. 232.

I 1989 statuerede Højesteret imidlertid,<sup>90</sup> at det brede almindelig medvirkensansvar ikke kan anvendes på dele af skatteområdet.

I den nævnte dom var en muremester efter sin tilståelse i såvel byret som landsret dømt for medvirken til skattesvig ved bl.a. at have omfaktureret leverancer for ca. 867.000 kr. På fakturaerne fremstod leverancerne som fradrags- eller afskrivningsberettigede køb til nogle selskaber, selv om de faktisk vedrørte opførelsen af et svømmebassin til selskabernes hovedaktionær.

Sagen var indanket for Højesteret på spørgsmålet om muremesteren kunne pålægges en solidarisk hæftelse for de af hovedaktionæren unddragne skatter. Højesteret gik dog videre og undersøgte, om muremesteren burde have erkendt, at hans medvirken var strafbar. Højesteret henviste i den forbindelse til, at forarbejderne til skattekontrolløven forudsatte, at medvirken til skattesvig kræver, at den medvirkende skal:

”have bistået umiddelbart ved afgivelsen af urigtige eller vildledende oplysninger til brug for ligningsmyndighederne, typisk ved udarbejdelse af en urigtig selvangivelse. Det må bero på en konkret vurdering, om og i hvilket omfang der med hjemmel i straffelovens § 23 kan ske en udvidelse af bestemmelsen til at gælde andre former for medvirken ...”.

Til trods for, at der forelå en ubestridt omfakturering og tilståelse i øvrigt, fandt Højesteret ikke, at der forelå det krævede bevis for medvirkensansvaret.

Sagen blev herefter hjemvist til fornyet behandling i byretten. Under den nye behandling trak muremesteren sin tilståelse tilbage. Ved Vestre Landsrets dom<sup>91</sup> blev han frifundet. Landsretten antog ganske vist, at han vidste, at omfaktureringerne skulle anvendes i svigagtig hensigt. Landsretten frifandt alligevel for medvirken til skattesvig, da muremesteren ikke fandtes at have haft det fornødne forsæt.

I årene efter ”Muremesterdommen” var Told- og Skattemyndighederne tilbageholdende med at gøre medvirkensansvar gældende. Og i de få sager der blev rejst, skete der i flertallet af sagerne frifindelse, ofte uden nogen egentlig begrundelse blot under henvisning til U 1989.128 H.<sup>92</sup>

Udviklingen på medvirkensområdet synes at kunne sammenfattes som gjort af Gorm Toftgaard Nielsen:

”praksis synes at have udviklet sig til en udelukkelse af straffelovens medvirkensregel vedrørende skattesvig. Oprindeligt skete dette øjensynligt ved opstilling af et meget skærpet forsætskrav, således at det skulle bevises, at medvirkeren var klar over, at formålet med omfaktureringen var skattesvig og endog klar over dennes nærmere karakter. Da dette forsætskrav i den sidste sag (TfS 1998.317Ø) synes opfyldt, afskæres medvirken ud fra en fortolkning”.<sup>93</sup>

---

<sup>90</sup> UfR 1989.128 H.

<sup>91</sup> TfS 1990.52.

<sup>92</sup> Nils Hansen: SR-Skat 1999, nr. 4, s. 332.

<sup>93</sup> UfR 1998B.336 ff.



I den nævnte dom fra Østre Landsret var en hovedaktionær tiltalt for grov skattesvig bl.a. for at have udeholdt selskabsindkomst. Hovedaktionæren havde formået to medtiltalte til at udstede en urigtig faktura, der blev fratrukket ved selskabets skatteopgørelse. Landsretten frifandt de to medtiltalte, idet retten fandt, at:

”de tiltaltes handlinger, der ikke omfattes af beskrivelsen i skattekontrollovens § 13, findes ikke at have haft en så nær tilknytning til skatteunddragelsen, at der er tilstrækkeligt grundlag for at fastslå medvirkensansvar i medfør af straffelovens § 23”.

Jan Pedersen har om bl.a. denne dom udtalt,<sup>94</sup> at resultatet i denne dom muligvis kan hente nogen støtte i den omstændighed, at de medvirkende ikke havde nogen relation til undtageren ud over de fiktive dokumenter.

Udviklingen i retspraksis førte til en revision af skattekontrolloven<sup>95</sup>. Ved denne lovændring indførtes et nyt punktum i skattekontrollovens § 13, stk. 1, 2. pkt., der lyder således:

”På samme måde straffes medvirken til skattesvig, jf. straffelovens § 23.”

Denne passus siger for så vidt blot, hvad der følger af § 23, jfr. § 2.

Af bemærkningerne til lovforslaget<sup>96</sup> fremgår, at formålet er at foretage en præcisering af, at de almindelige regler for strafbar medvirken efter straffelovens § 23 i fuldt omfang finder anvendelse ved medvirken til overtrædelse af skattekontrollovens § 13.

Der er næppe tvivl om, at formålet med indsættelsen af denne sætning var et ønske om, at det i videre omfang ville skulle være muligt at statuere medvirken end den tidligere domspraksis havde tilladt.

Bemærkningerne til lovforslaget<sup>97</sup> gennemgår da også en række af de frifindende domme om medvirkensansvar og herudover er bl.a. anført følgende:

”Den foreslåede henvisning til straffelovens § 23 har til formål at fastslå, at medvirkensansvaret ikke er begrænset til tilfælde, hvor bistanden har haft en særlig nær tilknytning til skattesvigen (afgivelsen af de urigtige oplysninger til skattemyndighederne), men at det også omfatter andre tilfælde, hvor den pågældende ved tilskyndelse, råd eller dåd har medvirket til skattesvigen. Dette indebærer bl.a. at også medvirkenshandling, der er fjernere fra selve afgivelsen af oplysningerne, vil kunne danne grundlag for et medvirkensansvar, såfremt der foreligger den fornødne tilregnelser.”

Af cirkulæret til loven<sup>98</sup> fremgår, at bestemmelsen bl.a. indebærer, at handlinger, der består i at udarbejde opgørelser, f.eks. om omsætning, lagerbeholdning m.v., der senere anvendes som grundlag for angivelser overfor skattemyndighederne, falder inden for området for medvirken.

<sup>94</sup> Skatte- & afgiftsstrafferet 2001, s. 75.

<sup>95</sup> Lov nr. 388 af 2. juni 1999 om indgreb mod sort arbejde, socialt bedrageri m.v.

<sup>96</sup> FT 1998-99, Tillæg A, spalte 5485.

<sup>97</sup> FT 1998-99, Tillæg A, spalte 5485 ff.

<sup>98</sup> Cirkulære om lov nr. 388 af 2. juni 1999 om ændring af skattekontrolloven m.fl.

Det fremgår tydeligt ved disse formuleringer, at man fra lovgivningsmagts side direkte reagerer mod domspraksis, f.eks. den frifindende Vestre Landsrets dom gengivet i TfS 1998.187. I denne sag var en restauratør tiltalt for skatte- og momssvig, idet en del af omsætningen var udeholdt, hvilket skete ved at restauratørens samlever foretog en ukorrekt bogføring. Samleveren blev frifundet for medvirkensansvar. Landsretten fandt det ikke bevist, at samleveren var klar over, at den ukorrekte bogføring på strafbar måde skulle udgøre grundlaget for en urigtig selvangivelse, selv om der ikke var tale om et enkeltstående tilfælde, men om en systematisk og længerevarende medvirken.

Tilføjjelsen i § 13, stk. 1, 2. pkt. ændrer imidlertid ikke ved retstilstanden. De frifindende domme giver ikke udtryk for, at der gælder et meget begrænset medvirkensansvar på skatteområdet, men at det ved fjernere medvirkenshandlinger er vanskeligt at dokumentere det nødvendige forsæt.

Dette problem eksisterer fortsat.

Der kan anføres gode retspolitiske argumenter for, at klare tilfælde af medvirken er strafværdigt, ligesom der retligt kan argumenteres for, at domstolene efter Højesterets dom om muremesteren i UfR 1989.128 H og de deri anførte henvisninger til bemærkningerne til skattekontrolloven, har været overordentlig tilbageholdende ved bevisvurderingen af tilstedeværelsen af det nødvendige forsæt, en forsigtighed som ikke udvises i andre relationer.

Det er under alle omstændigheder kritisabelt, at lovgivningsmagten foretager (eller forsøger at foretage) ændringer i retstilstanden ved at lovgive i motiverne. Det retssikkerhedsmæssige centrale legalitetskrav og kravet om forudberegnelighed, som har særlig vægt på strafferettens område, er tilsidesat.

Herudover blev der i skattekontrolloven indføjet en ny bestemmelse - § 13 B - der mere direkte søger at løse medvirkensproblematikken. Bestemmelsen har følgende ordlyd:

Stk. 1. Den, der som led i virksomhed forsætligt udsteder en faktura med et urigtigt indhold eller udsteder anden urigtig dokumentation for levering eller aftagelse af varer eller ydelser, straffes med bøde, hæfte eller fængsel indtil 2 år, hvis dokumentationen er egnet til at blive anvendt som grundlag for opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Stk. 2. Begås handlingen af grov uagtsomhed er straffen bøde.

§ 13 B omfatter kun udstedelse af urigtige fakturaer m.v., når dette sker som led i virksomhed. Bestemmelsen omfatter således ikke privates udstedelse af den nævnte dokumentation.

Som det ses af bestemmelsen, er det tilstrækkeligt at fakturaen m.v. er egnet til at blive brugt til skattesvig. § 13 B fuldbyrdes ved selv udstedelsen. Der kræves ikke, at dokumentationen rent faktisk senere anvendes til skatteunddragelse.

Der foreligger endnu ingen trykt praksis om skattekontrollovens § 13 B.

Endvidere blev i skattekontrollovens §§ 13 C indføjet en bestemmelse om ”skattehæleri”, hvorved menes modtagelse af ”sorte” varer, ydelser m.v.” Bestemmelsen lyder:

Stk. 1. Den, der som led i virksomhed aftager varer eller ydelser på sådanne fordelagtige vilkår, at den pågældende indser, at leverandøren eller yderen ikke vil opfylde sin forpligtelse til rettidigt at selvangive vederlaget eller til rettidigt at afregne skyldig skat eller arbejdsmarkedsbidrag, straffes med bøde, hæfte eller fængsel indtil 2 år.

Stk. 2. Begås handlingen af grov uagtsomhed, er straffen bøde.

Især spørgsmålet om, hvornår modtageren af en ydelse indser eller bør indse, at ydelsens pris er udtryk for kriminalitet hos leverandøren, vil nok volde visse problemer i praksis. Det fremgår da også af bemærkningerne til lovforslaget,<sup>99</sup> at det må forventes, at bestemmelsen navnlig på grund af bevismæssige vanskeligheder kun vil blive anvendt i begrænset omfang i praksis.

Både § 13 B og § 13 C er kritisable. Almindelig erhvervmæssig handel er i virkeligheden kriminaliseret i § 13 C, ganske vist under visse betingelser, men disse betingelser eller krav er ikke klare, og det kan ikke vides, om leverandøren faktisk opfylder sin selvangivelsespligt, og i § 13 B synes man lovgivningsmæssigt, at være gået langt ved at kriminalisere fakturaudstedelse, der er egnet til at blive brugt til skattesvig, også selv om skattesvig ikke realiseres.

Lovgivningsmagten har fundet den bestående retstilstand uacceptabel og undergravende for tilliden til retssystemet. Ved en uovervejede lovgivning er der skabt en retstilstand, som indebærer andre retssikkerhedsproblemer, herunder betydelig uklarhed om det kriminaliserede område.

Det må anbefales, at der lovgivningsmæssigt skabes større klarhed og stringens. Dette gælder så meget desto mere, som lovgivningsmagten har fravalgt ikke at strafsanktionere skattehæleri som led i private dispositioner. En vis sammenhæng er ønskelig.

#### TILLÆGSSKAT

Tillægsskat er et gammelt institut i dansk ret og kendes også i andre lande.

EMD's virksomhed har betydet en nyvurdering af tillægsskatte-systemet. I det følgende vil retssikkerhedsproblemerne i relation til tillægsskattebestemmelserne i dødsboskatteloven og i skattekontrollovens § 21 blive gennemgået.

Det skal anføres, at der andre steder i skattelovgivningen, f.eks. pensionsbeskatningsloven, etableringskontoloven og investeringsfondsloven opereres med tillægsskattebegreber. I disse tilfælde dækker betegnelsen imidlertid over noget andet, nemlig en metode til at eliminere en skattefordel, som efterfølgende viser sig ikke at kunne opretholdes.

Sådanne tillægsskattebestemmelser synes ikke at give anledning til retssikkerhedsmæssige betænkeligheder.

---

<sup>99</sup> Lovforslag L 229 om indgreb mod sort arbejde m.v., Folketingsåret 1998/99, som vedtaget ved lov nr. 388 af 2. juni 1999.

### 10.6.1. Dødsboskatteloven

Efter dødsboskattelovens § 86, jf. § 88 er der hjemmel til - udover en eventuel restskat - at pålægge et dødsbo eller arvingerne en tillægsskat svarende til skatten af den udeholdte indkomst, hvis afdøde har overtrådt straffelovens § 289 eller skattekontrollovens §§ 13, 15 og 16, selv om der ikke før dødsfaldet er fastsat nogen straf for forholdet. Tillægsskatten kan ikke overstige størrelsen af en eventuel bøde for det strafbare forhold.

Hvis straf for de ovennævnte forhold er fastsat, men ikke fuldbyrdet ved dødsfaldet, fastsættes der i stedet for straffen en tillægsskat. Hvis straffen er delvis fuldbyrdet ved dødsfaldet, nedsættes tillægsskatten forholdsmæssigt. I tilfælde af delvis fuldbyrdelse af en bødestraf, må tillægsskatten sammenlagt med det af afdøde betalte ikke overstige hverken skatten af den udeholdte indtægt eller den fastsatte bøde.

Hvis dødsboet eller arvingerne ikke kan anerkende kravet om tillægsskat i tilfælde, hvor straf ikke er fastsat inden dødsfaldet, afgøres spørgsmålet under en sag i strafferetsplejens former. Hvis dødsboet eller arvingerne ikke kan anerkende kravet om tillægsskat i tilfælde, hvor straf er fastsat inden dødsfaldet afgøres spørgsmålet af skifteretten.

Reglerne om tillægsskat i dødsboskatteloven fik virkning fra 1. januar 1997, men fandtes tidligere i statsskattelovens § 43.

I bemærkningerne til lovforslaget om dødsboskatteloven<sup>100</sup> hedder det blandt andet, at:

”tillægsskatten har en forebyggende karakter, men er af administrative grunde udformet som et skattekrav”, og

”at tillægsskatten ikke kan overstige størrelsen af den eventuelle bøde, afdøde selv kunne være idømt for det strafbare forhold, hvis dødsfaldet ikke var indtrådt”.

Naturligt nok har det i teorien være drøftet om tillægsskatten skal anses for et skattekrav eller et straffekrav. I den forbindelse skal anføres, at det i statsskattelovens § 43 var anført, at skatten var at erlægge med det dobbelte beløb.

Dette hænger sammen med det fundamentale udgangspunkt, at der ikke kan gennemføres en straffesag mod en død person, og at strafferetlige retsfølger – bortset fra konfiskation – ikke kan fuldbyrdes efter den dømtes død. En straffesag mod en død person hindres indirekte, men effektivt gennem straffeprocessrettens krav om forkyndelse af stævningen. Og hvis en tiltalt dør under sagen hæves eller afvises den, jf. retsplejelovens § 842, eller der sker frifindelse, jf. retsplejelovens § 869. At strafferetlige retsfølger ikke kan fuldbyrdes efter den dømtes død fremgår af straffelovens § 97 b. Efter straffelovens § 76, stk. 5, kan der dog gennemføres en konfiskationssag mod dødsboet, for så vidt angår udbyttet af en lovovertrædelse, jf. straffelovens §

---

<sup>100</sup> L 90, Folketingsåret 1996/97.

75, stk. 1. Det hænger sammen med det princip, at en uberettiget opnået berigelse ikke bør forøge dødsboets værdi.

Hjemlen til pålæggelse af tillægsskat synes at være i strid med disse fundamentale bestemmelser i straffeloven og retsplejeloven.

Pålæggelse af tillægsskat er som nævnt betinget af, at afdøde har overtrådt straffelovens § 289 eller skattekontrollovens §§ 13, 15 og 16, hvilket bl.a. indebærer, at kravene om subjektiv tilregnelser skal være opfyldt. Dette taler for, at der er tale om et straffekrav. Dette var formentlig også anerkendt i retspraksis og administrativ praksis, da hjemlen fandtes i statskattelovens § 43.<sup>101</sup> De i noten nævnte forfattere henviser til skifteretspraksis, hvorefter tillægsskat ikke var anerkendt som et privilegeret krav i lighed med skattekrav, der efter de gældende regler var privilegerede. Landsskatteretten nægtede også fradragsret<sup>102</sup> for skattetilægget for en enke, medens der anerkendtes fradragsret for selve efterbetalingskravet efter de dagældende regler om fradrag for betalte skatter.

I "Lærebog om indkomstskat"<sup>103</sup> er det derimod anført, at:

"Til trods for det pønale islæt er tillægsskatten, som navnet siger, en skat".

Der argumenteres dog ikke herfor.

I Skattekontrolloven, kommenteret af P.O. Seidenfaden m.fl., 2000 anføres det, at:

"tillægsskatten, der beløbsmæssigt svarer til en bøde på én gang skatteunddragelsen, er som det fremgår en retsfølge af klar pønal karakter".

I begge de citerede bøger er udtalelserne møntet på skattekontrollovens § 21. Der sondres dog ikke mellem tillægsskat efter § 21 og efter dødsboskattereglerne.

Efter bestemmelsens formulering og tillægsskattens beløbsmæssige synkronisering med den fastsatte bøde eller den bøde, som kunne have været ikendt, må der gives Finn Taksøe-Jensen ret i, at der er tale om et strafsurogat.<sup>104</sup>

Der kan ikke anføres holdbare argumenter for, at der alene er tale om et skattekrav. Tillægsskattens funktion er jo netop ikke at eliminere en berigelse, som tilfældet er med udbyttekonfiskation, idet den økonomiske udligning er sket i og med, at der skal svares normal skat af de udeholdte indkomster efter skattelovgivningens almindelige regler. Ved tillægsskatten efter dødsboskattelovens § 86 pålægges der arvingerne et økonomisk strafansvar til erstatning for den straf, der ellers skulle pålægges afdøde for skattesvig, og denne straffølge pålægges på objektivt grundlag.

Efter artikel 6, stk. 2 i EMRK skal enhver, der anklages for en lovovertrædelse anses for uskyldig, indtil hans skyld er bevist. Denne

<sup>101</sup> Jf. Thøger Nielsen: Indkomstbeskatningen bind I 1965, s. 128 og Jørgen Smith: Skatteunddragelser, efterbetaling og straf, 1961.

<sup>102</sup> LSRM 1953.164.

<sup>103</sup> 9. udgave 2000 af John Engsig m.fl., s. 1151.

<sup>104</sup> Jf. "Med Lov ...": Retsvidenskabelige betragtninger i anledning af professor Vagn Greves 60 års fødselsdag, 1998, s. 271 ff.

bestemmelse er af et flertal på 7 ud af 9 dommere ved den af EMD i to domme mod Schweiz, af 29. august 1997<sup>105</sup> fortolket således, at der ikke kan pålægges en person strafferetlig retsfølge, uden at den dømte selv har realiseret det fastsatte gerningsindhold med den fornødne skyld.

I begge sager var sagsøgerne arvinger til en afdød person, som fandtes at have begået strafbar skatteunddragelse. Skattemyndighederne havde derfor indledt sager for at få de unddragne skatter og skattetillæg, der var pålagt som en sanktion for skatteunddragelse, inddrevet. Sagsøgerne modsatte sig betaling af skattetillæggene med henvisning til, at de ikke var skyldige i skatteforbrydelser begået af afdøde. De schweiziske myndigheder og i sidste instans landets Højesteret tilsidesatte disse indvendinger og dømte arvingerne til at betale skattetillæggene.

EMD skulle tage stilling til, om sagsøgerne ret efter artikel 6, stk. 2 til at blive betragtet som ikke skyldige, var blevet krænket ved de pålagte skattetillæg. Domstolen fandt at tillæggene var at anse som straf i konventionens forstand, og at det var et grundlæggende strafferetligt princip, at strafansvar ikke kan pålægges efter, at den person, som har begået et strafbart forhold, er afdød ved døden. Princippet ansås således for beskyttet af uskyldspræsumptionen i artikel 6, stk. 2.

Som det fremgår af kapitel 5 må det lægges til grund, at der efter dansk ret består en forpligtelse til at følge det fortolkningsresultat som EMD måtte komme frem til, uanset om dette fører til tilsidesættelse af klare danske lovbestemmelser – medmindre lovbestemmelsen er gennemført med kendskab til retstilstanden efter konventionen.

Dødsboskattelovens § 86 er gennemført inden den nævnte dom fra EMD.

Det må herefter lægges til grund, at det er i strid med EMRK at pålægge tillægsskat efter dødsboskatteloven. Da EMRK i den forståelse, der følger af EMD's praksis er en del af dansk ret med lovstatus er dødsboskattelovens bestemmelser om tillægsskat ikke længere gældende ret.

Af ordensmæssige grund bør bestemmelserne derfor afskaffes, selv om de ikke kan påberåbes.<sup>106</sup>

#### 10.6.2. Skattekontrollovens § 21

Skattekontrollovens § 21 lyder:

Har en person overtrådt §§ 13, 15, 16 eller 18, jf. § 13 eller § 16, eller straffelovens § 289, og er strafansvaret forældet efter reglerne i sidstnævnte lovs §§ 93 og 94, påhviler det ham at betale tillægsskat

---

<sup>105</sup> A.P., M.P. and T.P. v. Switzerland, Reports and Judgements and Decisions 1997-V, s. 1477 ff.

<sup>106</sup> I ”Skatteministeriets handlingsplan for forenklinger”, der blev offentliggjort ultimo august 2002 er anført, at det ud fra en rimelighedsbetragtning foreslås at ophæve reglen i dødsboskatteloven om tillægsskat ved død. Denne formulering kan umiddelbart undre, når det som ovenfor anført er konstateret, at bestemmelsen er i strid med EMRK. Den valgte formulering kan måske skyldes, at man ikke er bekendt med dommen fra EMD, men der er måske snarere tale om, at man ikke ønsker at sige den reelle grund, da dette kunne medføre tilbagebetaling af tidligere opkrævet tillægsskat.

svarende til skatten af den udeholdte indtægt, medmindre overtrædel- sen alene består i medvirken til en andens skatteunddragelse. § 86, stk. 4 og 6, § 87, stk. 5 og § 88 i dødsboskatteloven finder tilsvarende an- vendelse.

Bestemmelsen blev indført ved lov nr. 539 af 17. december 1971 med ikrafttræden 1. januar 1972.

Efter straffelovens § 93, stk. 3 forældes strafansvaret for over- trædelse af skattekontrollovens §§ 13, 15, 16 og straffelovens § 289 på 10 år. Denne forældelsesfrist blev indført ved lov nr. 550 af 22. de- cember 1971. Indtil 1. januar 1972 var strafansvar efter bl.a. skatte- kontrollovens § 13 uforældeligt. Indførelsen af tillægsskat var altså begrundet i indførelsen af den 10 årige forældelse, og formålet var at eliminere den økonomiske fordel, som opnås ved at bøder som følge af forældelse af strafansvaret ikke kan pålægges. § 21 suppleres af dødsboskattelovens §§ 86-88.

I bemærkningerne til lovforslaget ved indførelsen af § 21 er det anført, at reglens indførelse er nødvendig for at tilvejebringe harmoni mellem de tilfælde, hvor overtrædelse af skattekontrolloven og straffe- lovens § 289 først konstateres efter skatteyderens død og de sager, hvor overtrædelser opdages mens skatteyderen er i live. Det blev alt- så ikke overvejet at afskaffe den eksisterende tillægsskat i dødsboer, som da fremgik af statsskattelovens § 43.

Umiddelbart er det nærliggende at betragte skattetillæg efter skattekontrollovens § 21 på samme måde som skattetillæg efter døds- boskatteloven. Funktionen er den samme i forældelsestilfældene som i dødstillfældene, nemlig at eliminere den økonomiske fordel, der opstår i forbindelse med at strafansvar ikke kan gøres gældende. Begge for- mer for tillægsskat forudsætter også, at betingelserne for strafansvar skal have været til stede. Lovgivningsmagten har dertil i bemærknin- gerne til lovforslaget, der førte til skattekontrollovens § 21, foretaget en direkte sammenkobling ved at begrunde vedtagelsen af skattekon- trollovens § 21 med eksistensen af tillægsskattesystemet i dødsboer.

Skattetillæg efter kontrollovens § 21 må derfor som dødsboskat- telovens regler betragtes som et strafsurogat.

Fortolkningen af konventionens begreb ”any criminal charge” foretages selvstændigt af EMD, og en eventuel afvigende klassifice- ring efter dansk ret, er uden betydning. Efter EMD’s praksis afhænger anvendelsen af artikel 6 af overtrædelsens karakter og sanktionens indhold og alvor, og der er ingen grund til at antage, at EMD i relation til kontrollovens § 21 vil komme til et andet resultat end man gjorde i 1997-dommen om tillægsskat i dødsboer.

Men EMD har rent faktisk ikke taget stilling til skattetillæg uden for dødsfaldstilfældet. Det har imidlertid den norske Højesteret ved en dom af 23. juni 2000 om det norske tillægsskattesystem.<sup>107</sup>

Det norske system bygger på en sondring mellem ordinær til- lægsskat på op til 30% af den for lidt betalte skat og forhøjet tillægs- skat på op til 60% af den for lidt betalte skat. Tillægsskat pålægges af skattemyndighederne.

---

<sup>107</sup> Ole Gjems-Onstad : Den urett som ikke rammer deg selv – endring av ligning, Festskrift til Aage Michelsen.

Pålæggelse af den forhøjede tillægsskat er betinget af, at der kan konstateres forsæt eller grov uagtsomhed. Systemet indebærer, at der, hvis betingelsen er opfyldt, både kan idømmes (friheds)straf og pålægges tillægsskat. Rækkefølgen, hvori det sker, er ikke uden betydning. Hvis tillægsskatten først pålægges, kan dette indgå som et moment ved strafudmålingen; men hvis der først idømmes straf og derefter udmåles en skematisk tillægsskat kan det spørgsmål opstå, om der ikke straffes to gange for samme forhold, hvilket er konventionsstridigt. Dette forudsætter, at tillægsskatten kategoriseres som en straf og ikke som en skat. Den norske Højesteret har i tidligere domme<sup>108</sup> fastslået, at tillægsskat ikke er en straf og at tillægsskatten dermed ikke strider mod den norske grundlovs § 96, der fastslår, at straf alene kan idømmes ved domstolene.

Den norske Højesteret kom ved dommen i 2000 til det modsatte resultat for så vidt angår den forhøjede tillægsskat under henvisning til artikel 6 i EMRK, der blev inkorporeret i norsk ret med lovstatus i 1999.

Sagen drejede sig om en person, som i 1991 var blevet idømt 1 år og 6 måneders fængsel for bl.a. moms- og skatteunddragelse. Efterfølgende blev han af de norske skattemyndigheder pålagt at efterbetale de for lidt betalte skatter samt den forhøjede tillægsskat på 60% heraf.

Højesteret lagde vægt på, at den forhøjede tillægsskat forudsætter forsæt eller grov uagtsomhed, at tillægsskatten hverken med hensyn til indhold og alvor adskiller sig fra en straffereaktion i form af en bøde, at straf og forhøjet tillægsskat har samme formål, og at tillægsskat fremstår som et alternativ til straf. Højesteret fandt altså den forhøjede tillægsskat i strid med EMRK.

I sagen var det ikke aktuelt at tage stilling den ordinære tillægsskat, men Højesteret tilkendegav i et obiter dictum, at dommen vedrørende den forhøjede tillægsskat ikke automatisk kan udstrækkes til den ordinære tillægsskat, som altså ikke nødvendigvis behøver at være i strid med artikel 6 i EMRK. Det anføres i dommen, at flere af de momenter, der medfører at forhøjet tillægsskat må betragtes som en straf, ikke gør sig gældende i samme grad for den ordinære tillægsskat.

Den ordinære tillægsskat er en objektiv forhøjelse af den unddragne eller forsøgt unddragne skat og forudsætter dermed blot, at der er afgivet urigtige eller ufuldstændige oplysninger af skattemæssig relevans. Den ordinære tillægsskat forudsætter altså ikke subjektive krav om forsæt eller uagtsomhed. Satsen udgør 30% af den for lidt betalte skat, men nedsættes til 15%, når der er tale om oplysninger, der let kan konstateres. Satsen kan yderligere nedsættes eller helt bortfalde i tilfælde af sygdom, alderdom, uerfarenhed eller ved frivillig rettelse. Der foretages altså en konkret afvejning af undskyldeligheden.

Den norske Højesterets forbehold med hensyn til at vurdere den ordinære tillægsskat som værende i strid med EMRK begrundes med, at den har andre formål end straf, og at den også har et reparativt eller

---

<sup>108</sup> Bl.a. Rt 1961, s. 1217 ff.



erstatningsmæssigt element gående på, at skatteydere, der afgiver urigtige oplysninger, skal være med til at dække udgifterne til kontrol.

Gjems-Onstad har betydelige reservationer over for Højesterets obiter dictum om den ordinære tillægsskat. Han anfører, at den kan udgøre store beløb, og at erstatningssynspunktet er meget søgt, bl.a. fordi skattemyndighederne også begår fejl. Men han konkluderer, at det må lægges til grund, at norske domstole ikke vil erklære den ordinære tillægsskat for konventionsstridig.

Den norske Højesterets forbehold i relation til den ordinære tillægsskat kan være begrundet i dommens bemærkninger om EMD's praksis som retskilde. Højesteret giver udtryk for, at:

”norske domstoler i tilfeller hvor det er tvivl om hvordan EMK skal forstås, ikke bør anlegge en for dynamisk tolkning af konvensjonen”.

Herved overlades den retsskabende funktion til EMD, også i respekt for afgrænsningen mellem den lovgivende og dømmende magt. Forbeholdet kan også hænge sammen med at Funke-sagen, hvor en dommer gav udtryk for, at bl.a. på det fiskale område er det nødvendigt at acceptere bøder eller forhøjede skattebetalinger over for personer, der ikke lever op til oplysningskravene.<sup>109</sup> EMD bedømmer den enkelte sag konkret med hensyn til, om der er proportionalitet mellem borgerens adfærd og statens reaktion.

Der kan derfor næppe gives en generel vurdering af EMD's reaktion på fastsættelse af ordinær tillægsskat. Det afhænger af en konkret helhedsbedømmelse. Gjems-Onstad anfører, at der ofte pålægges en tillægsskat på 1%, fordi renteberegning af for lidt betalt skat forudsætter, at der er pålagt tillægsskat. Dette kan næppe statueres som værende i strid med EMRK. På den anden side kan det ikke udelukkes, at der vil blive konstateret konventionsbrud, hvis der pålægges 30% af den for lidt erlagte skat, hvor den afgivne urigtige eller ufuldstændige oplysning må karakteriseres som klart undskyldelig.

Spændvidden i den ordinære tillægsskats virkninger må antages at være grunden til, at den norske Højesterets obiter dictum. Der kan ikke drages en entydig generel konklusion.

Det må antages, at resultatet som den norske Højesteret er kommet til vedrørende den forhøjede tillægsskat vil blive det samme i Danmark for så vidt angår skattekontrollovens § 21. Indholdet og alvoren af tillægsskatten er den samme som en bøde, og tillægsskatten er betinget af forsæt eller grov uagtsomhed. Dertil kommer, at tillægsskatten efter § 21 er opbygget på samme måde som tillægsskat efter dødsboskatteloven. Den eneste forskel er, at det efter dødsboskatteloven

---

<sup>109</sup> En af dommerne, der var enig i resultatet, udtalte som sin særlige opfattelse (der er knyttet til dommen), at der i alle europæiske lande eksisterer skatte- og toldlove, der pålægger personer en pligt til at give oplysninger og dokumentation inden for en bestemt tidsfrist, og hvis de undlader dette, må de betale rimelige bøder eller finde sig i, at deres afgiftsforpligtelser forøges i rimeligt omfang. Dette er normalt ikke uforeneligt med princippet om fair trial eller formodningen for uskyld (i den forstand ingen er forpligtet til at vidne mod sig selv). I nærværende sag rejste de franske myndigheder imidlertid straffesag mod borgeren for at pålægge ham dagbøder, og dette er uforeneligt med ovennævnte principper.

ven i realiteten er boet eller arvingerne, der er uden skyld, der bærer strafansvaret. Efter § 21 er det lovbrøderen selv, der må bære reaktionen. Dette kan imidlertid ikke begrunde en forskel i bedømmelsen af, om der er tale om en straf eller en skat i relation til artikel 6.

Formålet med forældelsesreglerne på strafferettens område vil i det hele også gå tabt, hvis den straf, f.eks. en bøde, der er forældet, i stedet konverteres til et pengekrav af samme størrelse.

Begrundelsen for og udformningen af forældelsesreglerne er forskellige afhængigt af tidens straffeteori. I straffelovsbetænkningen af 1923 skrev kommissionen:<sup>110</sup>

”Forældelse af Statens Ret til at bringe Straf til anvendelse hviler hovedsagelig paa den Betragtning, at Straf ikke bør anvendes i videre Omfang, end det er nødvendigt, og at Straf som Samfundsmagtens Reaktion mod Lovovertrædelsen efter Omstændighederne ikke er nødvendig, naar en vis længere Tid er forløbet, efter at den strafbare Handling er begaaet, ligesom Hensynet til Bevisvanskeligheder kan gøre en Strafforfølgning længe efter Handlingens Foretagelse betænkelig.”

Det er fortsat bærende argumenter.

Konklusionen er herefter, at skattekontrollovens § 21 i lighed med dødsboskattelovens regler om tillægsskat må karakteriseres som et straffekrav og derfor ikke kan opretholdes i lyset af EMRK's artikel 6.<sup>111</sup>

### 10.7. To sagsforløb

Strafansvar for skattesvig er som oftest betinget af en skatteretlig vurdering af, om der foreligger en unddragelse eller ikke. Det kan afhænge af skønspregede vurderinger af skatteretlig karakter, ligesom skattelovgivningens kompleksitet kan afstedkomme juridiske vurderinger, som er vanskelige.

Der er derfor indført et omfattende klagesystem i skattestyrelsesloven, således at de materielle skattespørgsmål afgøres af myndigheder med den nødvendige ekspertise og erfaring. Dermed sikres der den skattepligtige en fagligt forsvarlig behandling.

Dette aktualiserer et særligt problem, hvis skattemyndighederne finder, at strafansvar kan gøres gældende.

En sådan sag indeholder i realiteten to sagsforløb. For det første en prøvelse af om forhøjelsen af skatteyderens indkomst er i overensstemmelse med den materielle skatteret og for det andet en strafferetlig prøvelse af, om skatteyder opfylder de objektive og subjektive betingelser for pålæggelse af strafansvar. De to sagsforløb vil materielt have en række lighedspunkter, idet det er de samme faktiske dispositioner, der er grundlaget for dem begge. Processuelt vil der derimod være en række forskelle.

---

<sup>110</sup> Vagn Greve: Det strafferetlige ansvar, 1999, s. 246.

<sup>111</sup> Som anført i note 106 har man nu offentliggjort, at man overvejer at afskaffe bestemmelserne i dødsboskatteloven om tillægsskat. Der er besynderligt nok endnu ikke forlydender om, at man ligeledes overvejer at afskaffe bestemmelsen i skattekontrollovens § 21.

Den civile side af skattestraffesagen følger reglerne i skattestyrelsesloven.

Forløbet i den strafferetlige del af sagen er ganske anderledes. Sagen påbegyndes typisk ved, at de lokale skattemyndigheder oversender sagen til told- og skatteregionen til ansvarsbedømmelse. Dette skal ske straks, når kommunen skønner, at et strafansvar kan komme på tale. Hvis den underliggende skatteansættelse ikke giver anledning til tvivl, kan kommunen foretage denne inden oversendelsen. Hvis gennemførelsen af skatteansættelsen kræver yderligere oplysninger, skal de straffeprocessuelle regler anvendes, og hele sagen behandles da i regionen, d.v.s. såvel ansvarsvurderingen som gennemførelsen af skatteansættelsen.<sup>112</sup> Medfører denne bedømmelse, at regionen finder, at der er grundlag for at gøre ansvar gældende, vil skatteyder blive indkaldt til et møde. Såfremt skatteyderen meddeler, at han ikke vil udtale sig, eller at han ikke længere vil medvirke eller er uenig i regionens ansvarsvurdering, skal straffesagen afgøres ved domstolene.

Når straffesagen skal behandles efter retsplejeloven, er der to muligheder.

Den ene mulighed er at afslutte den civile skattesag efter skattestyrelseslovens bestemmelser, inden sagen overgår til den strafferetlige behandling.

Den anden mulighed er at behandle skatte- og straffespørgsmålet under ét ved en adhæsionsproces, hvor domstolen ved straffesagens behandling samtidig afgør skattespørgsmålet, jf. statskattelovens § 42 og retsplejelovens § 685, jf. § 991.

Der er fordele og ulemper ved begge fremgangsmåder.

Hvis skattespørgsmålet behandles først, opnår skatteyderen den sikkerhed, der ligger i at spørgsmålet behandles efter den almindelige klagevej af organer med skattefaglig ekspertise. Fremgangsmåden indebærer imidlertid, at der gennemføres to processer med betydelige overlapninger med hensyn til bevisførelse og sagsforberedelse, ligesom straffesagen risikerer at blive så forsinket, at EMRK's artikel 6 om, at sagen skal afgøres inden for rimelig tid ikke efterleves. Dertil kommer, at underretning til skatteyderen om, at der findes at være et ansvarsgrundlag gør sagsbehandlingstiden særlig betænkelig, ligesom det forhold kan animere til trainering af sagen.

Hvis straffesagen gennemføres som en adhæsionsproces er sagsbehandlingstiden kortere, men tiltalte får ikke skattestyrelseslovens klagegarantier, og skattespørgsmålet afgøres i så fald af byretten i 1. instans, som ikke i øvrigt beskæftiger sig med skattesager.

Tidligere var det ret almindeligt at anvende en adhæsionsproces, således at en afgørelse af det underliggende skattespørgsmål blev afgjort samtidig med strafspørgsmålet.

På grund af kritikken af, at den tiltalte skatteyder dermed mistede skattestyrelseslovens klagegarantier, er det nu den klare hovedregel,<sup>113</sup> at det underliggende skattekrav først afklares efter den almindelige klagevej. Herefter afgøres det strafferetlige spørgsmål af domsto-

---

<sup>112</sup> Intern meddelelse af 29.052000.

<sup>113</sup> Jf. TS-CIRK 1998-2.

lene. Der er i cirkulæret anført nogle undtagelser fra hovedreglen, men det er undtagelser.

Udover de tidligere anførte ulemper ved denne ordning, d.v.s. at der føres to sager med betydelige overlapninger i bevisførelse m.v., og at straffesagen forsinkes, opstår der også et problem med hensyn til retskraften af den foretagne skatteansættelse.

Ved afgørelsen af et straffespørgsmål er retten ikke blot berettiget til, men også forpligtet til at realitetsbehandle enhver indsigelse mod den underliggende skatteansættelse,<sup>114</sup> og dette gælder selv om den tiltalte tidligere har accepteret selve skatteansættelsen ved ikke at påklage den videre i systemet, eller for den sags skyld selv om spørgsmålet måtte være afgjort af Højesteret. At der ikke blot er tale om en formel adgang til efterprøvelse af skattespørgsmålet, men at det kan have reel betydning hænger sammen med, at strafansvar forudsætter, at der er udeholdt en indkomst og at denne er skattepligtig, og at det er anklagemyndigheden, der skal bevise dette. Bevisbyrden skal løftes efter strafferetsplejens principper, hvorefter enhver tvivl kommer tiltalte til gode. Dette bevisbyrdeprincip er ikke identisk med de bevisbyrderegler, der gælder i skatteretten. Vel gælder officialmaksimen, der pålægger skattemyndighederne at påvise, at skatteyderens oplysninger er ukorrekte, men der er en forskel i tyngden af bevisbyrden. Dette illustreres af TfS 2000.80 V. En skatteyder var tiltalt bl.a. for skattesvig efter skattekontrollovens § 16, stk. 3 for at have haft ”sorte” indtægter. Han blev frifundet, fordi retten fandt det overvejende betænkeligt at anse det for bevist, at der var modtaget vederlag for arbejdsindsatsen. Efterfølgende anmodede skatteyderen om genoptagelse af skatteansættelsen under henvisning til, at han ikke havde fået vederlag for arbejdet. Vestre Landsret fandt imidlertid efter en selvstændig bevisbedømmelse ikke grundlag for at anfægte skattemyndighedernes skøn over indkomstens størrelse. Civilretligt var bevisbyrden altså løftet for at kunne fastslå, at der var udbetalt arbejdsvederlag, men ikke strafferetligt.

Der henvises i øvrigt til Michael Eriksen’s artikel<sup>115</sup> om de praktiske aspekter i forbindelse med skattekravets fastlæggelse forud for, samtidig med eller efterfølgende en straffesag.

Ud fra en retssikkerhedsmæssig synsvinkel forekommer den valgte hovedregel, hvorefter skattesagen skal afgøres efter skattestyrelseslovens regler forinden straffesagen gennemføres, at være det mest korrekte. Eventuelle materielle tvivlsspørgsmål afklares af de dertil indrettede organer.

Men metoden indebærer, at der kan gå urimelig lang tid inden det afklares, om der er basis for at gøre ansvar gældende, ligesom ordningen procesøkonomisk ikke er hensigtsmæssig.

Det er næppe muligt at gennemføre en lovgivningsmæssig samordning af skattestyrelsesloven og retsplejeloven i tilfælde, hvor der er skattefaglige problemer samtidig med, at et strafansvar gøres gældende.

---

<sup>114</sup> Gorm Toftegaard Nielsen: Juristen 1987, s. 352 ff og Jan Pedersen: SR-Skat 1999, nr. 6, s. 465 ff.

<sup>115</sup> Revision og Regnskabsvæsen 1999, nr. 5, s. 19 ff.

Det anbefales dog, at der sker en præcis normering af sagsgangen i sådanne tilfælde, og at den civile skattesag behandles forud for andre sager, når det efterfølgende kan komme på tale at gøre et strafansvar gældende.

### **10.8. Skattemyndighedernes forlængede arm**

Det er også blevet fremført, at der er retssikkerhedsmæssige problemer ved skattemyndighedernes rolle i politiets efterforskningsarbejde.

”Politiet og anklagemyndigheden misforstår i mange skattestraffesager deres egen rolle og betragter sig selv som skattemyndighedernes forlængede arm. Det betyder, at skattemyndighederne får langt større indflydelse på såvel efterforskningen som domsforhandlingen end f.eks. en privat anmelder af et strafbart forhold. Det er retssikkerhedsmæssigt betænkeligt og indebærer en nærliggende risiko for, at sagen ikke belyses med objektive øjne, som lovgivningen kræver. Praksis er i strid med retsplejeloven og forringer borgernes retssikkerhed i en sådan grad, at det ikke hører hjemme i retsstat”.<sup>116</sup>

De bestemmelser i retsplejeloven Michael Eriksen mener er overtrådt er §§ 742 og 182.

Efter retsplejelovens § 742 iværksætter politiet efterforskning enten efter anmeldelse eller af egen drift, når der er rimelig formodning om, at et strafbart forhold, er begået. Efterforskningen skal være objektiv. Det udtrykkes i § 96, stk. 2 ved, at den ikke blot skal skaffe grundlag for at skyldige drages til ansvar, men også at uskyldige ikke forfølges.

Opstår der tvist mellem politi og forsvarer om efterforskningens lovlighed, kan disse indbringes for retten, jf. retsplejelovens § 746. Politiets efterforskningsskridt er således kun undergivet en legalitetskontrol, hvilket begrundes med, at politiet er undergivet tjenstlig kontrol. Bortset herfra er efterforskningen i vidt omfang overladt til politiets frie skøn.

Efter retsplejelovens § 182 må et vidne ikke påhøre forklaringer af andre vidner, syns- og skøns mænd eller parter, medmindre retten giver tilladelse hertil. Har en person overværet retsmødet uden rettens tilladelse efter § 182, kan retten senere nægte at lade den pågældende afgive forklaring, jf. U 1981.556 V. Forbudet mod, at vidnet overværer sagen før sin egen forklaring, må skyldes frygten for, at vidnets egen forklaring kan blive påvirket af det hørte. I speciallovssager, f.eks. skattestraffesager, miljøstraffesager o.s.v. vil sagsbehandleren fra specialmyndigheden ofte af anklageren være indkaldt til retsmødet. Undertiden fordi han ønskes afhørt som vidne, men oftest fordi det er hensigtsmæssigt, hvis der skulle opstå et uforudset spørgsmål vedrørende sagens forvaltningsmæssige behandling, at kunne få dette afklaret med det samme. I sidstnævnte tilfælde er der en mulighed for, at den pågældende skal afgive forklaring. I praksis forekommer det ikke sjældent, at disse sagsbehandlere overværer retsmødet, uanset at de eventuelt senere skal afgive forklaring. I DIK 1993-95-459 Ø forsøgte anklagemyndigheden at afhøre en repræsentant fra toldvæsenet, selv om han havde overværet afhøringen af tiltalte, uden at der var givet

<sup>116</sup> Michael Eriksen: Lov og Ret 1999 nr. 4, s. 16 ff.

samtykke efter § 182. Både byret og landsret afviste at lade ham afhøre. I DIK 1996-98.465 V kom landsretten til det modsatte resultat.

Såvel Østre Landsret<sup>117</sup> som Vestre Landsret<sup>118</sup> har taget stilling til spørgsmålet om, hvorvidt skattemyndighederne kan bistå politiet ved dettes afhøringer under efterforskningen af skattekontrollovssager.

I sagen for Vestre Landsret havde skattemedarbejdere bistået kriminalpolitiet med afhøringer og skatteteknisk bistand. Forsvarsadvokaten anmodede retten om ved kendelse at træffe afgørelse om lovligheden af, at Statsadvokaturen ved afhøringen af forsvarets vidner ville lade ansatte hos skattevæsenet overvære og deltage aktivt i afhøringerne.

Advokatens påstand var, at anvendelsen af ansatte i skattevæsenet i forbindelse med udenretlige afhøring af forsvarets vidner var i strid med det almindelige objektivitetsprincip i retsplejelovens § 96, stk. 2, idet skattemyndighederne som anmelder i sagen måtte betragtes som subjektiv part. Endvidere var det advokatens opfattelse, at en sådan fremgangsmåde krævede lovhjemmel og denne fandtes ikke. Endelig anførtes, at skattemyndighedernes deltagelse i politiets afhøring af vidner indebar en tilsidesættelse af retsplejelovens § 182, hvoraf fremgår, at et vidne ikke må påhøre forklaring af andre vidner m.fl.

Vestre Landsret fandt ikke, at den af politiet anvendte fremgangsmåde var i strid med retsplejeloven. Det anførtes, at der ikke i sagen var oplyst omstændigheder, som kunne medføre, at en sådan bistand ikke kunne finde anvendelse i den pågældende sag.

Også i den nævnte sag for Østre Landsret fandt retten, at skattemyndighederne kunne bistå politiet i forbindelse med afhøringer.

Problemet ses ikke at være af væsentlig retssikkerhedsmæssig betydning. Det er fortsat politiet, der forestår efterforskningen, og retsledelsen er i hænderne på en uafhængig dommer. Eriksens argumentationen er i juridisk henseende svag. Synspunktet må snarere ses som et eksempel på, at balancen mellem det offentlige magtapparat og den enkeltes rettigheder opleves som forrykket til fordel for systemhensyn.

## 10.9. Konklusion

Gennemgangen af udvalgte områder af skattestrafferetten med udgangspunkt i retssikkerhedshensyn og praksis ved EMD viser, at der kan konstateres problemområder.

- Tillægsskattebestemmelserne i dødsboskattebogen og skattekontrollovens § 21 må anses for stridende mod EMRK og dermed ikke længere dansk ret, og bør derfor også formelt afskaffes.
- Der er behov for en lovgivningsmæssig harmonisering af skattekontrollovens straffebestemmelser, herunder reglerne om medvirken.

---

<sup>117</sup> ØLK af 9. april 1997 S-0951-97 se NTF 313 – skattemyndighederne beklagede det skete.

<sup>118</sup> VLK af 31. juli 1995 S-0276-95.

- Sagsforløbet, når der såvel er en civil skattesag som en ansvarssag, bør i videre omfang præciseres og normeres, primært med henblik på, at en afgørelse træffes inden for rimelig tid.
- De af skattemyndighederne tilvejebragte bevismidler, specielt oplysningerne fra skatteyderen, bør under en senere straffesag, behandles som politirapporter.

## 11. ADMINISTRATIVE BØDER

Et væsentligt statsretligt princip er grundlovens tredeling af statsmagten, hvori som noget helt fundamentalt indgår, at borgerne kun kan straffes, hvis de har overtrådt en strafsanktioneret lovbestemmelse, og at dette er konstateret af uafhængige domstole. Straffesager må ikke blive et politisk værktøj for regeringen og administrationen. Praktiske årsager – især sagernes antal – har dog medført, at grundprincippet på en række forskellige administrative områder er fraveget.

Den skatte- og afgiftsstrafferetlige lovgivning indeholder hjemmel til, at sager, der ikke vil medføre højere straf end bøde, kan afgøres administrativt. For overtrædelser af skattekontrolloven er hjemlen § 20. Ifølge denne bestemmelse kan skatteministeren eller den han bemyndiger dertil tilkendegive en skatteyder, at en sag kan afgøres uden retsforfølgning, hvis overtrædelsen ikke skønnes at medføre højere straf en bøde. Skatteministerens beføjelse er delegeret til Ligningsrådet.<sup>119</sup> Ligningsrådet har delegeret en meget betydelig del af sine beføjelser indenfor bødesagsområdet til Told- og Skattestyrelsen og told- og skatteregionerne (samt Københavns og Frederiksberg kommuner).

Skatteyderen skal ifølge Told- og Skattestyrelsens retningslinier<sup>120</sup> for behandling af skattestraffesager gøres opmærksom på, at straffespørgsmålet efter de almindelige regler skal afgøres af domstolene, men at der er mulighed for en administrativ afgørelse. Det skal fremgå af rapporten, at skatteyderen er blevet gjort bekendt hermed.

Bødeforlægget skal opfylde kravene i retsplejelovens § 930 til anklageskrifter.

Skatteyderen skal foruden at erklære sig rede til at lade sagen afslutte administrativt med vedtagelse af en bøde også erkende sig skyldig i overtrædelsen.

Der blev efter en forudgående debat om sigtedes retssikkerhed i administrative skattestraffesager i 1984 indført regler om forsvarerbeskikkelse.<sup>121</sup> Efter reglerne kan retten beskikke en forsvarer for en sigtet i skattestraffesag, når det efter sagens beskaffenhed, skatteyderens person eller omstændighederne i øvrigt må anses for ønskeligt, og skatteyderen ikke selv har skaffet sig forsvarerbistand. Begæring om

<sup>119</sup> § 5, stk. 2 i bekg. nr. 201 af 23. marts 1990 om forretningsordenen for Ligningsrådet.

<sup>120</sup> Juridisk vejledning: Processuelle regler på Told\*Skat's område 2002.

<sup>121</sup> Lovbekendtgørelse nr. 489 af 19.9.1984.

forsvarerbeskikkelse kan fremsættes af såvel skatteyderen som skattemyndighederne.

Vedtager skatteyderen et bødeforlæg, er det administrativt bestemt, at skatteyderen senest 6 måneder efter, at han har vedtaget bødeforelægget, kan fortryde vedtagelsen, som derefter vil blive annulleret, hvorefter sagen overgives til politiet. Senest i forbindelse med udsendelsen af bødeforelægget underretter skattemyndighederne skatteyderen om dennes fortrydelsesret.<sup>122</sup>

Administrativt er der opbygget et sindrigt takstbødesystem, jf. TS-CIRK 1999-33 ("bødecirkulæret"). Takstbødesystemet er i princippet tiltrådt af domstolene og er løbende tilpasset domstolens praksis.

Normalbøden fastsættes som udgangspunkt til 2 gange de unddragne skatter. Ved grov uagtsomhed er bøden som udgangspunkt én gang de unddragne skatter. Der foretages dog gradueringer baseret på det unddragne beløbs størrelse, ved forskydningsdifferencer, i gentagelsestilfælde, ved forsøg, i tilfælde af medvirken, hvor lovovertrædelsen er mere end 5 år gammel m.v.

I bødecirkulæret er angivet, at straffelovens almindelige regler om straffens fastsættelse og reglerne om strafnedsættelse og strafbortfald også gælder for administrative skattestraffesager. Formålet med at medtage dette er at betone, at takstbødesystemet alene er udgangspunktet og ikke må anvendes for skematisk.

Administrativ bødefastsættelse, der er konstrueret som en aftale, er anset forenelig med grundloven. Begrundelsen herfor er, at den sigtede har krav på domstolsbehandling, hvis han ikke ønsker en administrativ afgørelse. Netop denne kendsgerning er grunden til, at muligheden for at pålægge administrative bøder heller ikke kan anses for at være i strid med EMRK's artikel 6, stk. 1, hvorefter "enhver har ret til en retfærdig rettergang .... for en uafhængig og upartisk domstol ..."

Det kan således konkluderes, at adgangen til at gennemføre administrative skattestraffesager på skatterettens område er anerkendt i dansk retspraksis og teori som værende i overensstemmelse med grundloven, og at denne adgang ikke strider mod artikel 6, stk. 1 i EMRK.

Dette betyder imidlertid ikke, at denne mulighed, som fortsat har undtagelsens karakter, er problemfri. Der kan påpeges flere retssikkerhedsproblemer i tilknytning til den administrative bødefastsættelse på skatteområdet.

### **11.1. Aftalekonstruktionen**

Den administrative bødefastsættelse er som nævnt udtryk for en aftale mellem myndighederne og den sigtede, et "take-it or leave-it" princip. Den mistænkte skal være rede til at lade sagen afslutte administrativt og erkende, at de subjektive ansvarsbetingelser er opfyldt, dvs. at overtrædelsen er begået med forsæt eller grov uagtsomhed.

Det kan imidlertid meget vel være, at den mistænkte er indstillet på en administrativ afslutning på sagen, men at han ikke er enig i skat-

---

<sup>122</sup> TS-CIRK 1999-33.



temyndighedernes bedømmelse af den subjektive tilregnelser. Skattemyndighederne mener, at der foreligger forsæt, han at der alene er tale om grov uagtsomhed. Det kan også tænkes, at han finder, at skattemyndighederne ikke anvender bødecirkulæret efter dets indhold, eksempelvis ved ikke at anerkende de angivne bødetakstnedsættelsesgrunde eller straffelovens strafnedsættelsesgrunde.

Konstateringen af en sådan uenighed medfører, at sagen overgives til politiet med henblik på retsforfølgning efter retsplejelovens bestemmelser.

Aftalekonstruktionen indebærer, at et bødeforelæg ikke findes at kunne appelleres til en højere myndighed, f.eks. fra told- og skatteregionen til Told- og Skattestyrelsen. Bødeforelæggets retlige karakter forudsætter sigtedes accept, hvilket betyder at ikke-accepterede bødeforelæg ikke er en afgørelse i forvaltningslovens forstand.<sup>123</sup> Der er derfor intet at klage over.

Almindelige forvaltningsretlige regler om delegation betyder dog, at en skatteyder har krav på at et bødeforelæg indgås med den myndighed, som efter loven har kompetencen til at udstede dette, d.v.s. Ligningsrådet. Dette fremgår da også af TS-CIRK 2000-23. Der er imidlertid ikke tale om en egentlig klageadgang, men et krav om, at bødeforelægget kan indgås med Ligningsrådet.

Set fra den sigtedes side er det dog ensbetydende med en mulighed for at få sagen prøvet ved en højere instans.<sup>124</sup>

Erik Overgaard har påpeget en anden mulighed for at få et bødeforelæg prøvet af en anden instans.<sup>125</sup> Muligheden består i at nægte at vedtage bøden. Sagen sendes derefter til politiet, som selvstændigt vurderer, om sagen skal indbringes for domstolene. Hvis politiet tilkendegiver at sag vil blive rejst, kan den sigtede nå at acceptere bødeforelægget og hindre en tiltale. Risikoen ved denne mulighed er dog, at sagen kan blive genstand for politimæssig efterforskning, fordi sigtede i første omgang har nægtet at acceptere bødeforelægget.

Konklusionen er, at et bødeforelæg ikke kan ankes i det administrative system, men der består enkelte muligheder for at få en højere instans til at prøve sagen.

## 11.2. Bødeforelæg og frivillighed

Den typisk hurtigere afslutning af sagen i det administrative system frem for en domstolsbehandling, og især muligheden for at undgå den offentlighed, der er knyttet til strafforfølgning efter retsplejeloven, gør bødeforelægget til en attraktiv løsning. Det fører på den anden side til en mulighed for, at der fra skattemyndighedernes side kan udøves en

---

<sup>123</sup> Jf. John Vogter: Forvaltningsloven med kommentarer, s. 448 ff.

<sup>124</sup> Et sådant krav om at et bødeforelæg kan indgås med den efter loven kompetente eksisterer tilsyneladende ikke efter administrativ praksis, hvor kompetencen er tillagt skatteministeren, som tilfældet er efter bl.a. kildeskatte- og momsloven. Told- og Skattestyrelsen accepterer i hvert fald ikke dette og er dermed ikke i overensstemmelse med forvaltningsrettens delegationsregler. Told- og Skattestyrelsens praksis kan anfægtes ved et anerkendelsessøgsmål. Dette er ikke en sandsynlig mulighed, fordi hele formålet med at undgå offentlighed dermed forspildes.

<sup>125</sup> SR-Skat 2001, nr. 4, s. 289.

uacceptabel pression mod en mistænkt med risiko for, at den pågældende accepterer en bøde, som ikke burde være pålagt. Den faktisk og retligt svage position for den mistænkte forstærkes af, at bødeforelæggets indhold ikke kan ankes i det administrative system, og at det ofte er samme myndighed der står for undersøgelsen af sagen, sigter den pågældende og ved tilbuddet afgør skyldsspørgsmålet. Det inkvisitoriske princip blev ellers forladt ved retsplejereformen i 1919, for det kan "af letforståelige psykologiske grunde" ikke være betryggende for individets retssikkerhed.

Hvis den bestående ordning ønskes bibeholdt, hvilket stærke retspolitiske grunde taler for, fordi der er tale om et effektivt og praktisk redskab i forbindelse med ansvarspåleggelse i skattesager, og fordi der også er klare fordele ved ordningen set fra sigtedes side, består den juridiske opgave i at pege på sådanne mekanismer, at muligheden for pression elimineres eller i hvert fald formindskes.

Told- og Skattestyrelsens bestræbelser af rekrutterings- og uddannelsesmæssig karakter og aktiviteterne på den administrative front for at normere og ensartetegøre administrationen af skattestraffesagerne, herunder sikringen af, at det er en anden administrativ enhed i regionerne end den, der kontrollerer skatteansættelsen, der behandler straffesagerne og forestår bødeforhandlingerne, er uanset hvor prisværdige og nødvendige de er næppe tilstrækkelige på det konkrete plan.

At der fra 1984 i en række ansvarssager er beskikket en forsvarer har sikret, at administrationen af området på det generelle plan er kommet for dagens lys, og derfor kan ændres. Men det eliminerer ikke konkrete tilfælde af pression, dels fordi der ikke er forsvarerbistand i alle sager, dels fordi forsvareren skal varetage den konkrete klients interesser.

Hvis en sigtet ønsker at undgå den til domstolsbehandling knyttede offentlighed, vil en urigtig ansvarsvurdering foretaget af en skattemedarbejder, der måske ikke er i besiddelse af tilstrækkelig åndelig fleksibilitet, ikke kunne ændres. Tilmed vil utilbøjeligheden til en domstolsbehandling kunne tages som indtægt for, at skattemedarbejderens ansvarsbedømmelse nok er korrekt. I et sådant tilfælde vil en accept af en bøde ikke være af den frivillighedens karakter som kræves. Den sigtede har tilsigtet eller utilsigtet været undergivet pression. Han er blevet "tvunget til at indgå en aftale".

Selve systemets opbygning gør, at sådanne tilfælde ikke kan undgås.

En bibeholdelse af det administrative bødesystem og en eliminering af muligheden for pression nødvendiggør derfor indførelsen af en klageadgang, selv om en sådan klagemulighed over et "bødetilbud" ikke forekommer at være i harmoni med sædvanlig juridisk tankegang.

En prøvelse af et bødeforelæg af en højere instans eksisterer som nævnt, idet der er et retskrav om at kunne indgå et bødeforelæg med Ligningsrådet, men denne mulighed benyttes meget sjældent.<sup>126</sup>

---

<sup>126</sup> Oplyst af Told- og Skattestyrelsen.

Det er umiddelbart vanskeligt forståeligt, når det samtidig fremføres, at der er betænkeligheder ved en manglende klageadgang. Grunden kan være, at skatteyderen ikke orienteres om denne mulighed og at Ligningsrådets politiske sammensætning ikke gør en forelæggelse af et bødeforelæg betryggende hverken i henseende til den faglige vurdering eller i relation til undgåelse af offentlighed.

En klageadgang kan skabes ved at etablere en landsdækkende administrativ enhed, der har til opgave at behandle klager over tilbud om bøder fra regionerne.

I det mindste bør skatteyderen i forbindelse med bødeforelæggets behandling orienteres om, at han har krav på, at bødeforelægget indgås med Ligningsrådet. Derved opnår han i realiteten, at en højere instans kommer til at behandle sagen, idet Told- og Skattestyrelsen som sekretariat for Ligningsrådet forinden forelæggelsen foretager en selvstændig vurdering med henblik på rådsindstillingen.

### 11.3. Ensartethed

Efter TS-CIRK 2000-23 ("kompetencecirkulæret") afgøres langt de fleste skattestraffesager af de 29 told- og skatteregioner og Københavns og Frederiksberg kommuner.

Det er derfor relevant at stille det spørgsmål, om dette forhold ikke er en hindring for en acceptabel sikring af en ensartet praksis. Styrelsen har en koordinerende, instruerende og opfølgende rolle og dermed muligheden for at skabe overblik over, hvordan området administreres, således at indgreb kan foretages. Trods dette synes det ikke muligt at sikre en rimelig ensartethed i ansvarsbedømmelsen. Det er da også fra flere sider blevet anført, at der i relation til vurderingen af de strafbare elementer kan konstateres forskelle fra region til region.<sup>127</sup>

En del af kritikken kan skyldes en principiel retspolitisk opfattelse af, at straffesager alene bør behandles af domstolene, og at det nuværende system gør det umuligt ikke blot for borgerne, men også for myndighederne selv at gennemskue, om der er tale om et administrativt eller et strafferetligt system.

Begrundelsen for etablering af et klageorgan er blandt andet, at det skaber mulighed for at rette op på en uensartet administration i de trinlavere instanser. Et tilbud om et bødeforelæg kan som nævnt efter gældende ret ikke ankes i det administrative system. Der er i foregående afsnit argumenteret for, at der bør etableres en sådan klagemulighed. Et klageorgan vil også i relation til spørgsmålet om ensartethed være en retssikkerhedsmæssig gevinst.

Som reglerne er nu, kan der alene rettes op på uensartetheden i det omfang, sagerne kommer for domstolene.

At der også hos domstolene forekommer en forskellig bedømmelse af de strafbare elementer er søgt påvist af Nils Hansen<sup>128</sup> ved en gennemgang af en række straffedomme om aktieavancer. Gennemgangen viser, selv om der alene er tale om et begrænset antal domme,

<sup>127</sup> Erik Overgaard: SR-Skat 2001, nr. 4, s. 289.

<sup>128</sup> SR-Skat 2002, nr. 3, side 215 ff.

at der også kan rejses kritik over for domstolene om manglende ensartethed.

Resultatet er ikke overraskende. Kravet om ensartethed og ensartet administration er et ideal. Hvor mennesker af kød og blod skal vurdere tilregnelsen hos et andet menneske, en vurdering der baserer sig på eksistensen af en række faktiske oplysninger og vægtningen af disse, også i bevismæssig henseende, må der kunne konstateres en vis uensartethed. Det er ikke menneskeligt muligt at nå frem til idealtilstanden, dertil kræves kloning.

At idealtilstanden ikke kan nås betyder ikke, at man skal opgive bestræbelserne for at nå den.

Det organisatoriske princip, der er gennemført ved regionerne, hvorefter en særlig enhed skal behandle skattestraffesagen, herunder tage stilling til om betingelserne for at gøre ansvar gældende er til stede, skal fastholdes. Omorganiseringen i Told&Skat med virkning fra 1. juli 2002, hvorefter der alene er 8 enheder, der behandler straffesager, må også antages i et vist omfang at formindske uensartetheden. Fortsat uddannelse og instruktion er endvidere nødvendig.

Et væsentligt skridt vil dog være at indføre et centralt administrativt klageorgan, således at et bødeforelæg som ikke umiddelbart kan accepteres af den sigtede, kan undergives en fornyet behandling.

#### **11.4. Opportunitetsprincippet**

Hvis ansvarsspørgsmålet ikke kan afgøres administrativt, oversendes sagen til anklagemyndigheden. Anklagemyndigheden foretager en selvstændig bedømmelse af ansvarsspørgsmålet og er på ingen måde bundet af skattemyndighedernes vurderinger, hverken med hensyn til den strafferetlige subsumtion, tilregningsbedømmelsen eller bødeudmålingen.

Dertil kommer, at der i straffeprocessen gælder et opportunitetsprincip, jf. retsplejelovens § 722, stk. 2, hvilket indebærer, at anklagemyndigheden kan undlade strafforfølgning, hvis det skønnes hensigtsmæssigt i forhold til den sigtede og sagens konkrete og generelle omstændigheder. Efter retsplejelovens § 721, stk. 1, nr. 3 kan tiltale opgives, selv om sagen findes bevismæssigt at kunne gennemføres, hvis det vil medføre vanskeligheder, omkostninger eller behandlingstider, som ikke står i rimeligt forhold til sagens betydning og den straf, som i givet fald kan forventes idømt, den såkaldte ressourcebetingede henlæggelse. Endvidere kan en sag henlægges på bevisets stilling, jf. § 721, stk. 1, nr. 2, jf. stk. 2.

Opportunitetsprincippet eksistens og det forhold at flere af de vurderinger anklagemyndigheden skal foretage er af betydelig skønmæssig karakter gør, at man begrebsmæssigt vanskeligt kan tale om en uensartet tiltalepraksis. Det kan blot konstateres, at det i straffeteorien fremhævede retfærdighedssynspunkt, hvorefter samme forbrydelse skal medføre samme straf, ikke kan efterleves.

Det kan også konstateres, at ressourcesituationen sandsynligvis bevidst eller ubevidst må spille ind på de vurderinger, der ligger forud for afgørelsen af, om tiltale skal rejses.

I relation til det administrative bødesystem opstår der en yderligere betænkelighed. Selv om det kunne lægges til grund, at skattemyndighederne ved ansvarsvurderingen foretog en ensartet bedømmelse, ville afslag på at vedtage et bødeforelæg kunne få et forskelligt resultat ved anklagemyndighedens vurdering. I nogle politikredse ville tiltale blive rejst i andre ikke.

Opportunitetsprincippet har ikke kun ulemper. Der er klare procesøkonomiske fordele forbundet hermed, det kan anvendes som et kriminalpolitisk instrument, og det giver mulighed for at undlade strafforfølgning i sager, hvor der intet formål er med at søge en lovbruder straffet.

Det administrative bødesystem har altså den konsekvens, at der pålægges bødestraf i tilfælde, hvor dette ikke var sket, hvis kompetencen alene lå hos domstolene, fordi sagerne i så fald ikke var blevet rejst af anklagemyndigheden.

### **11.5. Konklusion og anbefalinger**

Efter retspraksis og teori er muligheden for at pålægge administrativ straf i skattesager ikke i strid med grundlovens tredeling af magten og ikke i strid med EMRK artikel 6, fordi sigtede altid har mulighed for en domstolsbehandling.

Ikke desto mindre er administrativ bødefastsættelse på skatteområdet som på andre forvaltningsområder betænkeligt, netop fordi begrebet er i fundamental uoverensstemmelse med bærende statsretlige og straffeprocessuelle principper. Der skal derfor kunne anføres gode grunde for at opretholde en sådan ordening, der har undtagelsens karakter. Det kræver, at praktiske-administrative argumenter for ordningen kan påvises, og at der er sikret den sigtede sådanne retssikkerhedsmæssige garantier, at løsningen såvel generelt som konkret er juridisk acceptabel.

Der er næppe tvivl om, at ordningen i administrativ henseende er hensigtsmæssig. Sagerens antal betyder, at den ressourcemæssigt og procesøkonomisk er effektiv, den sikrer relativ hurtig afslutning af sagerne, og hvor der ikke er uenighed mellem skattemyndighederne og sigtede om forholdet, er den praktisk og uden omsvøb.

Set fra sigtedes side har ordningen tilmed den klare fordel, at retsplejelovens offentlighedsprincip undgås. Der er ikke efter retsplejeloven noget krav på aktindsigt i sager afgjort ved bødeforelæg, og bødeforelæg er ikke omfattet offentlighedsloven, jf. § 2, stk. 1, hvorefter loven ikke gælder for sager ”inden for strafferetsplejen”. Dette omfatter alle sager om gennemførelse af strafferetlige retsfølger, herunder også sager, der efter særlig hjemmel behandles af administrative myndigheder.<sup>129</sup> Efter grundlovens § 65, stk. 1 gennemføres i retsplejen derimod offentlighed i videst muligt omfang. Efter EMRK’s artikel 6 skal dommen afsiges i offentligt møde, medens det videre af artiklen fremgår, at offentligheden i nærmere bestemte tilfælde kan udelukkes fra retsforhandlingerne. Efter retsplejeloven er offentlighedens adgang til at overvære domsafsigelsen absolut, medens der er hjemmel

---

<sup>129</sup> John Vogter : Offentlighedsloven med kommentarer, 1998, s. 74.

til for andre retsmøder i visse tilfælde at lukke dørene, og at udstede navne- og referatforbud. Men offentligheden har altså mulighed for at få oplysning om en straffedom.

Offentlighedsprincippet er grundlovssikret for at beskytte den tiltalte mod overgreb ved en hemmelig proces. Princippet sikrer også offentligheden kendskab til, hvordan straffesager foregår, hvilket skaber tillid til retssystemet, og er endvidere nødvendig af hensyn til straffedommes generalpræventive værdi. Men sådan opleves det ikke. Offentlighedens, det vil typisk sige pressens, tilstedeværelse opleves som en belastning. Og offentliggørelse i massemedierne opleves som en ekstra straf, som ikke blot rammer den skyldige, men også familien. At det forholder sig på denne måde kan ikke negligeres, fordi det har relevans ved bedømmelsen af, om der ved en administrativ skattestraffesag er tilsikret den sigtede betryggende og acceptable retssikkerhedsgarantier.

For så vidt angår den sigtedes retsstilling under den administrative ansvarssags behandling findes de gældende retningslinier som udgangspunkt at udgøre acceptable rammer.

Det retssikkerhedsmæssige betænkelige i relation til sigtede opstår i henseende til mulige forskelle i regionernes ansvarsbedømmelse med den risiko, at et bødeforelæg accepteres, som ikke ville blive fremsat i en anden region og i den pressionsmulighed, der foreligger specielt når sigtede søger at undgå offentligheden ved en domstolsbehandling, således at sigtede accepterer et forelæg selv om han reelt er uenig i ansvarsbedømmelsen eller bødestørrelsen i øvrigt.

Betænelighederne er altså knyttet til, at bødeforelæggets aftalekonstruktion har som konsekvens, at forelægget ikke kan ankes og dermed prøves af en højere instans.

En ankemulighed af selve bødeforelægget i det administrative system vil i betydeligt omfang mindske retssikkerhedsproblemerne ved eventuel uensartet praksis og pressionsmuligheden.

Når henses til sagernes samlede antal,<sup>130</sup> og at der i en række sager ikke er uenighed om forholdet, synes de ressourcemæssige konsekvenser at være overskuelige sammenholdt med de retssikkerhedsmæssige gevinster, ligesom klagemuligheden ikke behøver at forlænge sagsbehandlingstiden væsentligt.

Det anbefales følgelig, at der skabes hjemmel for, at et bødeforelæg kan ankes til et centralt administrativt organ eller i det mindste, at der stilles krav om, at skatteyderen skal orienteres om muligheden for at bødeforelægget indgås med Ligningsrådet, hvorved der inden forelæggelsen for Rådet sker en sagsbehandling i Styrelsen.

Et andet spørgsmål i relation til administrativ bødefastsættelse er, hvilken rolle det fundamentale forbud mod selvinkriminering spiller. Selvinkrimineringsforbuddet er ikke til hinder for, at personen frivilligt udtaler sig, og da han har en sigtets retsstilling, er han ikke forpligtet til at tale sandt. Formelt er der dermed intet problem, men en administrativ bødefastsættelse betyder, at selvinkrimineringsproblemet fortøner sig.

---

<sup>130</sup> Jan Pedersen: Skatte- og afgiftsstrafferet, 2001, s. 10 ff, hvor Klage og retssagsstatistikken pr. 31.12.99 er optrykt.

Reelt er forholdet ikke så enkelt. Hvis skattemyndighederne ikke efterlever reglerne og fortsætter en undersøgelse efter skattekontrolloven udover det tidspunkt, hvor en sigtelse skulle have været rejst, og dermed har afstedkommet selvinkriminerende oplysninger fra den skattepligtige, er det vanskeligt at påberåbe sig beskyttelsen. Især skatteydere, der ikke har kendskab til de straffeprocessuelle regler, vil muligvis slet ikke opdage, at han er frataget nogle retssikkerhedsgarantier. Og under alle omstændigheder kan oplysninger afgivet efter det tidspunkt, hvor en sigtelse burde have været rejst, have skabt et kontrolmæssigt gennembrud, som ikke kan afbødes.

Retligt synes det blot at kunne konstateres, at det er prisen for at opretholde systemet med administrativ straffastsættelse. Problemet må indgå i de overordnede retspolitiske overvejelser om bødesystemets opretholdelse, og afhænger også af, hvordan det administreres.

Dette stiller krav om objektiv og upartisk adfærd fra skattemyndighedernes side, og at de ikke blot har kendskab til reglernes indhold, men også til den bagvedliggende retspolitiske ideologi. Og det ikke blot hos de medarbejdere, der forestår den strafferetlige sagsbehandling, men også hos de almindelige kontrolmedarbejdere, der skal vide, hvornår skattekontrolloven ikke længere kan anvendes, men også hvorfor.

## **12. RETTEN, SAMFUNDET OG RETSSIKKERHEDEN**

Retten har forskellige funktioner. Helt fundamentalt er det, at retten har som funktion at skabe orden i samfundet. Dette indebærer elementære funktioner, som at løse konflikter og dermed også at hindre, at konflikter overhovedet opstår. Retten har også som funktion at normere, hvilken rolle de enkelte individer spiller i forhold til hinanden og i forhold til samfundet. Rettens funktion er også social kontrol og styring. Og som noget væsentligt at beskytte såvel det enkelte individ som samfundet, d.v.s. det enkelte individs beskyttelse mod andre individer, individets beskyttelse mod samfundets magt- eller myndighedsudøvelse og beskyttelsen af samfundsordenen, således som den ønskes indrettet af et flertal i et demokratisk samfund.

Retlig virksomhed bygger såvel på retskilderne som på de eksisterende værdigrundlag. De juridiske argumentationsmønstre afledes heraf og af fortolkningsreglerne. Rimeligheds- og retfærdighedsbetragtninger indgår i argumentationsstrukturen, og indholdet eller resultatet kan derfor ændres over tid, fordi ændrede værdier i samfundet påvirker interesseafvejningen og konsekvensvurderingen.

Den retlige vurdering af f.eks. vigtigheden af en myndighedsudøvelse sammenholdt med virkningen for den enkelte, der udsættes for myndighedsudøvelsen, kan derfor ændres i takt med ændringer i samfundets værdier.

### **12.1. Udviklingen i den retlige regulering**

Helt op i 1800-tallet eksisterer den enevældige stats retsorden.

Den præges af monarkens uindskrænkede magtmonopol. Retten er dog blevet formaliseret, men er præget af feudalismen, hvilket betyder, at borgernes retsstilling er afhængig af deres plads i det sociale hierarki.

Retsstaten, således som den især udfoldede sig i den borgerlige, liberale statsform i det 19. århundredes Europa, er kendetegnet ved, at den i forholdet mellem borger og stat stillede krav om at beskytte borgerne mod vilkårlige og unødvendige indgreb. Dette betød præcise regler, der definerede den enkeltes rettigheder af hensyn til forudberegnelighed. Retsstaten betød den enkeltes retssikkerhed. På strafferettens område betød dette værdigrundlag, at en handling ikke kunne kategoriseres som strafbar på grund af dens "naturlige strafværdighed" eller lignende, som under tidligere statsformer. På statsrettens område betød dette værdigrundlag, at borgerne skulle beskyttes mod vilkårlighed og det gav sig udtryk i grundlovens frihedsrettigheder og Montesquieus klassiske magtadskillelærelære.

Lovgivningsmæssigt sker der i øvrigt en afregulering, fordi man finder, at markedet er den bedste samfundsregulator. Retssystemet skal blot supplere markedsmekanismerne.

Der opereres altså med en skarp skillelinie mellem stat og samfund. Staten har alene visse begrænsede opgaver. Formålet med lovgivningen er ikke at skabe velfærd, men at sikre ro og orden, og at visse interesser ikke fremmes på bekostning af andre. Idealet er den autonome ret.

Den danske velfærdsmodel, som den udvikledes i det 20. århundrede, havde som et væsentligt politisk mål en mere ligelig fordeling af goderne og førte til en øget retlig regulering af samfundet. Dette indebar konkret indførelsen af upræcise ramme- og bemyndigelseslove og opstilling af en række rettigheder og pligter for borgerne og beføjelser for myndighederne for at kunne realisere de mål, der var indeholdt i den stadigt stigende speciallovgivning.

Dette betød ikke, at retsstatens retlige idealer og værdigrundlag blev forkastet, men at retssikkerheden i klassisk forstand skulle konkurrere med effektivitetshensyn og systemhensyn. Det kan også udtrykkes på den måde, at retssikkerhedsbegrebet blev bredere, fordi det kom til at indbefatte realiseringen af det demokratisk valgte folketings beslutninger.

Det viste sig, at markedet ikke kunne løse alle problemer, ligesom markedsmekanismerne skabte en række problemer af f.eks. social, teknisk og økonomisk karakter. For at løse disse problemer greb staten ind. Lovgivning blev anvendt til adfærdsregulering, og man greb interventionistisk ind for at nå bestemte mål og fremme visse interesser. En række specielle organer blev oprettet for at administrere alle de nye regler og for at fremme de målsætninger, som lovgivningen tilstræbte.

Denne udvikling forstærkedes op gennem århundredet, og specielt økonomiske kriser og problemer indebar en stigning i antallet af regler og myndigheder. I hvert fald frem til og med 60'erne var det en grundlæggende opfattelse, at samfundsmæssige problemer af enhver art kunne løses ved retlig regulering og dertil knyttet administration.



I de seneste 20-30 år er det med stigende styrke blevet hævdet, at denne tyrkertro på, at statens intervention kan løse alle problemer ikke holder, ligesom det er blevet hævdet, at statens styrende og planlæggende indgreb skaber andre problemer.

Forholdet mellem borger og stat synes at have undergået en forandring. Staten opfattes ikke længere som et organ, der løser problemer til det fælles bedste. Staten opfattes mere og mere som en modpart, der stiller stadige krav, og som blander sig i alt.

## 12.2. Habermas' teori

Der er formuleret flere generelle teorier om forholdet mellem ret og samfund. I det følgende vil den tyske forsker Jürgen Habermas' teori-dannelse kort blive gennemgået, fordi den synes at illustrere problemstillingen.

Habermas, der fødtes i 1929, udbyggede endeligt sin teori omkring 1980.<sup>131</sup>

Habermas går ud fra den forudsætning, at retten ændrer karakter og funktion i takt med den generelle samfundsudvikling. Hans teori er knyttet til sammenhængen mellem rettens funktion som et middel til at realisere samfundets målsætninger og det forhold, at der netop herved skabes nogle utilsigtede virkninger, som er med til at skabe nye problemer og konflikter, hvorved processen får karakter af en evigheds-maskine. Habermas betragter hele perioden fra enevælden til nutiden som præget af en stadigt stigende grad af retliggørelse, d.v.s. at retten udgør en stadig vigtigere del af samfundets normgrundlag og samfundsstyring. Han finder, at der kan påvises fire stadier i retsstatens udvikling.

De fire stadier er enevældens autoritære retsstat, den borgerlige liberale retsstat, hvor retten har centrale opgaver på bestemte afgrænsede områder, den demokratiske retsstat og endelig den sociale retsstat, hvor næsten alle livsområder er underkastet retlig regulering, ofte meget detaljeret.

Det karakteristiske for den sociale retsstat (velfærdsstaten) har vist sig at være, at det er nødvendigt af hensyn til styringen af samfundsøkonomien med stadige statslige indgreb i markedsmekanismerne og i folks daglige tilværelse, herunder med velfærdslovgivning. Denne udvikling har også nogle indbyggede utilsigtede virkninger.

Samfundet består efter Habermas' opfattelse af to verdener. Samfundet er på den ene side et system, styret af økonomiske, tekniske og administrative hensyn og på den anden side en livsverden, som er et område, hvor borgerne finder mening i tilværelsen, og samfundet som et socialt hele skabes.

Inden for systemverdenen er målet med aktiviteterne vækst, penge og magt, og regulering via retsregler er hér effektiv og hensigtsmæssig.

Inden for livsverdenen er målet med aktiviteterne at opretholde et fællesskab med andre ved hjælp af kommunikation og følelser, meningen med livet defineres, og moralske spørgsmål stilles og besvares

---

<sup>131</sup> Se Jørgen Dalberg-Larsen: Lovene og livet, 1999, s. 82 ff.

ud fra egne erfaringer og værdier. Og hér giver lovgivning problemer.<sup>132</sup>

Det er Habermas' opfattelse, at lovgivning inden for livsverdenen, selv om det er for at forbedre folks tilværelse, ikke får virkning efter sin hensigt og tværtimod kan være ødelæggende for de forhold i folks tilværelse, som giver den mening. Kolonisering af livsverdenen indgiver folk en følelse af afmagt og fremmedgjorthed.

Det er på den baggrund, der siden 1970'erne kan konstateres angreb mod det værdigrundlag og den måde velfærdsstaten er indrettet på. Der er kritik af vækstpolitikken, fordi den ødelægger miljøet, kritik af det sociale system, fordi det virker umyndiggørende, kritik af det høje skattetryk og det omfattende offentlige bureaukrati. Folk reagerer imod en regulering, der berører den personlige identitet og selvforståelse, f.eks. ved at blive omdefinert til sociale klienter, og de reagerer imod at blive fjernstyret af regler og bureaukrati, således at egne valg ud fra egne værdier negligeres.

Habermas har ingen endegyldige løsninger på problemet, men finder, at det er nødvendigt at skabe en harmonisk balance mellem systemverdenen og livsverdenen. Og det betyder, at staten må trække sig tilbage og give plads for mere selvregulering, også selv om det vil medføre, at effektiviteten og økonomien set ud fra systemverdenens begreber vil blive forringet.

### 12.3. Tendenser i dansk ret

Velfærdssamfundets omfattende retlige regulering har naturligvis især givet sig udslag på forvaltningsrettens område og i et sådant omfang, at flere har peget på, at en så omfattende regelproduktion i sig selv er et retssikkerhedsproblem.

Netop på forvaltningsrettens område har Karsten Revsbech<sup>133</sup> analyseret udviklingstendenserne i værdipræmisserne og den ideologiske baggrund i den nyere teoretiske forvaltningsret, som skulle afspejle udviklingen i praksis. Det er Revsbechs konklusion, at der i de sidste par årtier (frem til 1992) er sket en forskydning af balancepunktet mellem retssikkerheden og systemhensyn, således at der generelt er sket en opprioritering af systemhensyn. Der er dog ikke tale om en entydig udvikling, idet der kan konstateres forskelle på forskellige områder.

På skatterettens område synes der at kunne spores to tendenser. I sager om skatteudnyttelse anlægges nok en systemvenlig fortolkning, medens der i andre tilfælde, hvor der ikke er tvivl om den erhvervs-mæssige begrundelse for handlingen eller dispositionen, nok ses at blive taget større individuelle hensyn, og der foretages en skærpet hjemmelsbedømmelse. Jan Pedersens disputats,<sup>134</sup> hvor realitetsgrund-sætningen formuleres, må antages at have bidraget til disse to udviklingstendenser.

---

<sup>132</sup> Se vedr. den materielle lovgivning - Frank Høgholm Pedersen: Skatteaversion, 2000.

<sup>133</sup> Nyere tendenser i forvaltningsretlig teori - systemhensyn eller retssikkerhed, 1992.

<sup>134</sup> Skatteudnyttelse, 1989.

Dette ses nok især i 90'erne, hvor den af Jan Pedersen formulerede retsgrundsætning efterhånden har skabt et styrket teoretisk fundament for en skarpere sondring af behandlingen af skattesager, hvor der på den ene side sker illoyal udnyttelse af skattelovgivningen, og på den anden side, hvor erhvervsmæssige begrundelser har været den dominerende motivationsfaktor.

Inden for statsrettens område synes der at være en tendens til, at den enkeltes retssikkerhed opprioriteres, jf. den såkaldte grundlovssag fra 1998 om Maastricht-traktatens forenelighed med grundloven<sup>135</sup> og at Højesteret nu i Tvind-sagen<sup>136</sup> har tilsidesat en lov som grundlovsstridig.

Og på strafferettens og straffeprocessens områder ses en tendens til, i overensstemmelse med EMD's praksis, at der i den evige konflikt mellem retssikkerheden for det enkelte individ og effektiviteten i kriminalitetsbekæmpelsen, er sket en forskydning til fordel for enkeltindividet. I det mindste er de retsanvendende myndigheder klart opmærksomme på EMRK og EMD's virksomhed og forholder sig hertil.

Ændringer i de ideologiske forudsætninger og værdigrundlag, der er relative størrelser, påvirker altså og skal påvirke retsanvendelsen. Dette er også en begrundelse for eller legitimering af retspolitisk virksomhed, som altid har været en del af juraen.

Gældende ret udtrykker i sine forskellige regelsæt en afvejning af en række mere eller mindre klart formulerede og ofte modstridende samfundsinteresser og afspejler på den måde magtfordelingen i samfundet. En magtfordeling har to sider. Der er nogle hensyn eller interesser, der i forhold hertil er nedprioriteret. Den juridiske virksomhed består ikke alene i at beskrive gældende ret, men også i at gøre opmærksom på eventuelle skadevirkninger for at få disse fjernet eller dog begrænset og i den forbindelse komme med anbefalinger til, hvordan det kan gøres inden for en acceptabel juridisk ramme.

Udviklingen kan også illustreres af skattekontrolloven. Skattekontrollovens § 6 er stort set uændret siden 1946. I realiteten blev bestemmelsen indført allerede et år tidligere, nemlig ved lov af 22. juli 1945 om Ekstraordinær Opgørelse af Formue pr. 23. Juli 1945". I lovens §§ 71 og 72 var fastsat følgende:

"Alle erhvervsdrivende, der har baseret deres Formueopgørelse paa et Regnskab, hvad enten de er pligtig at føre autoriserede Forretningsbøger eller ej, er forpligtet til paa Begæring at give de skattelignende Myndigheder Lejlighed til paa Stedet at gennemgaa det Regnskabsmateriale med Bilag, som paaberaabes som Grundlag for Formueopgørelsen.

Til Brug ved Behandlingen af de heromhandlede Formueopgørelser skal de skattelignende Myndigheder efter Finansministeriets Bestemmelse kunne kræve Adgang til paa Stedet at foretage Kontrolgennemgang og Vurderinger af Varelagre, Besætning, Inventar og Maskiner, samt adgang til Bankboxer til nærmere Konstatering af de i samme beroende Formueværdier."

<sup>135</sup> Hvor Højesteret under stor bevågenhed admitterede en prøvelse, der kunne være afvist efter de sædvanlige principper for retlig interesse.

<sup>136</sup> Højesterets dom af 19. februar 1999.

Pengeombytningen og det ”finansielle” opgør efter besættelsen viste, at ligningen og kontrollen hidtil havde været ineffektiv. De ”ekstraordinære bestemmelser” blev derfor bibeholdt i den i 1946 gennemførte Kontrollov, nr. 392 af 12. juli 1946.

Skattekontrollovens § 6 er ganske vist undergivet visse ændringer siden, men kernen i bestemmelsen er ikke ændret. I dette forløb har lovgivningsmagten ikke haft retssikkerhedsmæssige betænkeligheder, og fra teoretisk hold kom der ingen advarsler om de principielle konflikter i relation til retsplejelov og grundlov. Dette er først sket i de seneste årtier og på det seneste med stigende styrke.

Samtidig blev der indført en bestemmelse om, at skattemyndighederne kunne kræve regnskabsmateriale indsendt, hvilket efterhånden blev den praktiske hovedregel.

#### **12.4. Mere om retssikkerhed**

De retssikkerhedsmæssige problemer på skatteområdet eller rettere fokuseringen på dem i de senere år med stadigt stigende kritik og krav om forandringer falder således helt i tråd med det generelle opgør med velfærdsstaten, som satte ind i slutningen af 1960’erne.

Det er en almindelig antagelse, at samfundet befinder sig i en overgangsfase, kendetegnet af teknologiske nydannelser og ændrede værdiforestillinger. En sådan udvikling peger i retning af omfattende forandringer af samfundet og samfundets institutioner og fremkalder en række konflikter.

Dette får også betydning for rettens udvikling og de retlige virkemidler. Frem til og med 1960’erne var det en selvfølge, at alle problemer kunne løses ved retlig regulering og ekspertbistand. Dette er ikke længere tilfældet, og der har derfor også i den juridiske teori været diskuteret alternative strategier som alle har det til fælles, at retten søges frigjort fra velfærdssamfundet og dets værdier.

Af nye retsformer er især den refleksive ret<sup>137</sup> anført som løsningen af den krise af retlig karakter, der er opstået i forholdet mellem borgere og det offentlige i kølvandet på velfærdsstatens udvikling.

Den refleksive ret adskiller sig fra retsstatens formelle og velfærdsstatens materielle retsformer. Hovedvægten i den refleksive retsform er procedureregler eller retlige rammer, der angiver hvem der skal medvirke ved et problems løsning. Tanken hermed er den, at de bedste afgørelser opnås, hvis de træffes af personer, der repræsenterer de berørte interesser, fordi det betyder, at afgørelserne accepteres og efterleves. Indgreb i livsverdenen opleves da ikke som en kolonisering som tilfældet er, når en offentlig myndighed træffer en afgørelse på basis af et materielt regelgrundlag. Ved procedurereglerne kan der kompenseres for et svagt udgangspunkt ved at stille penge og ekspertise til rådighed. Den refleksive ret er altså styret selvforvaltning, hvor den juridiske opgave består i rådgivning og mægling.

Der er næppe tvivl om, at der på visse retsområder, f.eks. på det offentlige planlægningsområde, kan konstateres en udvikling i retning af den refleksive ret.

---

<sup>137</sup> Jørgen Dalberg-Larsen: Lovene og Livet, 1999, s. 324 ff

Det interessante i denne sammenhæng er, at kravene om lighed for loven og om retssikkerhed ved den refleksive ret nedprioriteres. De modstridende interesser i forbindelse med skatteopkrævning er imidlertid så store, at det synes illusorisk at tro på, at det er muligt at harmonisere disse. Konflikten mellem borgere og samfund i relation til skatteopkrævning findes derfor ikke retligt at kunne mindskes ved at søge en reflektiv retsordning.

Interessen for reflektiv ret og også andre legalstrategier,<sup>138</sup> hvor retssikkerhedshensyn heller ikke har en fremtrædende betydning, eksisterer altså samtidig med, at der er øget fokusering på den enkeltes retsstilling over for samfundets institutioner. Dette er kommet til udtryk ikke blot i interessen for menneskerettighederne efter EMRK's inkorporering i dansk ret og EMD's virksomhed, men også på den måde, at der er opstået et nyt begreb "grundrettigheder"<sup>139</sup> som betegnelse for individuelle rettigheder med retlig status højere end almindelig lov (d.v.s. på grundlovsniveau eller givet i internationale konventioner), og det hvad enten rettighederne er skrevne eller uskrevne. Lars Nordskov Nielsen<sup>140</sup> har beskrevet grundrettigheder som:

"rettigheder som vi efter vore kulturnormer eller vort menneskesyn anser for nødvendige forudsætninger for et værdigt menneskeliv i en demokratisk livsform."

Grundrettigheder er idehistorisk forbundet med forestillinger om, at mennesket i sin egenskab af menneske er bærer af visse umistelige rettigheder, d.v.s. af naturretlig karakter. Interessen for naturret eller retsidealisme, efter hvilken den positive rets gyldighed afhænger af, om der er overensstemmelse med en "højere ret", er i øvrigt også stigende.

Fokuseringen på grundrettigheder og den enkeltes retsposition i forhold til samfundet sker samtidig med, at velfærdssamfundet er under angreb og forvandling og samtidig med, at ændrede livs- og arbejdsvilkår har medført, at der næppe kan siges at eksistere et fælles menneskesyn og fælles værdinormer. Det enkelte individs rettigheder kan imidlertid ikke adskilles fra forestillingen om et samfund og en stat. En ensidig fokusering på den enkeltes rettigheder kan indebære, at samfundsfællesskabet ikke kan opretholdes. Og det nytter ikke meget at have sikkerhed for at få sine rettighedspositioner respekteret, hvis disse ikke er værd at forsvare. Det afgørende må være, at formuleringen og anvendelsen af rettigheder er et gode for den enkelte, og at man ikke formulerer regler og rettigheder, der er uden reelt indhold, eller som har utilsigtede virkninger, der mere end opvejer fordelene.

Forholdet er altså det, at velfærdsstatens bagside bestående i det høje skattetryk, ekspertvældet og klientgørelsen og den evige statslige indgriben for at bøde på de problemer, der opstår som følge af den stadige teknologiske udvikling, i de seneste årtier er blevet synlige, og

<sup>138</sup> Jf. Carsten Henrichsen: *Moderne retsvidenskab*, 2001.

<sup>139</sup> Se bl.a. *Grundrettigheder*: Retsvidenskabeligt Institut, Københavns Universitet, Årsskrift 2000.

<sup>140</sup> *Nutidig udformning af grundrettighederne* i Helveg Petersen (red.), På sporet af den nye Grundlov, 1992, s. 42 ff.

at stadigt flere har den opfattelse, at de forskellige velfærdsforanstaltninger kun begrænset slår til over for problemerne.

Den kritiske holdning til velfærdsstaten har forskelligt politisk-ideologisk udgangspunkt, men et fællestræk er, at det velfærdsstatslige projekt, som notorisk har været en succes i den forstand, at det har skabt en høj grad af velfærd for det store flertal, nu har nået sine grænser. Ligesom retsstaten i slutningen af 1800-tallet havde nået sine grænser i forbindelse med de problemer, der opstod i kølvandet på industrialiseringen og urbaniseringen. Samtidig har udviklingen, herunder internationaliseringen, betydet, at der ikke er bred enighed om et fælles værdigrundlag, som antages at være forudsætningen og grundlaget for samfundsdannelse og en retsorden.

Der er derfor meget, der taler for, at velfærdsstaten er under forvandling. Dette har også betydning for retsudviklingen. Der er tendenser, der peger på, at man på visse retsområder er på vej mod den refleksive ret, som formentlig bedre at legitimere de afgørelser og afvejninger, der skal foretages. Retsudviklingen er også præget af øget fokusering på det enkelte individs rettigheder og retsposition, især overfor det offentlige magtapparat.

De alternative legalstrategier, som eksempelvis den refleksive ret, kan betegnes som velfærdsstatens tilpasning hertil, altså som defensive foranstaltninger for at opretholde en retsorden og for at legitimere denne.

Et samfund som det danske har imidlertid som forudsætning, at der eksisterer et skattesystem, og at der foretages skatteopkrævning. Og netop skattelovgivningen er, som strafferetten, klassisk myndighedsudøvelse, hvor den refleksive ret kommer til kort.

Skatteretten og skattekontrol er derfor midt i brændpunktet af den omstillingsproces, der samfundsmæssigt er i gang. Et velfærds-samfund eller blot noget der ligner forudsætter skatteindtægter. Skattetrykkets højde nødvendiggør en skattekontrol, der tilsikrer ikke blot at pengene kommer ind til gavn for det fælles bedste, men også at alle lider under skattebyrden, d.v.s. betaler det de skal efter reglerne. Hvis den relative retssikkerhed på skatteområdet ikke nogenlunde sikres, vil systemet bryde sammen.

Samtidig hermed er den enkeltes retssikkerhed over for skattesystemet i fokus. Forholdet mellem samfundet og den enkelte stilles derfor på skatteområdet på spidsen. Konflikten er naturlig og forstærkes af regelgrundlagets uigennemsigthed og mangfoldighed.

Afvejningen af den enkeltes retsstilling og skattesystemets beføjelser for at sikre en korrekt skatteansættelse må derfor antages at forblive et konfliktområde.

Skattetrykkets højde indebærer nødvendigheden af en kontrol af et sådant omfang og af en sådan intensitet, at der er og opretholdes en almen tillid til, at borgerne, ”de andre”, også betaler det de skal efter reglerne. I modsat fald undergraves skattesystemet indefra. Skattemyndighedernes kontrolbeføjelser skal derfor have en vis slagkraft, og det indebærer på den anden side, at de retssikkerhedsproblemer, der opstår over for retssikkerhedsgarantierne i retsplejeloven og grundloven forstærkes og kommer under pres. Når samtidig værdiforestillin-

gerne om forholdet mellem individ og samfund er under forandring med øget fokusering på det enkelte individs rettigheder, er der opstået en gordisk knude.

Afvejningen af hensynene til skattemyndighedernes effektivitet og skatteborgernes retssikkerhed og følelse af ikke at være umyndiggjort i forhold til et bureaukratisk magtapparat må derfor også i analysen tage hensyn til og være opmærksom på de samfundsmæssige konsekvenser.

Hvis man har den opfattelse at velfærdssamfundet skal bevares – eventuelt i en tilpasset udgave - vil initiativer, der imødekommer enkeltindividets retsstilling i et sådant omfang, at blot nogenlunde effektiv skattekontrol umuliggøres, på længere sigt betyde et sådant samfunds undergang. Hvis udgangspunktet er det modsatte, er der i den henseende intet problem. Men man er nødt til at gøres sig de mulige konsekvenser klar.

De fremsatte forslag og anbefalinger skal ses i dette lys. Anbefalingerne kan muligt opfattes som en klar prioritering af enkeltindividet på bekostning af skattemyndighedernes effektivitet og dermed bevidstløst at følge i kølvandet på de tendenser, der trækker i retning af for enhver pris at sikre den enkelte. Dette er også korrekt. For det første fordi der findes et behov herfor, d.v.s. systemhensyn findes at have fået for stor overvægt, for det andet fordi juraen ikke kan negligere ændrede værdiforestillinger, og derfor må fremkomme med retspolitiske anbefalinger, der imødekommer disse.

Men der findes at være en sådan balance i anbefalingerne, som fremgår af de enkelte konklusionsafsnit, mellem effektivitetshensyn og retssikkerhedshensyn, at de ikke behøver at føre til et fundamentalt andet samfundssystem eller skabe utilsigtede virkninger, ligesom anbefalingerne findes at have et reelt indhold og sikre det enkelte individ en bedre retsstilling, end tilfældet er i dag.

## LITTERATURFORTEGNELSE

Bogason, Peter (red.): Stat, forvaltning og samfund efter 1950, Jurist- og Økonomforbundets Forlag 2000.

Bukh, Marianne Holdgaard: Modafhøring af vidner, Jurist- og Økonomforbundets Forlag 1998.

Christensen, Bent: Forvaltningsret, Opgaver, hjemmel, organisation, Jurist- og Økonomforbundets Forlag 1997.

Christensen, Jens Peter: Boligens ukrænkelighed, Festskrift i anledning af grundlovens 150 års jubilæum, Advokatsamfundet – juni 1999.

Dalberg-Larsen, Jørgen m.fl.: Rettens ansigter, Jurist- og Økonomforbundets Forlag 1998.

Dalberg-Larsen, Jørgen: Retssociologi, 4. udgave, Akademisk Forlag A/S 1999.

Engsig, John m.fl.: Lærebog om indkomstskat, 9. udgave, Jurist- og Økonomforbundets Forlag 2000.

Evald, Jens: Retskilderne og den juridiske metode, 1. udgave, Jurist- og Økonomforbundets Forlag 1997.

Fink, Hans: Samfundsfilosofi, Århus Universitetsforlag 1995.

Gammeltoft-Hansen, Hans: Strafferetspleje II, 1. udgave, Jurist- og Økonomforbundets Forlag 1989.

Garde, Jens m.fl., Forvaltningsret, Almindelige emner, Jurist- og Økonomforbundets Forlag 1997.

Germer, Peter: Indledning til folkeretten, 2. udg, Jurist- og Økonomforbundets Forlag 1996.

Germer, Peter: Statsforfatningsret, 3. udgave, Jurist- og Økonomforbundets Forlag 2001.

Gomard, Bernhard m.fl.: Kommenteret Retsplejelov, bind III, 6. udgave, Jurist- og Økonomforbundets Forlag 2000.

Gjems-Onstad, Ole: Den urett som ikke rammer deg selv - endring af ligning, Festskrift til Aage Michelsen, Jurist- og Økonomforbundets Forlag 2000.

Greve, Vagn: Det strafferetlige ansvar, Jurist- og Økonomforbundets Forlag 1999.

Greve, Vagn: Selvinkriminering, Festskrift til Finn Taksøe-Jensen, Forlaget Magnus 1999.

Greve, Vagn m.fl.: Kommenteret straffelov, Almindelig del, Jurist- og Økonomforbundets Forlag 2001.

Gulmann, Claus m.fl.: EU-ret, 3. udgave, Jurist- og Økonomforbundets Forlag 1995.

Henrichsen, Carsten: Moderne retsvidenskab, Jurist- og Økonomforbundets Forlag 2001.

Henrichsen, Carsten: Om grundværdier og grundrettigheder, Grundrettigheder, Jurist- og Økonomforbundets Forlag.

Henrichsen, Carsten: Retssikkerhed – en begrebsanalyse, Retlig Polycetri, Festskrift til Henrik Zahle, Akademisk Forlag 1993.



Henrichsen, Carsten: Retssikkerhed og moderne forvaltning, Akademisk Forlag 1997.

Jacobsen, J.O. Engholm m.fl.: Skatteretten 3, 3. udg., Forlaget Thomson 2000.

Jørgensen, Thomas Elbæk: Skattebevillingsmagten i et grundrettigheds perspektiv, Grundrettigheder, Jurist- og Økonomforbundets Forlag 2000.

Koktvedgaard, Mogens m.fl.: Lærebog i strafferetspleje, Juristforbundets Forlag 1978.

Levinsen, Kirsten: Konkurrenceloven med kommentarer, Jurist- og Økonomforbundets Forlag 2001.

Lorenzen, Peer m.fl.: Den Europæiske Menneskeretskonvention, Jurist- og Økonomforbundets Forlag 1994.

Nielsen, Gorm Toftegaard: Straffesagens gang, 2. udgave, Christian Ejlers' Forlag 2001.

Nielsen, Thøger: Indkomstbeskatning, bind I, Juristforbundets Forlag 1965.

Olsen, Henrik Palmer: Noget nyt og noget gammelt, Grundrettigheder, Jurist- og Økonomforbundets Forlag 2000.

Pedersen, Frank Høgholm: Skatteaversion, Jurist- og Økonomforbundets Forlag 2000.

Pedersen, Jan: Retssikkerhed - et tveægget sværd, Festskrift til Aage Michelsen, Jurist- og Økonomforbundets Forlag 2000.

Pedersen, Jan: Skatte- og afgiftsstrafferet, 2. udgave, Jurist- og Økonomforbundets Forlag 2001.

Pedersen, Jan: Skatteudnyttelse, Gads Forlag 1989.

Pedersen, Jan Timmermann: Proportionalitetsprincippet, Jurist- og Økonomforbundets Forlag 2000.

Rasmussen, Louise Nan m.fl.: EU-menneskeret – en udfordring til dansk ret, Karnov 1994.

Rehof, Lars Adam & Tyge Trier: Menneskeret, Jurist- og Økonomforbundets Forlag 1990.

Revsbech, Karsten: Nyere tendenser i dansk forvaltningsretlig teori, systemhensyn eller retssikkerhed, Jurist- og Økonomforbundets Forlag 1992.

Ross, Alf: Dansk Statsforfatningsret, bind II, 1. udg. 1960, 2. udg., 1966 og 3. udg. ved Ole Espersen 1980, Nyt Nordisk Forlag.

Rytter, Jens Elo: Grundrettigheder – nogle almene betragtninger, Grundrettigheder, Jurist- og Økonomforbundets Forlag 2000.

Seidenfaden, Poul Ole m.fl.: Skattekontrolloven, 1. udgave, Jurist- og Økonomforbundets Forlag 2000.

Smith, Eva: Straffepoces, 3. udgave, GadJura 1995.

Smith, Jørgen: Skatteunddragelser – efterbetaling og straf, Gads Forlag 1961.

Sørensen, Max: Statsforfatningsret, 2. udg., Juristforbundets Forlag 1973.

Taksøe-Jensen, Finn: Strafferetligt ansvar på objektivt grundlag for arvinger og andet godtfolk, ”Med lov ...”, Retsvidenskabelige betragtninger, Jurist- og Økonomforbundets Forlag 1998.

Vilhelmsen, Søren m.fl.: Skattekontrolloven, Jurist- og Økonomforbundets Forlag 1984.

Vogter, John: Forvaltningsloven med kommentarer, Jurist- og Økonomforbundets Forlag 1999.

Vogter, John: Offentlighedsloven med kommentarer, Jurist- og Økonomforbundets Forlag 1998.

Zahle, Henrik: Danmarks Riges Grundlov med kommentarer, Jurist- og Økonomforbundets Forlag 1999.

### **TIDSSKRIFTER**

EU-ret & Menneskeret 1999, s. 24 ff: Unterperteringer i dag - Boganmeldelse, Peter Garde.

EU-ret & Menneskeret 1999, s. 131 ff: Om selvinkriminering og straf-sanktionerede oplysningspligter, Jon Fridrik Kjølbro.

Juristen 1967, s. 133 ff: Husundersøgelse og undersøgelse af papirer uden for strafferetsplejen, Peter Germer.

Juristen 1975, s. 37 ff: Om benyttelse af ulovligt tilvejebragte bevismidler i straffesager, Peter Rørdam.

Juristen 1975, s. 93 ff: Boligens ukrænkelighed - uden for strafferetsplejen, Peter Germer.

Juristen 1987, s. 349 ff: Tvangsbøder, Gorm Toftegaard Nielsen.

Juristen 1991, s. 385 ff: Skatteret og retssikkerhed, Jan Pedersen.

Juristen 1994, s. 332 ff: Retsplejeloven under forandring, Eva Smith.

Juristen 1998, s. 277 ff: Objektivitetsprincippet og princippet om equality of arms i straffesager, Thomas Rørdam.

Juristen 1999, s. 14 ff: Retsplejeloven og skattekontrolloven, Michael Eriksen.

Juristen 1999, s. 73 ff: Inkorporering af konvention eller konventions-tekst, Erik Werlauff.

Juristen 2000, s. 45 ff: Selvinkriminering - Menneskerettighedsdomstolens praksis, Jonas Christoffersen.

Juristen 2002, s. 76 ff: Den Europæiske Menneskerettighedsdomstols praksis – et tungtvejende fortolkningselement eller en ubetinget bindende retskilde? Jens Garde og Michael H. Jensen.

Juristen 2002, s. 92 ff: Menneskerettighedskonventioners retskildemæssige status i dansk ret, Mohammed Ahsan og Søren Skibsted.

Juristen 2002, s. 201 ff: Har grundrettighederne direkte virkning mellem private kontraktsparter i dansk ret? Peter Mortensen.

Lov & Ret 1994, nr. 4, s. 14 ff: Sandfærdige oplysninger eller straffri løgne, Lars Bo Langsted.

Lov & Ret 1999, nr. 1, s. 5 ff: Hvorfor gælder retsplejeloven ikke for skattevæsenet? Jens Møller.

Lov & Ret 1999, nr. 2, s. 4 ff: Respekten for menneskerettighederne er truet  
Eva Smith

Lov & Ret 1999, nr. 2, s. 7 ff: Staten kaster hæmningerne bort ved skatteopkrævningen, Isi Foighel.

Lov & Ret 1999, nr. 2, s. 11 ff: Skatteydernes retssikkerhed krænkes, Hanne Østergaard.

Lov & Ret 1999, nr. 3, s. 4 ff: Danske domstole og menneskerettighederne, Peer Lorenzen.

Lov & Ret 1999, nr. 4, s. 16 ff: Skattemyndighedernes forlængede arm, Michael Eriksen.

Lov & Rett 1995, s. 168 ff: Om forholdet mellem stat og borger, Morten Eriksen.

Lov & Rett 1998, s. 94 ff: Usannhet og forklaringsnektelse – lovbrudd eller menneskerett? Morten Eriksen.

Nordisk Tidsskrift for Kriminal videnskab 1998, s. 308 ff: Selvinkriminering og oplysningspligter, Lars Bo Langsted.

Revision og Regnskabsvæsen 1995, nr. 7, s. 9 ff: Efterforskning uden retskendelse i skatte- og afgiftssager, Erik Overgaard.

Revision og Regnskabsvæsen 1999, nr. 5, s. 19 ff: Strategi i skattestraffesager, Michael Eriksen.

Revision og Regnskabsvæsen 2002, nr. 8, s. 12 ff: Dawn raids – hvilke rettigheder har virksomheden? Morten Lau Smith m.fl.

SR-Skat 1993, nr. 3, s. 157 ff: Kontrol med selvangivelsen – ligningsmyndighedernes adgang til oplysninger fra andre end skatteyderen, Poul Ole Seidenfaden m.fl.

SR-Skat 1999, nr. 4, s. 326 ff: L 229 og L 73, Nils Hansen m.fl.

SR-Skat 1999, nr. 6, s. 465 ff: Skatte- og afgiftsstrafferet – Kommentarer til udvalgte domme i perioden 1.5. – 31.10.99, Jan Pedersen.

SR-Skat 2001, nr. 4, s. 284 ff: Administrative skattesager og deres gennemførelse, Erik Overgaard.

SR-Skat 2002, nr. 3, s. 215 ff: Retssikkerhed i skattestrafferetten – om aktieavancer, Nils Hansen.

TfS 1998.108: Omfanget af erhvervsdrivendes oplysnings- og udleveringspligt, Anders Oreby Hansen.

TfS 1998.799: Bør det være strafbart at lyve for skattevæsenet? Gorm Lund.

TfS 1999.221: Sammenstød mellem skattekontrollovens §§ 13 og 16, Nils Hansen.

UfR 1993B.79 ff: --- med en sigtets retsstilling, Per Lindegaard.

UfR 1995B.138 ff: Forsæt til skatteunddragelse efter skattekontrollovens § 16, stk. 3, Peter Rørdam.

UfR 1997B.1 ff: Gælder menneskerettighederne? Isi Foighel.

UFR 1998B.336 ff: Er det strafbart at få lavet sort arbejde? - om medvirken inden for skattestrafferetten, Gorm Toftegaard Nielsen.

UfR 2000B.382 ff: Selvinkrimineringsforbudet gælder også i skifteretten, Lars Henriksen og Troels Lind Pedersen.

### **BETÆNKNINGER**

Betænkning 1039/1985: Tvangsindgreb uden for strafferetsplejen.

Betænkning 1091/1986: Behandlingen af skatte- og afgiftsstraffesager, der afgøres administrativt.

Betænkning 1159/1989: Ransagning under efterforskning.

Betænkning 1407/2001: Inkorporering af Menneskerettighedskonventioner i Dansk Ret.

### **ANDET**

Anklagemyndighedens Årsberetning 1998-99: Nogle problemstillinger vedrørende behandlingen af skattekontrollovsager, Ole Stigel.

Erhvervsministeriet, Konkurrencestyrelsen 2000: Konkurrenceloven med forarbejder.

Justitsministeriets redegørelse af 19. december 1996: Udviklingen i forvaltningsmyndigheders adgang til privat ejendom uden retskendelse.

Skatteministeriet, marts 1992, Redegørelse om retssikkerhed, Retssikkerhedsbegrebet på skatteområdet.

Skatteministeriets Retssikkerheds udvalg, 30. maj 1995, Skattekontrollovens § 16.

Skatteministeriets Retssikkerheds udvalg, 4. december 1996: Proceduren ved indberetning og påbegyndelse af administrative sager om overtrædelse af skattekontrollovens §§ 13 og 16.

Skatteministeriet, Redegørelse fra Skatteretsrådet juni 1999: Printselvangivelsen – skatteyderens rettigheder og pligter.

Told&Skat Juridisk vejledning: Processuelle regler på Told&Skat's område 2002.