



KØBENHAVNS BYRET DOM

afsagt den 18. december 2023

Sag BS-44034/2021-KBH

Skatteministeriet
(advokat Bodil Marie Søes Petersen)

mod

A
(advokat Kasper Kelm Demant)

Denne afgørelse er truffet af dommer Cecilie Boel Winther, Anette Burkø og Lone Bach Nielsen.

Sagens baggrund og parternes påstande

Retten har modtaget sagen den 17. november 2021.

Sagen angår prøvelse af Landsskatterettens afgørelse af 17. august 2021 for så vidt angår indkomstårene 2007-2010. Ved afgørelsen bestemte Landsskatteretten, at Skattestyrelsens afgørelse af 12. marts 2020 om forhøjelse af As skattepligtige indkomst med i alt 14.867.791 kr. for indkomstårene 2007-2010 bortfaldt som ugyldig.

Skatteministeriet har nedlagt følgende påstand:

Principalt: As skatteansættelser for indkomstårene 2007-2010 hjemvises til realitetsbehandling i Landsskatteretten.

Subsidiært: As skatteansættelser for indkomstårene 2007-2010 hjemvises til fornyet behandling i Skattestyrelsen.

A har nedlagt påstand om frifindelse.

Oplysningerne i sagen

I forbindelse med Projekt Money Transfer modtog SKAT oplysninger om, at A gennem en periode havde haft indtægter fra Ladbrokes i England. SKAT anmodede på den baggrund A om kontoudtog og en redegørelse for bevægelser på hans konto hos Ladbrokes for den pågældende periode.

Om det efterfølgende forløb, herunder med at fremskaffe yderligere oplysninger hos A og banker mv., fremgår følgende af Skattestyrelsens forslag af 19. november 2019 til at ændre As skat:

" ...

I perioden fra den 21. februar 2011 til den 14. april 2011 blev udvekslet 12 mails mellem SKAT og dig med det formål at få et regnskab for spillet på Ladbrokes. Du sendte en del screenshots og regneark udvisende dele af disse transaktioner, herunder hævnninger, indbetalinger, købte og solgte poker chips samt indskud og gevinst ved væddemål hos Ladbrokes. Alle uden saldi. Du sendte også billeder af ind- og udbetalinger på dine bankkonti, som vedrørte Ladbrokes. Andre transaktioner og saldi er udeladt. Du sendte en meget stor fil over pokerhænder spillet af en person med aliaset [REDACTED]. SKAT orienterede dig om, at det fremgår af Ladbrokes hjemmeside, at der er adgang til at trække en fuldstændig transaktionsoversigt via linket "Min konto".

Da det ikke lykkedes at fremskaffe en fyldestgørende dokumentation, meddelte SKAT dig, at sagen blev stillet i bero, da der var truffet beslutning om at danne en gruppe i SKAT, der skulle undersøge mulighederne for dokumentation af spil.

Den 6. januar 2012 blev sagen startet op på ny, og SKAT sendte en anmodning om yderligere oplysninger, herunder regnskab over gevinster og tab ved spil, oplysninger om hvilke pokersites du har spillet på, kontoudtog og dokumentation for bevægelser på Neteller og lignende betalingsmidler på internettet samt oplysninger om udenlandske bankkonti.

Herudover blev du anmodet om en kommentar til en oplysning, som fremgår af internetsiden Highstakesdb.com om spilleren med aliaset [REDACTED], der over nogle år har haft en nettogevinst på spillestedet Full-Tilt på \$ 1,072,656. Anmodningen skyldtes, at en del pokerrelaterede netsider mente at vide, at [REDACTED] er identisk med dig. Den 6. februar 2012 oplyste du telefonisk, at du nu kun manglede de allersidste oplysninger fra banken, og at SKAT snart ville modtage dokumentationen. Du oplyste, at du ikke vidste, hvem [REDACTED] er, men du mente, at det er en israeler. Du henviste også til, at de allerede til Pokernyhederne.com havde oplyst, at det ikke er dig, der anvender dette alias.

Den 13. marts 2012 modtog SKAT en anmodning om aktindsigt fra Jan Schneider fra advokatfirmaet Tommy V. Christiansen. Det blev aftalt, at SKAT ville høre nærmere, når denne anmodning var imødekommet. SKAT imødekom aktindsigtsanmodningen den samme dag, men hørte intet fra hverken advokat Jan Schneider eller dig. SKAT rykkede for svar, men uden resultat.

Den 10. maj 2012 henvendte SKAT sig til Danske Bank og bad om kopi af dine bankkontoudtog, disse blev modtaget den 29. august 2012. Den 7. september 2012 sendte SKAT dig en liste over indbetalinger på dine konti og bad dig om at sende dokumentation for, hvilke indtægter indbetalingerne hidrører fra. Den 18. september 2012 modtog SKAT en ny anmodning om aktindsigt fra din advokat, anmodningen blev imødekommet.

Den 28. september 2012 svarede din advokat Jan Schneider på SKATs skrivelse af 7. september 2012. Advokaten anførte, at da du ikke er erhvervsdrivende, har du ikke gemt bilag og kan ikke redegøre detaljeret for hver enkelt overførsel. Advokaten bemærkede i øvrigt generelt, at der er tale om interne overførsler mellem konti, hushandel og spil på Ladbrokes. Alt sammen noget SKAT burde kunne finde ud af på grundlag af de informationer, SKAT allerede havde.

Den 12. oktober 2012 anmodede SKAT Danske Bank om at fremsende underbilag for en række transaktioner. Den 22. november 2012 forklarede Danske Bank telefonisk, at du og din advokat havde fortalt banken, at du selv ville sende denne dokumentation. Da dette ikke skete, anmodede SKAT igen banken om hjælp. I perioden mellem 26. november og 10. december 2012 modtog SKAT en række oplysninger om transaktioner vedrørende dine konti fra banken.

Da en række af overførslerne til dine konti kom fra bestemte banker, henvendte SKAT sig i december 2012 til Skandinaviska Enskilda Banken (SEB) og til TAKS på Færøerne med henblik på at indhente oplysninger fra EIK Bank. Den 4. januar 2013 modtog SKAT oplysninger fra SEB, og den 9. januar 2013 modtog SKAT oplysninger fra EIK Bank.

Sagsforløbet er beskrevet nærmere i bilag 1.

Den 8. marts 2013 sendte SKAT et forslag til dig om forhøjelse af bl.a. din indkomst ved pokerspil for årene 2006-2011 med i alt 21.184.981 kr. Den 1. maj 2013 udsendte SKAT en afgørelse om denne forhøjelse.

SKAT bad med anmodning af 11. marts 2013 myndighederne i Storbritannien om at fremskaffe oplysninger om omfang og resultater af dit spil hos Ladbrokes. Da du modsatte dig, at SKAT kunne få disse oplysninger, førte anmodningen til en retssag i Storbritannien om retten til at få oplysningerne. SKAT modtog oplysningerne fra de engelske skattemyndigheder den 23. april 2014, oplysningerne vedlægges som bilag 2 og 3.

Det fremgår af oplysningerne fra Ladbrokes, at du havde tre konti på spillersitet, og at der i perioden 1. november 2003 – 29. marts 2012 har været aktivitet med indsættelser, hævnings, køb og salg af pokerchips samt indskud og gevinst ved væddemål på to af kontiene.

Efter en sammenligning mellem de oplysninger, som du har indsendt, og oplysningerne fra Ladbrokes, er som bilag 4 udarbejdet en oversigt over de oplysninger om dine transaktioner med Ladbrokes, som du indsendte til SKAT i perioden 21. februar – 17. marts 2011, og hvilke oplysninger, som du undlod at indsende. Det kan af oversigten konkluderes, at de indsendte oplysninger er selektive og ufuldstændige.

Den 16. marts 2016 stadfæstede Landsskatteretten SKATs afgørelse af 1. maj 2013, og denne stadfæstelse påklagede du til domstolene. I løbet af behandlingen ved domstolen anerkendte Skatteministeriet med proceskrift C af 4. juli 2017, at en mindre del af SKATs forhøjelse ikke fastholdes.

Med dom af 9. maj 2018 hjemviste Retten på Frederiksberg sagen til fornyet behandling ved skattemyndighederne. Retten fandt, at SKATs skøn hvilede på et fejlagtigt grundlag, idet retten fandt det godtgjort, at du har haft skattefrie nettogevinster hos Ladbrokes, og ikke fandt det godtgjort, at du har spillet under aliaset [REDACTED] på Full Tilt.
..."

Den 19. november 2019 udsendte Skattestyrelsen forslag til forhøjelse af As indkomst med 16.571.971 kr. for indkomstårene 2006-2011. Skatteansættelsen var foretaget skønsmæssigt på baggrund af oplysningerne, som Skattestyrelsen havde indhentet fra As danske bank-konti sammenholdt med de oplysninger, som SKAT modtog fra EIK Bank, Ska-dinaviska Enskilda Banken og Ladbrokes. Forhøjelserne blev opgjort som forskellen mellem indsætningerne på As danske konti hid-rørende fra spilfirmaer og bankkonti tilhørende betalingstjenesterne Neteller og Earthport og de udgifter, som A ifølge kontoudtogene for hans danske bankkonti havde afholdt til spilsider, samt de indsætninger som Skattestyrelsen på baggrund af oplysninger fra Ladbrokes havde anset for at hidrøre fra skattefrie spillegevinster. I forslaget til afgørelse var henvist til regnearksopstillinger i bilag 6 og 7, som SKAT udarbejdede på baggrund af oplysninger fra As konti hos Ladbrokes. Herom fremgik blandt andet følgende:

" ...

1.2.1.1 Oplysninger om konti hos Ladbrokes

Oplysningerne fra de engelske skattemyndigheder, som SKAT modtog den 23. april 2014, indeholder myndighedernes analyse af bevægelserne på dine konti hos Ladbrokes samt en kopi af en del af Ladbrokes korrespondance med dig, jf. bilag 2. Af korrespondancen fremgår blandt andet, at du den 10. august 2007 bad om udskrift af alle dine transaktioner med Ladbrokes.

Der fremgår af oplysningerne fra de engelske myndigheder, at du har haft følgende 3 spillekonti hos Ladbrokes:

- ██████████, oprettet 1. november 2003, sidst anvendt 29. marts 2012, konto i danske kroner
- ██████████, oprettet den 29. oktober 2007, sidst anvendt samme dato, konto i danske kroner, intet spil
- ██████████ oprettet 5. november 2007, sidst anvendt 21. november 2010, konto i USD

Informationer om kontiene er vedlagt som bilag 3, herunder oversigter over transaktioner på kontiene ██████████ og ██████████.

Konto under brugernavnet ██████████

SKAT har modtaget oplysninger for kontoen for perioden 1. januar 2006 til 29. marts 2012. Kontoen viser indsættelser og hævnings, køb og salg af poker chips samt indsats på væddemål som følger:

DKR	Fra Eart- hport	Til Eart- hport	Hævet*	Indsat*	Køb poker chips	Salg po- ker chips	Resultat poker chips	Indsats vædde- mål	Gevinst vædde- mål	Resultat væddemål
2006	405.000	576.570	549.359	122.300	534.067	1.155- 858	621.791	0	0	0
2007	74.000	319.970	0	0	62.061	296.869	234.808	12.000	0	-12.000
2011	36.000	0	0	0	36.000	0	-36.000	0	0	0
I alt	515.000	896.540	549.359	122.300	632.128	1.452.727	820.599	12.000	0	-12.000

*Indsættelserne og hævningsene er benævnt "Debit/Credit Card"

Sammentællingerne fremgår af bilag 6, hvor de modtagne oplysninger er opstillet i regneark.

En afstemning af oplysningerne fra Ladbrokes til kontoudtogene for dine Danske Bank-konti ██████████, ██████████, ██████████ og ██████████ viser, at flere overførsler til og fra ██████████-kontoen ikke kan genfindes i kontoudtogene fra Danske Bank. Disse beløb er markeret med rødt i vedlagte regneark (bilag 6). Der er tale om hævnings fra ██████████-kontoen på 176.760 kr. i marts 2006, og om indsættelser på kontoen på 25.900 kr. i perioden marts-april 2006, dvs. en nettohævning fra ██████████ kontoen på 150.860 kr. som ikke ses at være gået ind på dine konti i Danske Bank.

Det oplyses fra de engelske myndigheder, at de køb af sag af poker chips fra kontoen, som vises på kontoopgørelserne, ikke viser de egentlige beløb, som bliver indskudt ved poker bordene. Ladbrokes har oplyst til de engelske myndigheder, at de købte poker chips indgår i en virtuel "Wallet", og herfra kan de benyttes til pokerspil. Fra denne "Wallet" kan spilleren vælge at indsætte værdien af poker chipsene på sin konto igen på et ønsket tidspunkt.

Man kan således købe og sælge poker chips uden at de pågældende poker chips har været anvendt til at spille poker. I mangel af oplysninger om dine pokerspil forudsættes det imidlertid, at de køb og salg af poker chips, som har fundet sted, afspejler dine indsatser og gevinster ved pokerspil på Ladbrokes.

De gevinster og tab ved køb og salg af poker chips, som kan opgøres for de enkelte år, viser således ikke nødvendigvis de gevinster og tab ved pokerspil, som du har realiseret de pågældende år. Men handelen med poker chips vurderes overordnet at vise de gevinster og tab ved spillet, som du har realiseret i perioden, da der sker løbende køb og salg. Der kan være tale om enkelte periodeforskydninger ved årsskifte, men da Skattestyrelsen ikke er i besiddelse af en eksakt opgørelse over dine pokerspil, vurderes køb og salg af poker chips at udgøre et tilstrækkeligt grundlag for en opgørelse af dine gevinster og tab ved pokerspil for de pågældende år.

Resultatet fra [REDACTED]-kontoen af dine køb og salg af poker chips samt din indsats i væddemål kan opgøres således:

2006: gevinst	621.791 kr.
2007: gevinst	222.808 kr.
2011: tab	<u>-36.000 kr.</u>
I alt	808.599 kr.

Det fremgår desuden af oplysningerne fra Ladbrokes, at der på [REDACTED]-kontoen indsættes penge fra og overføres penge til Earthport, den første transaktion fra Earthport til [REDACTED]-kontoen er sket 16. maj 2006. Du har ikke fremsendt kontoudtog for din konto hos Earthport.

I forbindelse med behandlingen af din sag for Retten på Frederiksberg er det oplyst, at Earthport er en virksomhed, som tilbyder online betalingsystemer. Earthport PLC er baseret i Storbritannien og er ejet af et selskab, som er børsnoteret i London. Se endvidere om Earthport nedenfor i afsnit 1.2.2 om overførsler fra EIK Bank.

Det fremgår af kontoudtogene for [REDACTED]-kontoen, at der er et stort sammenfald mellem de beløb, som løbende er indsat på kontoen med kreditkort og fra Earthport, og de beløb som er anvendt til køb af poker chips. Det fremgår ligeledes, at der er et stort sammenfald mellem de løbende indtægter ved salg af poker chips på kontoen og hævningerne med kreditkort samt overførsler til Earthport.

Konto under brugernavnet [REDACTED]
SKAT har modtaget registreringsoplysninger for kontoen.

Din rådgiver har under sagens behandling for Landsskatteretten oplyst, at der ikke er tale om en spillekonto med brugernavnet [REDACTED], men alene et spillealias som knytter sig til kontiene [REDACTED] og [REDACTED]. Denne oplysning underbygges dog ikke af kontoens registreringsoplysninger.

Konto under brugernavnet [REDACTED]

SKAT har modtaget oplysninger fra kontoen for perioden 5. november 2007 til 21. november 2010.

Kontoen viser indsættelser og hævnings, køb og salg af poker chips samt indsats og gevinst ved væddemål som følger:

USD	Fra Neteller	Til Neteller	Hævet*	Køb poker chips	Salg poker chips	Resultat poker chips	Indsats væddemål	Gevinst væddemål	Resultat væddemål
2007	248.500	6.000	181.000	102.500	101.000	-1.500	0	0	0
2008	1.284.000	5.301	1.616.600	1.044.200	1.322.101	277.901	0	0	0
2009	1.104.000	0	648.610	1.104.000	648.610	-455.390	0	0	0
2010	193.666	6.470	349.500	55.400	345.851	290.451	402.069	273.922	-128.147
I alt	2.830.166	17.771	2.795.710	2.306.100	2.417.562	111.462	402.069	273.922	-128.147

*Hævningerne er benævnt "Manuel adjustment"

Sammentællingerne fremgår af bilag 7, hvor de modtagne oplysninger er opstillet i regneark.

Overførsler fra Ladbrokes-kontoen [redacted] til dine danske bankkonti er sket med:

2007: USD 181.000 / 985.645 kr.
 2008: USD 1.616.600/ 8.242.463 kr.
 2009: USD 648.610 / 3.473.360 kr.
 2010: USD 349.500 / 1.966.172 kr.
 I alt: USD 2.795.710/ 14.667.640 kr.

Kursen ved omregningen til danske kroner er Nationalbankens gennemsnitskurs for de pågældende år.

De hævnings, som du har foretaget på [redacted]-kontoen, stemmer overens med indsættelserne fra Ladbrokes på dine Danske Bank-konti. Når der ikke er helt overensstemmelse mellem tallene ovenfor og de tal, som i skemaet i afsnit 1.2 viser indsættelser fra Ladbrokes Trustee for de pågældende år, skyldes det dels kursforskelle og dels, at enkelte beløb er trukket på din [redacted]-konto ultimo december i et år for først at blive indsat på din Danske Bank-konto primo januar i det efterfølgende år, se bilag 7 sammenholdt med bilag 5.

Resultatet fra [redacted]-kontoen af dine køb og salg af poker chips samt af din indsats og gevinst fra væddemål kan opgøres således:

2007: tab USD -1.500 / -8.168 kr.
 2008: gevinst USD 277.901 / 1.416.917 kr.
 2009: tab USD -455.390/ -2.438.651 kr.
 2010: gevinst USD 162.304 / 913.069 kr.
 I alt USD -16.685 / -166.833 kr.

Det fremgår af kontoen [REDACTED] at du overfører penge til og fra online betalingstjenesten Neteller. Neteller ejes af det britisk baseret selskab Optimal Payments PLC. Transaktionerne med Neteller fremgår ikke på dine danske konti, og SKAT har ikke, trods opfordringer hertil, modtaget kontoudtog fra dig for din konto hos Neteller.

Overførsler fra Neteller til Ladbrokes kontoen [REDACTED] er sket med:

2007:	USD 242.500 / 1.320.546 kr.
2008:	USD 1.278.699 / 6.519.627 kr.
2009:	USD 1.104.000 / 5.912.011 kr.
2010:	USD 187.196 / 1.053.103 kr.
I alt	USD 2.812.395/14.805.287 kr.

Det fremgår af kontoudtogene for kontoen [REDACTED], at der er et stort sammenfald mellem de beløb, som du overfører til kontoen fra Neteller, og beløb anvendt til køb af poker chips. Det fremgår ligeledes, at der er et stort sammenfald mellem indtægter ved salg af poker chips på kontoen og overførsler til dine danske bankkonti. Det er således bruttoindtægterne ved dine køb og salg af poker chips, som bliver overført til dine danske bankkonti. Hvor beløbene, som overføres til kontoen [REDACTED] fra Neteller, stammer fra, har Skattestyrelsen ikke oplysninger om.
..."

Den 24. januar 2020 blev der afholdt møde i Skattestyrelsen, hvor A var repræsenteret af sine advokater. På mødet blev Skattestyrelsens forslag af 19. november 2019 til As skatteansættelse drøft-tet.

A afgav ved mail af 31. januar 2020 til Skattestyrelsen skriftlige bemærkninger til Skattestyrelsens forslag til afgørelse. Det anførtes blandt andet, at Skattestyrelsens skøn ikke fandtes retvisende, og at skønnet burde lempes i lyset af, at skønsmomenterne var meget usikre. Endvidere an-førtes følgende:

" ...

Forslaget stiller A i den værst mulige situation, idet man skønner, at alle indbetalinger i 2006 og 2007 må relatere sig til nettotabet, som måske har fundet sted i 2009, men som lige så vel kan være udtryk for tidligere indbetalinger, eller for at As har ladet et beløb stå på sin pokerkonto til udbetaling i 2010, hvor der ses et overskud.

..."

Den 12. marts 2020 traf Skattestyrelsen afgørelse i overensstemmelse med forslaget af 19. november 2019.

A påklagede den 25. marts 2020 Skattestyrelsens afgørelse til Landsskatteretten.

I anledning af klagen afholdt Skatteankestyrelsen møde med As advokat den 1. oktober 2020. Det anførtes igen fra As side, at Skattestyrelsen skøn ikke tog tilstrækkelig højde for usikkerheden ved udøvelse af skønnet.

Ved brev af 16. oktober 2020 afgav A supplerende indlæg til Skatteankestyrelsen, hvor han blandt andet redegjorde for, at tvisten angik, i hvilket omfang A havde godtgjort, at hans indtægter i perioden stammede fra spil på Ladbrokes eller andre skattefrie sider. Endvidere fremgår følgende om As opfattelse af, at den bevisusikkerhed, som det af Skattestyrelsen udøvede skøn var behæftet med, ikke burde komme A til skade:

" ...

Det gøres gældende, at det udøvede skøn i den indklagede afgørelse, jf. bilag 1, på alle måder stiller A mest ugunstigt. Skønnet er udøvet efter en opgørelse af indsætninger og udbetalinger fra pokersiderne, hvilket – erkendt af Skattestyrelsen – ikke er en præcis måde at lave skønnet på. Der bør således anvendes en tilbageholdenhed ved skønsudøvelse, hvor tvivl kommer A til gode. Ellers synes skønnet ikke udøvet i overensstemmelse med den lovmæssige ramme om skønsmæssige forhøjelser.

Det bemærkes, at nuværende skønresultat beskatter As af, hvad han maksimalt kan have haft af skattepligtige pokerindtægter. Dette er ikke saglig skønsudøvelse. Skattestyrelsen er forpligtet til at fremkomme med det mest sandsynlige skønresultat, og når der er en betragtelig usikkerhed om forudsætningerne, bør skønresultatet i det mindste afspejle en harmonisk forudsætningsanvendelse, hvor man i udgangspunktet lader tvivlen komme As til gode, sådan at A retteligt beskattes af, hvad han mindst har haft af skattepligtige pokerindtægter. ..."

Skattestyrelsen afgav den 12. november 2020 bemærkninger til As supplerende indlæg. Skattestyrelsen anførte blandt andet, at skønnet over As pokerindtægter byggede på dokumenterede indtægter og udgifter fra As konti i Danske Bank samt på oplysninger fra EIK Bank, Skandinaviska Enskilda Banken og Ladbrokes om, at indtægterne kom fra spilrelaterede tjenester. Ved opgørelsen af de skattefrie indtægter fra spil hos Ladbrokes var spilleindtægterne opgjort som differencen mellem køb og salg af pokerchips. Der var på den baggrund efter Skattestyrelsens opfattelse ikke tale om frie skøn men om underbyggede skøn.

Den 16. december 2020 efterspurgte Skatteankestyrelsen As bankkontoudtog. I den forbindelse konstaterede Skattestyrelsen, at 9 ud af 20 filer med bankkontoudtog var beskadiget, så de ikke kunne åbnes.

Under klagesagen i Landsskatteretten blev det konstateret, at As ikke havde modtaget de komplette bilag 6 og 7 i forbindelse med parts-høringen over forslag til ændring af hans skatteansættelse den 19. november 2019. Bilag 6 og 7 indeholdt Skattestyrelsens regnearksopstillinger af de oplysninger, styrelsen havde modtaget fra Ladbrokes om transaktioner for As to spillekonti hos Ladbrokes. Oplysningerne dannede grundlag for opgørelsen af As skattefrie indtægter, der var fra-gået i opgørelsen af den nettoindkomst, som han var blevet beskattet af. Fejlen bestod i, at A alene havde modtaget sammentællingerne for 2006 (bilag 6) og 2007 (bilag 7), og var opstået i forbindelse med konvertering af bilagene fra excel-format til pdf-filer, hvor kun den første fane i excel-arket var blevet konverteret og medsendt.

Skatteankestyrelsen sendte den 5. januar 2021 de komplette regneark i bilag 6 og 7 til As advokat.

A indgav herefter bemærkninger til det nye materiale ved brev af 19. januar 2021. A anførte blandt andet, at det nu stod klart, at Skattestyrelsens metode var usikker, og at der burde ske en lempelse i forbindelse med opgørelse af skønsresultatet. Endvidere gjorde A gældende, at Skattestyrelsens afgørelse af 12. marts 2020 var ugyldig som følge af manglende partshøring. Herom er anført følgende:

"...

Ved en gennemgang af disse nye dokumenter, kan det konstateres, at Skattestyrelsens metode med at udregne skattefrie gevinster fra Ladbrokes på baggrund veksling af pokerchips, uomtvisteligt er forkert.

Som det ses af bilag 6, s. 1-10, har A i 2006 købt pokerchips for kr. 534.067,15 og solgt pokerchips for kr. 1.1155.857,87. På den baggrund udregner Skattestyrelsen at der har været gevinster fra Ladbrokes i 2006 på kr. 621.790,72.

I denne beregning er ilagt to forudsætninger, som jeg tidligere har kritiseret. For det første at As beholdning af poker-chips ved indgangen af indkomståret 2006 var 0. For det andet, at As beholdning af pokerchips ved udgangen af indkomståret 2006 var 0.

At Skattestyrelsen ilægger forudsætningen om, at As beholdning af pokerchips ved indgangen af indkomståret 2006 var 0, stiller A i den mest ufordelagtige situation,

nemlig at han alene godskrives senere gevinster ved opgørelsen af, hvor stor en del af overførslerne fra Ladbrokes der er skattefri.

At Skattestyrelsen ilægger forudsætningen om, at As beholdning af pokerchips ved udgangen af indkomståret 2006 var 0, stiller også A i den mest ufordelagtige situation, nemlig at kumulerede gevinster i han pokerwallet pr. 31. december 2006 først medregnes som skattefri pokergevinst i et senere indkomstår, når de cashes.

De nu fremlagte dokumenter viser da også, at Skattestyrelsens forudsætning om, at As beholdning af pokerchips ved udgangen af indkomståret 2006 var 0 ikke er fysisk mulig. Det ses af bilag 6, s. 11, vel at mærke den del af bilaget, der ikke har været partshørt om, og vi således først er gjort bekendt med nu, at As i perioden fra den 2. januar 2007 til den 13. januar 2007 casher pokerchips fra sin wallet for i alt kr. 157.628,50. Man kunne med rette spørge Skattestyrelsen, hvordan A har genereret denne mængde pokerchips, hvis han nu dokumenteret ikke har tilført pokerchips til sin wallet, og hvis hans beholdning var 0 ved indkomstårets begyndelse?

Det kan endvidere af de nye dokumenter konstateres, at det af Skattestyrelsen anførte i afgørelsen, jf. bilag 1, s. 24, 5. afsnit, ikke er korrekt. Således anfører Skattestyrelsen at saldoen på [REDACTED]-kontoen er nul ved starten af år 2009 og nul igen ved udgangen af år 2009.

Som jeg forstår de nu fremkomne bilag 7, s. 18, var balancen på [REDACTED]-kontoen \$60.000 ultimo 2008. Den kan således ikke have være 0 primo 2009.

Balancen er ganske vist nul ultimo 2009, jf. bilag 7, men det synes alene at være udslag af, at Skattestyrelsen har nulstillet balancen primo 2009.

Skattestyrelsen anfører samme sted, at der således ikke kan være overført beløb til 2010. Dette postulat giver ikke mening, når Skattestyrelsen ikke kender indholdet af As pokerwallet, tilknyttet spillekontoen.

Det fastholdes, at der ved et så usikkert skønsgrundlag bør ilægges en lempelse ved opgørelse af skønsresultatet.

... ..

I supplement til de tidligere anførte anbringender, gøres det gældende at Skattestyrelsens afgørelse af 12. marts 2020, jf. bilag 1, er ugyldig som følge af manglende partshøring.

Subsidiært gøres det gældende, at Skattestyrelsens afgørelse af 12. marts 2020, jf. bilag 1, er ugyldig for så vidt angår de beløb, der er opgjort i dokumenterne, der ikke er partshørt om.

...”

Skattestyrelsen indgav den 28. januar 2021 bemærkninger vedrørende de komplette bilag 6 og 7 og henviste til, at de delbilag, som fejlagtigt ikke var vedlagt forslaget, var sammentællinger af oplysninger, som var A bekendt via det udsendte bilag 3, som var informationerne fra de engelske myndigheder om As tre konti hos Ladbrokes, [REDACTED], [REDACTED] og [REDACTED], og bevægelserne herpå. Skattestyrelsen afviste på den baggrund, at der var tale om en manglende partshøring, som kunne have betydning for afgørelsens gyldighed. Skattestyrelsen redegjorde endvidere for, at formålet med regnearkene i bilag 6 og 7 var at opgøre saldoer for bevægelserne inden for de enkelte år, hvorfor der ikke blev overført beløb fra det ene år til det andet. Skattestyrelsen anførte afslutningsvis følgende:

" ...

Skattestyrelsens metode med at udregne As skattefri gevinster fra Ladbrokes på baggrund af veksling af poker chips er med stor sandsynlighed ikke fuldstændig korrekt. Men overordnet vurderes denne metode at give et korrekt samlet resultat for årene af de realiserede gevinster og tab ved pokerspil, og en nogenlunde korrekt opgørelse for de enkelte år, idet der sker løbende køb og salg. Der kan naturligvis være mindre forskydninger mellem årene grundet eventuelle beholdninger As i poker wallet over årsskifte, men uden information om bevægelserne i poker wallet er det ikke muligt at opgøre gevinster og tab for de pågældende år fuldstændig korrekt.

..."

A afgav ved mail af 10. februar 2021 yderligere indlæg til Skatteankestyrelsen og anførte blandt andet, at der ikke var enighed om, at den af Skattestyrelsen anvendte metode gav et korrekt samlet resultat for årene, og selv hvis den gjorde, var periodiseringen ikke blot en ligegyldig ting, idet det kunne have betydning for renter, straf og As muligheder for reelt at forsvare sig mod den ekstreme beskatning af hans person.

Den 17. august 2021 traf Landsskatteretten afgørelse vedrørende indkomstårene 2006-2011, herunder bestemte Landsskatteretten, at Skattestyrelsens afgørelse af 12. marts 2020 vedrørende skatteansættelse af As skattepligtige indkomst i indkomståret 2006 hjemvistes, og at Skattestyrelsens skatteansættelse i indkomstårene 2007-2010 bortfaldt som ugyldig. Af Landsskatterettens begrundelse er vedrørende sidstnævnte anført følgende:

" ...

Landsskatterettens afgørelse

...

Indkomstårene 2007-2010

Det følger af skatteforvaltningslovens § 19, stk. 1 og 2, at skatteforvaltningen forinden der træffes en afgørelse, skal udarbejde en sagsfremstilling. Sagsfremstillingen skal indeholde en redegørelse for de oplysninger, som er tillagt betydning for den påtænkte afgørelse.

Ligeledes følger det af skatteforvaltningslovens § 20, stk. 1, at hvis skatteforvaltningen agter at træffe en afgørelse om ansættelse af indkomstskat på et andet grundlag end det, der er oplyst til told- og skatteforvaltningen, skal den skattepligtige underrettes om den påtænkte afgørelse.

Partshøring er en forvaltningsretlig garantiforskrift, og manglende overholdelse vil bevirke ugyldighed, hvis det ikke kan godtgøres, at manglen er konkret uvæsentlig.

Skattestyrelsen sendte forslag til afgørelse den 19. november 2019 og afgørelse 12. marts 2020.

Det er konstateret, at der ved fremsendelse af Skattestyrelsens forslag manglede et betydeligt antal sider af bilag 6 og bilag 7, der ligger til grund for de påklagede forhøjelser af klagerens skattepligtige indkomst.

Skattestyrelsen har den 29. januar 2021 oplyst til Skatteankestyrelsen, at bilagene 6 og 7 blev fremsendt i deres helhed, med de manglende sider, i forbindelse med fremsendelse af afgørelsen. Skattestyrelsen har oplyst, at der dog ikke kan fremlægges bevis herfor. Klagerens repræsentant har bestridt, at de manglende sider skulle være modtaget sammen med afgørelsen.

Klagerens repræsentant har til bilagene 6 og 7 bemærket, at der ikke er sket partshøring og klageren ikke er enig i Skattestyrelsens opgørelse af tallene, samt opgørelsen af den samlede forhøjelse for hvert af de påklagede indkomstår.

Landsskatteretten finder det ikke godtgjort, at Skattestyrelsen har foretaget korrekt partshøring over bilagene 6 og 7, som danner grundlag for Skattestyrelsens forslag og senere afgørelse.

Den påklagede afgørelse lider således af en mangel, der vedrører en garantiforskrift.

Bilagene 6 og 7 indeholder oplysninger, som ved udsendelsen af forslaget var tillagt betydning for den påtænkte afgørelse.

Skattestyrelsen har under klagesagen videre oplyst, at en betydelig mængde bilag med klagerens kontoudtog, som har indgået i grundlaget for den påklagede afgørelse, er beskadigede og ikke længere kan åbnes.

Samlet set har klagerens mulighed for at kontrollere og anfægte grundlaget for den påklagede afgørelse været væsentligt begrænset, som følge af manglende partshøring og fejl ved journalisering af kontooplysninger.

Skattestyrelsen findes herefter ikke at have godtgjort, at den manglende partshøring har været konkret uvæsentlig.

Skattestyrelsens afgørelse for indkomstårene 2007-2010 bortfalder herefter som ugyldig.
....”

Det er Landsskatterettens afgørelse for så vidt angår indkomstårene 2007-2010, der er indbragt for retten i denne sag.

A har under retssagen påpeget følgende oplysninger i Skattestyrelsens regneark i bilag 6 og 7, der ikke passer med de tilsvarende po-steringer i Ladbrokes-materialet:

1. Af Skattestyrelsens bilag 6 fremgår, at A den 14. oktober 2006 foretog et salg af pokerchips for 23.120,53 kr. Den pågældende transaktion fremgår ikke af Skattestyrelsens bilag 3.
2. Den 27. februar 2008 fremgår et køb af pokerchips på 24.000 \$, der bringer balancen i 0 på Skattestyrelsens bilag 3. Den tilsvarende transaktion i Skattestyrelsens bilag 7 bringer balancen i -60.000 \$.
3. Den 26. marts 2008 fremgår et "cash in" af poker chips, der bringer balancen i 62.000 \$ på Skattestyrelsens bilag 3. Den tilsvarende transaktion i Skattestyrelsens bilag 7 bringer balancen i -57.000 \$.
4. Af Skattestyrelsens bilag 6 fremgår en postering på 3.000 kr. den 26. marts 2008. Posteringen kan ikke genfindes i Skattestyrelsens bilag 3.
5. Den 21. juni 2008 fremgår et "cash in" af pokerchips, der bringer balancen i 30.600 \$ på Skattestyrelsens bilag 3. Den tilsvarende transaktion i Skattestyrelsens bilag 7 bringer balancen i -29.400 \$.
6. Den 15. maj 2009 fremgår et "cash in" af pokerchips, der bringer balancen i 37.100 \$ på Skattestyrelsens bilag 3. Den tilsvarende transaktion i Skattestyrelsens bilag 7 bringer balancen i 0.
7. Den 22. februar 2010 fremgår en "manual adjustment" (hævning) på 22.000 \$, der bringer balancen i 0 på Skattestyrelsens bilag 3. Den tilsvarende transaktion i Skattestyrelsens bilag 7 bringer balancen i -22.000 \$.

Skatteministeriet har i støttebilag 2 opstillet de tal, A har anfægtet, således:

Ad punkt 1:

" ...

Oplysninger fra Ladbrokes (E 294):

08/12/2006 10:34	46000	Deposit	EarthPort		160327893	46057.30
04/10/2006 16:39	-23100	Withdrawal	EarthPort		157858783	57.30
04/10/2006 16:38	23120.53	Transfer		Cash in poker chips -		23157.30
03/10/2006 15:37	-22800	Withdrawal	EarthPort		157821878	36.77
03/10/2006 15:36	22820.46	Transfer		Cash in poker chips -		22836.77
02/10/2006 15:24	-21000	Withdrawal	EarthPort		157787330	16.31
02/10/2006 15:24	21016.23	Transfer		Cash in poker chips -		21016.31

Skattestyrelsens regneark (E 457):

02-10-2006	-21.000,00	Withdrawal	EarthPort		-20.999,92		-21.000,00			-337.148,87			-316.148,95
02-10-2006	21.016,23	Transfer		Cash in poker chips -	16,31					-337.148,87	21.016,23		-337.165,18
03-10-2006	-22.800,00	Withdrawal	EarthPort		-22.783,69		-22.800,00			-359.948,87			-337.165,18
03-10-2006	22.820,46	Transfer		Cash in poker chips -	36,77					-359.948,87	22.820,46		-359.985,64
04-10-2006	-23.100,00	Withdrawal	EarthPort		-23.063,23		-23.100,00			-383.048,87			-359.985,64
14-10-2006	23.120,53	Transfer		Cash in poker chips -	57,30					-383.048,87	23.120,53		-383.106,17
08-12-2006	-46.057,30	Transfer		Purchase poker chips -	-46.000,00					-383.048,87	46.057,30		-337.048,87

..."

Ad punkt 3:

"...

Oplysninger fra Ladbrokes (E 279):

01/04/2008 22:06	8000	Deposit	Neteller						8000
26/03/2008 17:17	-62000	Manual adjustment		Electronic withdrawal at customer request -					0
26/03/2008 11:14	62000	External System transfer into OpenBet		Cash in poker chips					62000
23/03/2008 15:44	-3000	External System transfer out of Openbet		Purchase poker chips					0
13/03/2008 16:09	-2000	External System transfer out of Openbet		Purchase poker chips					3000

Skattestyrelsens regneark (E 456-457):

13-03-2008	8.000,00	Deposit	Neteller		-57.000,00	8.000,00		-92.100,00				-35.100,00
26-03-2008	-62.000,00	Manual adjustment		Electronic withdrawal at customers request	-119.000,00		62.000,00	-154.100,00				-35.100,00
26-03-2008	62.000,00	External System transfer into OpenBet		Cash in poker chips	-57.000,00			-154.100,00		62.000,00		-97.100,00
26-03-2008	-3.000,00	External System transfer out of Openbet		Purchase poker chips	-60.000,00			-154.100,00	3.000,00			-94.100,00
01-04-2008	-6.000,00	External System transfer out of Openbet		Purchase poker chips	-66.000,00			-154.100,00	6.000,00			-88.100,00

..."

Ad punkt 6:

"...

Oplysninger fra Ladbrokes (E 256):

Date	Amount	Sort	Payment Type	Description	Balance
15/05/2009 14:07	-17100	Manual adjustment		Electronic withdrawal at customer request -	0
15/05/2009 14:06	-20000	Manual adjustment		Electronic withdrawal at customer request -	17100
15/05/2009 12:46	37100	External System transfer into OpenBet		Cash in poker chips	37100

Skattestyrelsens regneark (E 484):

Date	Amount	Sort	Payment Type	Description	Balance	Fra Neteller	Hævet	Saldo	Købte	Solgte	Saldo
15-05-2009	-17.100,00	Manual adjustment		Electronic withdrawal at customers request	-17.100,00		17.100,00	44.490,00			61.590,00
15-05-2009	-20.000,00	Manual adjustment		Electronic withdrawal at customers request	-37.100,00		20.000,00	24.490,00			61.590,00
15-05-2009	37.100,00	External System transfer into OpenBet		Cash in poker chips	0,00			24.490,00		37.100,00	24.490,00

..."

Ad punkt 7:

" ...

Oplysninger fra Ladbrokes (E 245):

Date	Amount	Sort	Payment Type	Description	Balance
22/02/2010 15:06	-22000	Manual adjustment		Electronic withdrawal at customer request -	0
22/02/2010 15:05	-30000	Manual adjustment		Electronic withdrawal at customer request -	22000
22/02/2010 13:03	52000	External System transfer into OpenBet		Cash in poker chips	52000

Skattestyrelsens regneark (E 492-493):

Date	Amount	Sort	Payment Type	Description	Balance	Fra/til Neteller	Hævet	Saldo	Købte	Solgte	Saldo	Sats	Gevinst	Saldo
22-02-2010	-22.000,00	Manual adjustment		Electronic withdrawal at customers request	-22.000,00		22.000,00	-249.000,00			-227.000,00			0,00
22-02-2010	-30.000,00	Manual adjustment		Electronic withdrawal at customers request	-52.000,00		30.000,00	-279.000,00			-227.000,00			0,00
22-02-2010	52.000,00	External System transfer into OpenBet		Cash in poker chips	0,00			-279.000,00		52.000,00	-279.000,00			0,00

Parternes synspunkter

Skatteministeriet har i dets påstandsdokument anført:

" ...

3. ANBRINGENDER

Skattestyrelsen begik en partshøringsfejl, da styrelsen udsendte sit forslag til afgørelse den 19. november 2019 (bilag 6), idet Skattestyrelsens bilag 6-7 (regnearksopstillingerne), der henvises til i forslaget til afgørelse, som følge af en konverteringsfejl fra Excel til pdf-format ikke var vedlagt i deres helhed.

Skatteministeriet gør til støtte for den **principale påstand** i første række gældende, at Skattestyrelsens partshøringsmangel blev afhjulpet ved Landsskatterettens partshøring af A, jf. afsnit 3.1 nedenfor. I anden række gør ministeriet gældende, at partshørings-manglen er konkret uvæsentlig, og at Skattestyrelsens afgørelse derfor ikke er ugyldig, jf. afsnit 3.2 nedenfor. I samme forbindelse gøres det gældende, at fejlen ved journalisering af As bankkontoudtog ikke udgør en partshøringsmangel – og under alle om-stændigheder er den konkret uvæsentlig for sagens afgørelse, jf. afsnit 3.2.2 nedenfor.

Til støtte for den **subsidiære påstand** gør Skatteministeriet gældende, at selv *hvis* Skattestyrelsens partshøringsfejl måtte føre til ugyldighed, er retsvirkningen ikke, at afgørelsen bortfalder, men at sagen hjemvises til fornyet behandling.

3.1 Den mangelfulde partshøring er blevet repareret ved Landsskatterettens partshøring

Da Skattestyrelsen udsendte sit forslag til afgørelse den 19. november 2019 (bilag 6), var styrelsens regnearksopstillinger af de oplysninger fra Ladbrokes, der henvises til i forslaget, som følge af en konverteringsfejl fra Excel til pdf-format ikke vedlagt i deres helhed.

Den mangelfulde partshøring, som er konkret uvæsentlig for sagens afgørelse, jf. afsnit 3.2 nedenfor, blev afhjulpet ved, at As under Landsskatterettens behandling af klagesagen blev parts-hørt om bilagene i deres helhed (bilag 8 og bilag 17), jf. herved f.eks. Højesterets dom af 7. september 2023 i sag BS-33581/2022-HJR, UfR 2001.809 H og UfR 2009.509 Ø. Det følger således af denne retspraksis, at klageinstansen ved sin sagsbehandling kan afhjælpe formelle mangler, og at spørgsmålet om sådanne mangler derfor skal bedømmes i forhold til klageinstansens afgørelse.

Det er ubestridt, at A under Landsskatterettens klagebehandling blev partshørt om Skattestyrelsens bilag 6-7 i deres helhed. Han fremkom endvidere med sine bemærkninger til bilagene den 19. januar 2021 (bilag 18), og disse bemærkninger fremkom altså ca. 7 måneder før, at Landsskatteretten traf afgørelse i sagen.

Det bemærkes, at A i sine bemærkninger hoved-sageligt kommenterede på den del af Skattestyrelsens bilag 6, som han faktisk var blevet partshørt om i forbindelse med forslaget til afgørelse, (vedrørende 2006 for så vidt angår "██████-kontoen" og vedrørende 2007 for så vidt angår "██████-kontoen"). Han fandt imidlertid ikke dengang anledning til at kommentere på de mangelfulde bilag, herunder at bilagene åbenlyst var mangelfulde.

A kommenterede derudover på to konkrete dele af Skattestyrelsens bilag 6-7, som han ikke tidligere var blevet partshørt over (bilag 18, side 1, 4. afsnit og side 2, sidste afsnit). Bemærkningerne havde imidlertid ikke karakter af nye indholdsmæssige indsigelser, men var derimod blot bemærkninger – med konkrete taleksempler – til støtte for hans indsigelse til forslaget til afgørelse om, at Skattestyrelsens metode med at opgøre de skattefrie gevinster fra Ladbrokes som forskellen mellem køb og salg af pokerchips, var forkert, og at det konkrete skøn derfor burde lempes (bilag 9).

As bemærkninger til de dele af Skattestyrelsens bilag 6-7, som han ikke tidligere var blevet partshørt over, indeholder således reelt ikke andre indsigelser, end dem han allerede fremkom

med i sine bemærkninger til Skattestyrelsens forslag til afgørelse (bilag 9). Han indsendte heller ikke nye oplysninger eller dokumentation i forbindelse med partshøring over de komplette bilag 6-7.

Skattestyrelsen kom herefter for Landsskatteretten med sine bemærkninger, ligesom A fremkom med yderligere bemærkninger, og Landsskatteretten gennemførte således en "fuld" partshøring af A under klagesagsbehandlingen. A havde dermed mulighed for både at gennemgå, kontrollere og kommentere på alle de oplysninger og bilag, herunder styrelsens bilag 6-7, som Skattestyrelsen traf sin afgørelse på baggrund af.

Ved denne partshøring afhjalp Landsskatteretten således Skattestyrelsens partshøringsmangel, idet A fik uindskrænket mulighed for at kommentere på de bilag, han ikke tidligere var blevet partshørt om. Den retlige konsekvens i en sådan situation er derfor ikke, at Skattestyrelsens afgørelse er ugyldig, men derimod at mangelen anses for afhjulpet ved Landsskatterettens sagsbehandling, jf. f.eks. Højesterets dom af 7. september 2023 i sag BS-33581/2022-HJR.

Ombudsmanden har i overensstemmelse hermed udtalt i FOB-2021-14, at spørgsmålet om ugyldighed af den trufne afgørelse i en given sag, skal vurderes i forhold til sagen, som den foreligger på tidspunktet for *rekursmyndighedens* afgørelse. Formålet med partshøringsbestemmelsen er nemlig at sikre, at der træffes en *korrekt* administrativ afgørelse, hvor partens synspunkter og muligt dokumentationsmateriale tages i betragtning.

Det er derfor forkert, at Landsskatteretten fandt, at Skattestyrelsens afgørelse, for så vidt angik indkomstårene 2007-2010, var ugyldig – og med den følge, at afgørelsen helt faldt bort. Det bemærkes i den sammenhæng, at Landsskatteretten slet ikke forholdt sig til betydningen af, at der faktisk var gennemført en "fuld" partshøring af As under klagesagsbehandlingen.

Sagen bør derfor hjemvises til realitetsbehandling ved Landsskatteretten.

3.2 Skattestyrelsens afgørelse af 12. marts 2020 (bilag 5) er ikke ugyldig

Skattestyrelsens partshøringsmangel er under alle omstændigheder konkret uvæsentlig for afgørelsens rigtighed, og også derfor er Skat-

testyrelsens afgørelse ikke ugyldig. Sagen skal derfor også af denne grund hjemvises til realitetsbehandling hos Landsskatteretten.

Det følger af fast retspraksis, at en partshøringsmangel ikke i sig selv er ensbetydende med, at en afgørelse er ugyldig. Det vil alene være tilfældet, hvis den mangelfulde partshøring kan anses for at have været konkret væsentlig for afgørelsens rigtighed, jf. f.eks. UfR 2005.569 H og UfR 2002.1399 H, hvor det ikke medførte ugyldighed, at der slet ikke var foretaget partshøring, da den manglende partshøring fandtes at være uden betydning for rigtigheden af afgørelsen.

Vurderingen af, om en partshøringsmangel – eller en anden formel mangel – fører til afgørelsens ugyldighed, beror altså i henhold til fast retspraksis på, om manglen må anses for at have haft betydning for afgørelsens udfald, hvilket netop ikke er tilfældet i den foreliggende sag.

Skattestyrelsens forslag til afgørelse om forhøjelse af As skatteansættelser for de omhandlede indkomstår var vedlagt en række bilag, som styrelsen henviste til i forslaget til afgørelse, herunder styrelsens bilag 3 (retssagens bilag 7, side 20-86, som er Ladbrokes' oversigter over As transaktioner fordelt på hans to konti, "██████████" og "██████████". Oplysningerne er indhentet fra de engelske skattemyndigheder, jf. bilag 5, side 7. 2, afsnit.

Forslaget til afgørelse var derudover vedlagt bilag 6-7 (retssagens bilag 8), som er styrelsens opstillinger i regneark af oplysningerne fra Ladbrokes. Skattestyrelsens bilag 6 udgøres af regnearksopstillinger af transaktionerne på "██████████-kontoen" (2006-2007 og 2011), mens styrelsens bilag 7 udgøres af regnearksopstillinger af transaktionerne på "██████████-kontoen" (2007-2010).

Skattestyrelsens regnearksopstillinger indeholder således ikke selvstændige faktuelle oplysninger, men er derimod alene en opstilling og sammentælling af de faktiske oplysninger fra de engelske skattemyndigheder om As transaktioner hos Ladbrokes. Det er ubestridt, at A blev partshørt om oplysningerne fra Ladbrokes (retssagens bilag 7, side 20-86) i forbindelse med forslaget til afgørelse.

Resultatet af sammentællingerne af oplysningerne fra Ladbrokes, som er opstillet og sammentalt i styrelsens regnearksopstillinger, er gengivet i Skattestyrelsens forslag til afgørelse (bilag 6). Resultatet for "██████████-kontoen" fremgår således af bilag 6, side 7:

Informationer om kontiene er vedlagt som bilag 3, herunder oversigter over transaktioner på kontiene [redacted] og [redacted]

Konto under brugernavnet [redacted]

SKAT har modtaget oplysninger for kontoen for perioden 1. januar 2006 til 29. marts 2012. Kontoen viser indsættelser og hævnings, køb og salg af poker chips samt indsats på væddemål som følger:

DKR	Fra Earthport	Til Earthport	Hævet*	Indsæt*	Køb poker chips	Salg poker chips	Resultat poker chips	Indsats væddemål	Gevinst væddemål	Resultat væddemål
2006	405.000	576.570	549.359	122.300	534.067	1.155.858	621.791	0	0	0
2007	74.000	319.970	0	0	62.061	296.869	234.808	12.000	0	-12.000
2011	36.000	0	0	0	36.000	0	-36.000	0	0	0
I alt	515.000	896.540	549.359	122.300	632.128	1.452.727	820.599	12.000	0	-12.000

*Indsættelserne og hævningserne er benævnt "Debit/Credit Card"

Sammentællingerne fremgår af bilag 6, hvor de modtagne oplysninger er opstillet i regneark.

Resultatet af sammentællingerne for "[redacted]-kontoen" fremgår af bilag 6, side 9:

USD	Fra Neteller	Til Neteller	Hævet*	Køb poker chips	Salg poker chips	Resultat poker chips	Indsats væddemål	Gevinst væddemål	Resultat væddemål
2007	248.500	6.000	181.000	102.500	101.000	-1.500	0	0	0
2008	1.284.000	5.301	1.616.600	1.044.200	1.322.101	277.901	0	0	0
2009	1.104.000	0	648.610	1.104.000	648.610	-455.390	0	0	0
2010	193.666	6.470	349.500	55.400	345.851	290.451	402.069	273.922	-128.147
I alt	2.830.166	17.771	2.795.710	2.306.100	2.417.562	111.462	402.069	273.922	-128.147

* Hævningerne er benævnt "Manual adjustment"

Sammentællingerne fremgår af bilag 7, hvor de modtagne oplysninger er opstillet i regneark.

Som følge af en fejl ved konverteringen fra Excel til pdf-format blev alene den første fane af regnearkene konverteret til pdf. Det medførte, at styrelsens bilag 6 ikke indeholdt opstillingerne for 2007 og 2011, mens bilag 7 ikke indeholdt opstillingerne for 2008-2010.

A blev som nævnt partshørt over oplysningerne fra Ladbrokes (Skattestyrelsens bilag 3) i forbindelse med forslaget til afgørelse, og det var derfor muligt for ham – uanset at han ikke havde de komplette bilag 6-7 – at efterprøve, om Skattestyrelsens sammentælling i de ovenfor afbillede tabeller fra forslaget til afgørelse, var korrekte.

A kommenterede ikke på tallene i tabellerne i forslaget til afgørelse, ligesom han ikke kommenterede på den omstændighed, at han ikke havde modtaget styrelsens bilag 6 og 7 i deres helhed, selv om der udtrykkeligt henvises til henholdsvis bilag 6 og 7 i direkte forlængelse af de to tabeller i styrelsens forslag til afgørelse.

Først i sit indlæg af 19. januar 2021 til Skatteankestyrelsen (bilag 18, side 1-2), kommenterede A på den del af bilag 6, som var vedlagt forslaget til afgørelse, og som han altså oprindeligt var ble-vet partshørt over. Ifølge hans bemærkninger understøttede tallene i denne del af bilaget, at Skattestyrelsens metode med at udregne skatte-frie gevinster fra Ladbrokes på baggrund af veksling af pokerchips, var forkert. Det bemærkes, at denne indsigelse ikke forudsætter kend-skab til Skattestyrelsens (fulde) regnearksopstillinger, eftersom det ty-deligt fremgår af såvel tabellerne og beskrivelsen af fremgangsmåden i forslaget til afgørelse, at de skattefrie indtægter fra Ladbrokes er op-gjort på baggrund af As køb og salg af poker-chips samt væddemålsindsatser.

Regnearksopstillingerne beror således alene på oplysningerne modtaget fra Ladbrokes, og opstillingerne viser ikke andet og mere end Skattestyrelsens sammentællinger af Ladbrokes' oplysninger om As ind- og udbetalinger, køb og salg af pokerchips og vædde-målsindsatser. Resultaterne af disse sammentællinger, som også ud-gjorde en integreret del af Skattestyrelsens forslag til afgørelse, kunne derfor vurderes og efterprøves ud fra oplysningerne fra Ladbrokes, som A ubestridt blev partshørt om. Allerede af den grund må partshøringsmanglen anses for at have været uden be-tydning for afgørelsens rigtighed, og A må na-turligvis oplyse, på hvilken måde høringsmanglen konkret skulle have haft betydning for afgørelsens materielle resultat.

A har heroverfor alene anført, at Skattestyrelsens regnearksopstillinger indeholder fejl, men han har på intet tidspunkt konkretiseret, hvilken konkret og væsentlig betydning disse "fejl" – og dermed partshøringsmanglen – skulle have for rigtigheden af Skattestyrelsens afgørelse. Til trods for at være blevet opfordret til netop at kon-kretisere betydningen af fejlene for afgørelsens rigtighed, jf. processkrift 1, side 3, sidste afsnit, har A i processkrift A, side 2, 2. afsnit, alene henvist til, at han tidligere har redegjort for de betyd-ninger, som de påpegede fejl "kan" have for skønsresultatet.

Da A utvivlsomt allerede under sagens forbere-delse for Landsskatteretten modtog opstillingerne i Skattestyrelsens bi-lag 6 og 7 i deres helhed, har han i hvert fald siden da kunnet foretage den vurdering – på et fuldt ud korrekt grundlag – som han påberåber sig ikke at kunne foretage forud for modtagelsen af Skattestyrelsens bi-lag 6 og 7. Han har derfor også siden modtagelsen af disse bilag haft

mulighed for at påpege de forhold – af konkret og indholdsmæssig betydning for afgørelsen – som de manglende bilag skulle sætte ham i stand til at fremkomme med. Den manglende påvisning af, på hvilken måde indholdet af bilag 6 og 7 faktisk og konkret har betydning for afgørelsens rigtighed, må derfor føre til, at det lægges til grund, at afgørelsen ikke ville have fået et andet udfald, *hvis* han i forbindelse med Skattestyrelsens forslag til afgørelse var blevet partshørt om det fulde indhold af Skattestyrelsens regneark.

3.2.1 Skattestyrelsens regnearksopstillinger indeholder ikke egentlige fejl

Skatteministeriet bestrider under alle omstændigheder, at Skattestyrelsens regnearksopstillinger – udover to dateringsfejl – indeholder fejl.

A har for det første henvist til, at det fremgår af Skattestyrelsens regnearksopstillinger (Skattestyrelsens bilag 6), at han den 14. oktober 2006 foretog et salg af pokerchips for 23.120,53 kr. (bilag 8, side 9), og at denne transaktion ikke fremgår af oplysningerne fra Ladbrokes (bilag 7, side 78). Dette er imidlertid ikke korrekt.

Det fremgår af oplysningerne fra Ladbrokes (Skattestyrelsens bilag 3), at der er foretaget et salg af pokerchips for 23.120,53 kr. den 4. oktober 2006 (bilag 7, side 78). I Skattestyrelsens regneark er dette salg anført med datoen den 14. oktober 2006 (bilag 8, side 9), og der er altså blot sket en tastefejl vedrørende datoangivelsen i regnearket. Den pågældende transaktion fremgår således af begge bilag, og datofejlen har derfor ingen betydning for opgørelsen af As køb og salg af pokerchips.

Det bemærkes i øvrigt, at den påpegede "fejl" er indeholdt i den fane af bilag 6, der vedrører 2006, og som ubestridt blev sendt til A sammen med forslaget til afgørelse.

A har for det andet henvist til, at en postering på 3.000 USD den 26. marts 2008 fremgår af Skattestyrelsens regneark (bilag 8, side 20), men ikke af oplysningerne fra Ladbrokes. Dette er heller ikke korrekt.

Den pågældende postering, som vedrører køb af pokerchips, indgår således i oplysningerne fra Ladbrokes (bilag 7, side 63) under den 23. marts 2008. Der er således også her blot sket en tastefejl ved noteringen

af datoen i Skattestyrelsens regneark. Heller ikke denne datofejl har indvirkning på opgørelsen af As køb og salg af pokerchips, og A har da heller ikke gjort dette gældende.

A har for det tredje henvist til, at der er uoverensstemmelser mellem kolonnen "Balance" i oplysningerne fra Ladbro-kes (Skattestyrelsens bilag 3) og kolonnen "Balance" i Skattestyrelsens regnearksopstillinger. Det er korrekt, at balancen – for så vidt angår 2008 – ikke viser det samme i de to bilag, hvilket skyldes, at "Balancen" i oplysningerne fra Ladbrokes er vist fortløbende gennem hele perioden, hvorimod "Balancen" i Skattestyrelsens regnearksopstillinger vises som "nulstillet" for hvert år. I begge tilfælde baserer balancekolonnerne sig på de faktiske transaktioner, og Skattestyrelsen har blot opgjort og vist en særskilt (støtte)balance for hvert (indkomst)år.

Forskellen i de to balancekolonner har således ingen indvirkning på opgørelsen af As køb og salg af pokerchips samt væddemålsindsatser, da opgørelsen baserer sig på de faktiske transaktioner som fremgår af oplysningerne fra Ladbrokes. Opgørelse og visning af en balance – på den ene eller den anden måde – har derfor ingen betydning for den skønsmæssige opgørelse af den nettoindkomst, som A er blevet beskattet af. Dette fremgår også klart af de to ovenstående tabeller fra Skattestyrelsens forslag til afgørelse, hvor balancekolonnen netop ikke indgår.

Skattestyrelsen har som nævnt "nulstillet" balancekolonnen for hvert (indkomst)år, men dette har alene ført til en "uoverensstemmelse" i balancekolonnerne, for så vidt angår 2008. Primosaldoen for de øvrige år var således "0" ifølge Ladbrokes oplysninger, og derfor opstår der ingen forskel i de to måder at vise en balancesaldo på.

Det er derfor heller ikke rigtigt, at der er uoverensstemmelser i balancekolonnerne, for så vidt angår transaktionerne den 15. maj 2009 og 22. februar 2010, som anført i processkrift A, side 2, pkt. 4 og 5. Som det fremgår af såvel oplysningerne fra Ladbrokes som af Skattestyrelsens regneark, blev der både den 15. maj 2009 og 22. februar 2010 foretaget tre transaktioner. I Skattestyrelsens regneark er kronologien vendt om i forhold til kronologien i oplysningerne fra Ladbrokes – bortset fra rækkefølgen af transaktioner foretaget samme dag. Dette har den (naturlige) konsekvens, at hvis der er foretaget flere transaktioner på samme dag, vil balancen i de to bilag ikke være den samme ved sammenholdelse af enkelttransaktioner, hvorimod balancen vil være den samme, når alle dagens transaktioner sammenholdes.

Til illustration fremgår følgende tre transaktioner for den 15. maj 2009 af oplysningerne fra de engelske skattemyndigheder (bilag 7, side 4):

Date Amount Sort Payment Description Balance Type

22/05/2009 14:31	8000	Deposit	Neteller		8000
15/05/2009 14:07	-17100	Manual adjustment		Electronic withdrawal at customer request -	0
15/05/2009 14:06	-20000	Manual adjustment		Electronic withdrawal at customer request -	17100
15/05/2009 12:46	37100	External System transfer into OpenBet		Cash in poker chips	37100
09/05/2009 11:12	-8000	External System transfer out of Openbet		Purchase poker chips	0

I Skattestyrelsens regneark fremgår samme tre transaktioner i samme rækkefølge, men i omvendt kronologi, hvilket kan ses af dateringen af den forudgående og efterfølgende transaktion (bilag 8 side 36):

Date	Amount	Sort	Payment Type	Description	Balance	Fra Neteller	Hævet	Saldo	Købte	Solgte	Saldo
09-05-2009	8.000,00	Deposit	Neteller		0,00	8.000,00		61.590,00			61.590,00
15-05-2009	-17.100,00	Manual adjustment		Electronic withdrawal at customers request	-17.100,00		17.100,00	44.490,00			61.590,00
15-05-2009	-20.000,00	Manual adjustment		Electronic withdrawal at customers request	-37.100,00		20.000,00	24.490,00			61.590,00
15-05-2009	37.100,00	External System transfer into OpenBet		Cash in poker chips	0,00			24.490,00		37.100,00	24.490,00
22-05-2009	-8.000,00	External System transfer out of Openbet		Purchase poker chips	-8.000,00			24.490,00	8.000,00		32.490,00

Som det fremgår af begge bilag, er der den 15. maj 2009 foretaget tre transaktioner på henholdsvis 17.100 USD, 20.000 USD og 37.100 USD. I begge tilfælde bevirker de tre transaktioner, at balancekolonnen ender i 0, men på grund af den omvendte kronologi (men samme rækkefølge for dagens transaktioner) er det to forskellige transaktioner, der ifølge bilagene bringer balancen i 0 USD.

Det samme gør sig gældende for transaktionerne den 22. februar 2020, hvor der ligeledes blev foretaget i alt tre transaktioner, jf. bilag 7, side 29 og bilag 8, side 44-45.

Skattestyrelsens regneark, der bygger på oplysningerne fra Ladbrokes indeholder således ikke fejl, der har haft betydning for opgørelsen af nettoindkomsten af As spilleaktiviteter.

Skattestyrelsens partshøringsmangel har derfor – selv hvis den ikke anses for afhjulpet under klagesagsbehandlingen i Skatteankestyrelsen, jf. afsnit 3.1 ovenfor – ikke haft betydning for rigtigheden af Skattestyrel-

sens afgørelse. Partshøringsmanglen kan derfor efter fast retspraksis ikke føre til, at afgørelsen er ugyldig, jf. f.eks. UfR 2005.569 H, UfR 2002.1399 H og UfR 2000.776 H.

A påberåber sig endvidere Landsskatterettens begrundelse, for så vidt angår indkomståret 2006 – som ikke er indbragt for domstolene – til støtte for, at skønnet over skattepligtige gevinster i indkomstårene 2007-2010 er foretaget på et usagligt grundlag.

Det bemærkes herved, at det er uklart, hvilken sammenhæng synspunktet har med den manglende partshøring over Skattestyrelsens (fulde) bilag 6-7. I øvrigt beror synspunktet på en forkeret forståelse af Landsskatterettens begrundelse for at hjemvise indkomståret 2006 til fornyet behandling hos Skattestyrelsen.

Af Landsskatterettens afgørelse fremgår således bl.a. følgende om indkomståret 2006:

”SKAT traf den 1. maj 2013 afgørelse om forhøjelse af klagerens skatteansættelse med 1.704.180 kr. for indkomståret 2006 vedrørende spilgevinster som blev anset for skattepligtige.

Byretten hjemviste ved dom af 9. maj 2018 klagerens skatteansættelse for indkomståret 2006.

Af dommen fremgår, at Skatteministeriet under sagen tog bekræftende til genmæle vedrørende 312.135 kr. vundet på pokersitet 32red.com. Skatteministeriet påstod herefter den skattepligtige nettoindkomst fra spil for indkomståret 2006 opgjort til 1.392.045 kr.

Skattestyrelsen har den 12. marts 2020 truffet afgørelse om forhøjelse af klagerens skatteansættelse for indkomståret med 1.704.180 kr. vedrørende spilgevinster som blev anset for skattepligtige.

Landsskatteretten finder, at Skatteforvaltningen ved den fornyede behandling alene kunne se bort fra ligningsfristerne for de dele af den oprindelige skatteansættelse, der blev hjemvist til fornyet behandling. Klagerens skatteansættelse har således ikke kunnet forhøjes med andre overførsler i indkomståret 2006, end de der er omfattet af hjemvisningen, da øvrige nettogevinster i indkomståret 2006 enten har været endeligt behandlet ved domstolene, eller har været forældede efter den 10-årige forældelsesfrist.

Landsskatteretten finder herefter, at Skattestyrelsens skøn er udøvet i strid med de rammer for skønnet, der følger af Retten på Frederiksbergs dom af

9. maj 2018, ligesom skønsresultatet ses at være opnået ved inddragelse af indtægter, som der ikke kunne reguleres for indenfor gældende frister.

Skattestyrelsens skønsmæssige opgørelse af klagerens skattepligtige nettoindkomst ved spil ses således ikke at være sket på sagligt grundlag."

Landsskatteretten fandt, at Skattestyrelsen ikke i den hjemviste sag kunne gennemføre en samlet forhøjelse, der lå ud over det beløb (1.392.045 kr.), som Skatteministeriet under retssagen havde påstået As skattepligtige indkomst forhøjet med. Skatteministeriet havde under retssagen anerkendt, at den oprindelige forhøjelse skulle nedsættes med 312.135 kr., og Skattestyrelsens forhøjelse på 1.704.180 kr. i den hjemviste sag omfattede – selv om forhøjelsen beløbsmæssigt svarede til den oprindelige forhøjelse – overførsler, der ikke indgik i den oprindelige sag. Disse overførsler var efter Landsskatterettens opfattelse derfor forældede. Dette er således baggrunden for, at Landsskatteretten udtalte, at skønnet for indkomståret 2006 var udøvet på et "usagligt grundlag" og derfor hjemviste indkomståret 2006 til fornyet behandling hos Skattestyrelsen.

Landsskatterettens bemærkning om grundlaget for skønnet relaterede sig således til et spørgsmål af forældelsesretlig karakter, og bemærkningen giver – under alle omstændigheder – ikke holdepunkter for en antagelse om, at skønnet – i øvrigt – skulle være udøvet på usagligt grundlag – hverken for indkomståret 2006 eller indkomstårene 2007-2010.

A har desuden påberåbt sig Landsskatterettens afgørelse af 16. juni 2021 (bilag A), hvorved hans skatteansættelser for indkomstårene 2014-2015, som også var blevet forhøjet på baggrund af spilgevinster, blev nedsat. Det er også uklart, hvilken sammenhæng dette synspunkt har med den manglende partshøring over Skattestyrelsens (fulde) bilag 6-7. Afgørelsen for 2014-2015 er dog under alle omstændigheder uden relevans for den foreliggende sag, som alene angår indkomstårene 2007-2010 og dermed andre spilgevinster. A har da også selv på et møde i Skatteankestyrelsen den 1. oktober 2020 oplyst, at han ønskede de to sager holdt adskilt fra hinanden (bilag 13, side 2).

3.2.2 Fejl ved Skattestyrelsens journalisering er en konkret uvæsentlig

teknisk fejl

Skatteankestyrelsen anmodede den 16. december 2020 som led i klagesagsbehandlingen om at få udleveret de originale bankkontoudskrifter, som indgik i Skattestyrelsens opgørelse over As indtægter.

Skattestyrelsen fremsendte den 21. december 2020 i alt 20 bi-lag med kontoudtog til Skatteankestyrelsen, hvoraf ni af filerne var be-skadigede og derfor ikke kunne åbnes (bilag 16).

Det fremgår ikke klart af Landsskatterettens afgørelse (bilag 1), om Skattestyrelsen efter Landsskatterettens opfattelse burde have partshørt A over kontoudtogene fra hans egen bankkonti, eller på hvilken anden måde beskadigelsen af filerne efter Landsskatte-rettens opfattelse er udtryk for en sagsbehandlingsfejl, der kan have be-tydning for afgørelsens gyldighed.

A har heller ikke konkretiseret, hvordan de be-skadigede filer udgør en sagsbehandlingsfejl, eller hvorfor dette er ud-tryk for en konkret væsentlig mangel, der skal føre til, at Skattestyrel-sens afgørelse er ugyldig. Han har således alene i processkrift B, side 3, 1. afsnit, henvist til, at Skatteministeriet skal løfte bevisbyrden for, at det er konkret uvæsentligt, at filerne er beskadiget, og at Skattestyrelsen derfor ikke længere kan åbne en betydelig mængde bilag, som er ind-gået i grundlaget for den påklagede afgørelse.

Skatteministeriet bestrider, at beskadigelsen af filerne er udtryk for mangelfuld partshøring – eller for nogen anden sagsbehandlingsfejl af blot potentiel betydning for afgørelsens rigtighed. Filerne indeholdt kontoudtog fra As egne bankkonti, og A var således i sagens natur bekendt med indholdet af kontoudtogene, ligesom han var bekendt med, at de indgik i grundlaget for Skattestyrelsens afgørelse.

Skattestyrelsens forslag til afgørelse var således vedlagt bilag med be-nævnelserne "*Alle indtægter ifølge bankkontoudtog*" (bilag 5), "*Indtægter revideret*" (bilag 9), "*Alle udgifter ifølge bankkontoudtog*" (bilag 10) og "*Ud-gifter revideret*" (bilag 11). Skattestyrelsens bilag 5 og 9-11 udgør oversig-ter over de relevante posteringer, der fremgår af de 20 pdf-filer med kontoudtog, herunder de ni beskadigede pdf-filer, og de oplysninger fra As egne kontoudtog, som As (og Skatteankestyrelsen) ikke har kunnet se i de beskadigede pdf-filer, fremgår således af bilag 5 og 9-11.

De beskadigede filer indeholder derfor ikke om oplysninger, som As ikke har været bekendt med, at Skattestyrelsen var i besiddelse af, jf. forvaltningslovens § 19, stk. 1. Derudover inde-

holder Skattestyrelsens forslag til afgørelse – under henvisning til Skattestyrelsens bilag 5 og 9-11 – en redegørelse for de kontooplysninger, som Skattestyrelsen har tillagt vægt i sin afgørelse, jf. skatteforvaltningslovens § 20, stk. 2, 1. pkt.

Hertil kommer, at de beskadigede pdf-filer ikke indeholder væsentlige oplysninger allerede fordi, de konstaterede indsættninger på og trækninger fra As Danske Bank-konti var uomtvistede (og også var det under den tidligere byretssag, som omhandlede samme indsættninger). A har således ikke anfægtet, at de konstaterede beløb er gået ind på eller trukket fra hans Danske Bank-konti. Sagens materielle spørgsmål er derfor alene, hvilke af As nettogevinster, der er skattefrie, hvilket altså ikke kan udledes af kontooplysningerne – men derimod af oplysningerne fra Ladbrokes.

Skatteministeriet bestrider ikke, at der er sket en (teknisk) fejl ved journalisering af bankkontoudtogene. Der er dog alene tale om en konkret uvæsentlig og teknisk fejl, som ikke har haft nogen betydning for rigtigheden af Skattestyrelsens afgørelse. Det er i den forbindelse forkert, at As mulighed for at kontrollere og anfægte grundlaget for Skattestyrelsens afgørelse har været væsentlig begrænset som følge af denne fejl ved journalisering af kontooplysningerne, eftersom de beskadigede kontoudtog angik As egne bankkonti, som han må antages selv at have adgang til.

3.3 Retsvirkningen af ugyldighed som følge af høringsmangel – Skatteministeriets subsidiære påstand

Skatteministeriet gør til støtte for **den subsidiære påstand** gældende, at selv hvis Skattestyrelsens partshøringsfejl måtte føre til ugyldighed, er den korrekte retlige konsekvens ikke, at afgørelsen falder bort uden hjemvisning til fornyet behandling og afgørelse. Sagen kan og bør i givet fald hjemvises til fornyet behandling ved Skattestyrelsen med henblik på, at styrelsen gennemfører en korrekt partshøring over styrelsens bilag 6-7.

Der ses ikke i retspraksis at være taget stilling til, om ugyldighed af en skatteansættelse som følge af en partshøringsfejl fører til, at afgørelsen skal annulleres eller hjemvises med henblik på afhjælpning af partshøringsmanglen. Dette skyldes formentlig, at der ikke findes eksempler i retspraksis, hvor en skatteansættelse er fundet ugyldig som følge af en partshøringsmangel.

Der ses heller ikke på øvrige retsområder at være retspraksis, hvor domstolene *efter* en rekursbehandling har fundet, at en forvaltningsafgørelse var ugyldig som følge af en partshøringsfejl, hvilket stemmer fuldt ud overens med det ovenfor anførte om, at en partshøringsmangel efter både højesteretspraksis og ombudsmandspraksis kan udbedres af en rekursinstans.

Sten Bønsing anfører i Almindelig forvaltningsret, 5. udgave, side 421, at en rekursinstans har mulighed for at tilsidesætte en afgørelse, hvis rekursinstansen finder, at afgørelsen er ulovlig eller uhensigtsmæssig. Det anføres videre, at tilsidesættelsen kan ske ved "ren" annulation (dvs. ophævelse), hvor det blot konstateres, at der f.eks. ikke er hjemmel til den trufne og afgørelse, og at dette typisk sker, hvor det vurderes, at der ikke ved fornyet behandling vil kunne træffes en ny (lovlig afgørelse). Videre anføres det, at rekursinstansen også vil kunne ændre afgørelsen eller hjemvise den til fornyet behandling. I samme forbindelse anfører Sten Bønsing på side 423, at det er *"overordentlig vigtigt at være opmærksom på, at rekursinstansens mulighed for at vurdere sagen på ny også medfører, at sagsbehandlingsfejl kan "repareres"(helbredes)."*

Steen Rønsholdt anfører i samme retning i Forvaltningsret, 5. udgave, side 530, at det er de materielle retsregler, der bestemmer forvaltningsafgørelsens indhold, og at de formelle proces- og sagsbehandlingskrav alene har en understøttende og afledt betydning. Retsvirkningen af formelle mangler vil således i modsætning til de indholdsmæssige (hjemmels)mangler principielt være foreløbig, eftersom myndigheden vil kunne træffe afgørelsen på ny med respekt af de i første omgang tilsidesatte formelle forskrifter.

Det fremgår i overensstemmelse hermed af retspraksis, at en afgørelses ugyldighed ikke nødvendigvis fører til annulation, og at der således, selvom en afgørelse findes ugyldig som følge af en mangel, kan ske hjemvisning til myndigheden, der har truffet afgørelsen, jf. herved UfR 2015.3233 H og UfR 2000.2118Ø.

3.3.1 Konsekvensen af at Skattestyrelsens afgørelse bortfalder

Landsskatteretten konkluderer i sin afgørelse (bilag 1) blot, at Skattestyrelsens afgørelse for indkomstårene 2007-2010 *"bortfalder som ugyldig"*. Landsskatterettens konklusion må forstås sådan, at afgørelsen vedrørende 2007-2010 annulleres, hvilket indebærer, at den ophæves og ikke længere eksisterer.

Som det fremgår af den juridiske litteratur, vil en sådan annullation ofte (blot) betyde, at førsteinstansen kan behandle sagen igen og træffe en ny afgørelse. På skatterettens område fordrer det dog, at en sådan ny afgørelse kan træffes inden for fristreglerne i skatteforvaltningslovens §§ 26 og 27, hvilket tilsvarende er forudsat i Den juridiske vejledning 2021-2, afsnit A.A.7.5. Fristreglerne afskærer derimod ikke – som det også fremgår af Landsskatterettens afgørelse (bilag 1) – fornyet behandling, hvor en sag hjemvises til den skatteansættende myndighed. I det tilfælde er afgørelsen – og dermed skatteansættelsen – således ikke ophævet.

Det gøres gældende, at der ikke er grundlag for blot at annullere Skattestyrelsens afgørelse og lade den bortfalde, *hvis* den findes ugyldig som følge af partshøringsmanglen. Derimod må sagen i givet fald hjemvises til Skattestyrelsen, som i så fald kan udbedre partshøringsmanglen. Der er utvivlsomt tale om en fejl, der kan udbedres.

Landsskatterettens afgørelse indebærer således, at Skattestyrelsens partshøringsfejl får – uoprettelig – materiel betydning, idet konsekvensen vil være, at A slet ikke beskattes af sine skattepligtige nettopokergevinster, selvom Retten på Frederiksberg, som nævnt, i dommen af 9. maj 2018 (bilag 4) fastslog, at As havde skattepligtige spilgevinster, og at han derfor ikke skulle have medhold i sin principale påstand om nedsættelse af skatteansættelserne.

Det bemærkes herved, at der – hvis Skattestyrelsens afgørelse måtte være ugyldig som følge af partshøringsmanglen – intet er til hinder for, at sagen hjemvises til fornyet behandling hos Skattestyrelsen, der så kan gennemføre en (yderligere) høring vedrørende Skattestyrelsens bilag 6-7 (bilag 8) og herefter træffe en ny afgørelse.

I overensstemmelse hermed fremgår det af ombudsmandens hjemmeside – under overskriften ”overblik #9 om partshøring”, at manglende partshøring vil kunne føre til, at afgørelsen i sagen er ugyldig, ”og at myndigheden må behandle sagen på ny”, ligesom det klart fremgår af retspraksis, at en ugyldig afgørelse kan hjemvises til fornyet behandling, jf. f.eks. UfR 2015.3233 H og UfR 2000.2118 Ø.

Når Landsskatteretten lader Skattestyrelsens afgørelse bortfalde som ugyldig uden hjemvisning af sagen, går retsvirkningen af ugyldighed som følge af en sagsbehandlingsfejl langt videre end fornødent og

indebærer, at fejlen får konsekvenser, der ikke stemmer overens med høringsbestemmelsens formål. Hvis Skattestyrelsens afgørelse må anses for ugyldig, er den korrekte og tilstrækkelige konsekvens heraf, at sagen hjemvises til Skattestyrelsen, hvorved Skattestyrelsen kan træffe en materiel afgørelse om beskatning, der ikke er behæftet med en formel fejl.
 ...”

Skatteministeriet har under hovedforhandlingen berigtiget oplysningerne i påstandsdokumentet side 1-2 vedrørende de to udenlandske bankkonti i EIK-bank og SEB-bank, der rettelig ikke var As bankkonti.

A har i sit påstandsdokument anført:

” ...

4 ANBRINGENDER

Til støtte for den nedlagte påstand gøres det helt overordnet gældende, at Skattestyrelsens afgørelse af 12. marts 2020 (bilag 5), er ugyldig, idet den lider af væsentlige sagsbehandlingsfejl, og idet Skatteministeriet ikke har godtgjort, at sagsbehandlingsfejlene var konkret uvæsentlige.

Det gøres endvidere gældende, at Skatteministeriet ikke har godtgjort, at Landsskatterettens valg af annullation som ugyldighedsvirkning er forkert.

4.1 Skattestyrelsens afgørelse er ugyldig

Reglerne om partshøring er en garantiforskrift, der er lovfæstet i forvaltningslovens § 19 og i skatteforvaltningslovens § 20.

En garantiforskrift, f.eks. partshøringsreglerne, er en sagsbehandlingsregel, som i almindelighed vil udgøre en garanti for, at den afgørelse, der bliver truffet, er lovlig og rigtig i sit indhold, jf. Jens Garde m.fl., Forvaltningsret – sagsbehandling, 6. udg., s. 388.

Er der omvendt ikke parthørt korrekt, skabes en formodning for, at afgørelsen er påvirket af fejlen, jf. Bendt Berg, Almindelig forvaltningsret, 3. udg., s. 155, og UfR 1996.1462 H, hvor Højesteret udtalte, at der var *”bristet en garanti for rigtigheden af kommunens beslutning, og det kan ikke udelukkes, at beslutningen i tilfælde af høring af Vivi Loland var blevet en anden.”*

Udgangspunktet er, at tilsidesættelse af reglerne om partshøring bevirker, at afgørelsen bliver ugyldig, netop fordi forvaltningen svigter en væsentlig retsgaranti, jf. UfR 1945.399 Ø og Jens Garde m.fl., Forvaltningsret – sagsbehandling, 6. udg., s. 409.

Skattestyrelsen har endvidere en pligt til at journalisere og gemme det materiale, der ligger til grund for afgørelsen. Dette følger både af journaliseringsbestemmelsen i offentlighedsloven, men også af, at skal kunne godtgøre, at de faktiske forhold, der er lagt til grund i afgørelsen, også efterfølgende kan efterprøves, jf. f.eks. FOB 1997.198.

Skattestyrelsens afgørelse af 12. marts 2020 (bilag 5), er således ugyldig, medmindre det på betryggende vis godtgøres, at Skattestyrelsens tilsidesættelse af garantiforskriften konkret har været uden betydning. Det er Skatteministeriet, der skal dokumentere, at sagsbehandlingsmanglen er konkret uvæsentlig, jf. UfR 1998.685 H, FOB 1976.150, Jens Garde m.fl., Forvaltningsret – sagsbehandling, 6. udg., s. 395, Jon Andersen, Forvaltningsret, 3. udg., s. 128, Bendt Berg, Almindelig forvaltningsret, 3. udg., s. 156, Steen Rønsholdt, Forvaltningsret, 5. udg., s. 521 og Hans Gammeltoft-Hansen m.fl.: Forvaltningsret, 2002, s. 858.

Der stilles i praksis høje krav til graden af sikkerhed for manglens konkrete uvæsentlighed, jf. FOB 1976.150 og Steen Rønsholdt, Forvaltningsret, 5. udg., s. 520.

Der kræves i praksis, at der føres et sikkert bevis for:

- 1 at må udelukkes, at en overholdelse af reglerne ville have ført til et ændret bedømmelsesgrundlag og dermed også et andet indhold af afgørelsen, jf. f.eks. LSR 17-0987358 og SKM2005.290.LSR, samt
- 2 at fejlene ikke har haft betydning for processen, herunder klagerens vurdering af sine muligheder for at anfægte afgørelsen., jf. f.eks. LSR 17-0992622.

I nærværende sag er det Skatteministeriet der skal bevise, at det er konkret uvæsentligt,

At Skattestyrelsen har beskadiget og ikke længere kan åbne en betydelig mængde bilag, som har indgået i grundlaget for den påklagede afgørelse (bilag 1, s. 48, 4. afsnit), og

At As muligheder for at kontrollere og anfægte grundlaget for Skattestyrelsens afgørelse er væsentligt begrænset, som følge af manglende partshøring (bilag 1, s. 48, 5. afsnit).

Desuagtet bevisbyrdens placering, har A påpeget syv steder i Skattestyrelsens regneark, der ikke passer med de tilsvarende posteringer i Ladbrokes-materialet, jf. svarskriftet, s. 3, 4. afsnit, duplikken, s. 2, 4. afsnit og processkrift A, s. 2, 4. afsnit.

Derudover har A overfor Skatteankestyrelsen påpeget en række punkter, som hans bemærkninger til materialet kunne have for skønsudøvelsen, jf. bilag 1, s. 33-45. Vel at mærke bemærkninger, der har fået Skattestyrelsen til i en supplerende udtalelse at anføre, at deres skøn med stor sandsynlighed ikke er korrekt, jf. bilag 1, s. 23, sidste afsnit.

De påpegede fejl, og den beviste usikkerhed i Skattestyrelsens metode for skønsudøvelsen skærper Skatteministeriets bevisbyrde for, at tilsi-desættelsen af garantiforskrifter i nærværende er konkret uvæsentlige, og derfor undtagelsesvist ikke skal føre til afgørelsens ugyldighed.

Det gøres gældende, at denne bevisbyrde ikke er løftet, hvorfor den manglende overholdelse af garantiforskrifter i forbindelse med Skattestyrelsens afgørelse af 12. marts 2020 (bilag 5) følgelig fører til afgørelsens ugyldighed.

4.1.1 Partshøring om Ladbrokes-bilagene udgør ikke tilstrækkelig partshøring

Skatteministeriet har i sagen gjort gældende, at partshøringen om Ladbrokes-bilagene (bilag 7, s. 20ff) kan stå i stedet for partshøring om de fulde regneark (bilag 8). Dette er ikke korrekt.

Ved at sammenholde oplysningerne fra Ladbrokes (retssagens bilag 7, s. 20ff) med Skattestyrelsens sammenfatninger i tabelform, gengivet i Skatteministeriets processkrift 2, s. 2, kan det konstateres, at det ikke er muligt at efterprøve rigtigheden af Skattestyrelsens sammentællinger, uden også at kende indholdet af de regnearksopstillinger, som A ikke er blevet partshørt om.

Oplysningerne fra Ladbrokes indeholder således ikke nogen kvalitativ opsplitning af transaktioner, der gav nogen mulighed for at regne efter, om Skattestyrelsens sammentællinger er korrekte, uden at A

selv udarbejdede et regneark, magen til det af Skattestyrelsens udarbejdede.

Den eneste talmæssige kolonne, der går igen imellem de to dokumenter, er balancekolonnerne, som Skatteministeriet selv har oplyst, er uvedkommende for Skattestyrelsens skønsudøvelse (Processkrift 2, s. 3, 2. afsnit), idet man alene har baseret skønnet på de sammentællinger, som Skattestyrelsen har foretaget i de regneark, som der ikke er partshørt om. I disse regneark har Skattestyrelsen således udarbejdet en såkaldt støttebalance, der afviger fra balancekolonnen i Ladbrokes-oplysningerne, og har foretaget sammentællinger af en række forskellige kategorier af transaktioner, hvis respektive summer anvendes som skønsgrundlag.

Det gøres således gældende, at Skattestyrelsens partshøring om Ladbrokes-bilagene ikke kan stå i stedet for den manglende partshøring om Skattestyrelsens regneark (bilag 8), der lå til grund for Skattestyrelsens afgørelse (bilag 5)

4.1.2 Rekursinstansen har ikke repareret sagsbehandlingsfejlene

Skatteministeriet har i sagen gjort gældende, at Landsskatteretten har repareret sagsbehandlingsfejlene, og at der således alligevel ikke er grundlag for at statuere ugyldighed.

Det gøres heroverfor gældende, at det er rekursinstansen selv, der vurderer, om en sagsbehandlingsfejl er så grov, at den ikke kan helbredes, og i nærværende sag vil en helbredelse de facto føre til, at der ikke længere er grund til at have sagsbehandlingsregler for sagers behandling i første instans i forvaltningen. Derudover bemærkes, at en del af sagsbehandlingsfejlene, dvs. den mangelfulde journalisering, slet ikke kan helbredes. At der er tale om As egne kontoudtog, friholder ikke forvaltningen for ansvaret, jf. SKM2011.439.BR. Alene de destruerede kontoudtog gør da også, at Landsskatteretten slet ikke har været i stand til at foretage den fuldstændige prøvelse af Skattestyrelsens afgørelse, som rekursinstansen er forpligtet til, uanset hvad der er gjort gældende af klager, jf. f.eks. FOB2014-6.

I nærværende sag har Landsskatteretten som rekursinstans ikke anset sagsbehandlingsfejlene for helbredt, idet Landsskatteretten netop har afsagt en ugyldighedsafgørelse.

Helbredelse ses typisk i praksis, hvor rekursinstansen eller domstolene er fornødent betryggede i, at afgørelsens indhold er korrekt, og at det

således alene er en formalitet, at der er mangler ved afgørelsen. I nærværende sag kan Skattestyrelsens afgørelse ingenlunde antages i øvrigt at være korrekt. Det gøres til støtte herfor gældende, at den del af afgørelsen, der ikke blev kendt ugyldig, blev hjemvist, fordi "Skattestyrelsens skønsmæssige opgørelse af klagerens skattepligtige nettoindkomst ved spil ses således ikke at være sket på sagligt grundlag", jf. bilag 1, s. 47.

4.2 Landsskatterettens valg af ugyldighedsvirkning er ikke forkert

En sagsbehandlingsfejl er i nærværende sag fundet generelt og konkret væsentlig og har følgelig ført til afgørelsens ugyldighed med den virkning, at de foretagne forhøjelser er annulleret. Dette er helt på linje med tidligere praksis i sager, hvor Skattestyrelsen har begået sagsbehandlingsfejl, jf. f.eks. TfS 2000, 944 LSR, SKM2017.589.LSR, LSR 17-0992622, LSR 21-0005576, LSR 15-0077959, LSR 17-0987358, LSR 12-0189680 samt LSR 18-0006871. Afgørelserne vedrører alle sagsbehandlingsfejl i form af partshørings-/begrundelsesmangler, hvor Landsskatteretten, på samme måde som i nærværende sag, ud fra en konkret væsentlighedsbedømmelse ikke fandt, at Skattestyrelsen havde godtgjort, at manglerne var konkret uvæsentlige. Ingen af sagerne ses indbragt af Skatteministeriet.

Afgørelsen – og dermed valget af annulation som ugyldighedsvirkning – ses da heller ikke at være anset af Landsskatteretten for noget særligt. Det bemærkes i den henseende, at afgørelsen ikke er blevet offentliggjort med SKM-nummer, og således af Landsskatteretten ikke anses for principiel eller af almen interesse, jf. § 1, stk. 2, i bekendtgørelse nr. 2373 af 10. december 2021 om forretningsorden for Landsskatteretten.
..."

Parterne har under hovedforhandlingen nærmere redegjort for deres opfattelse af sagen.

Rettens begrundelse og resultat

Sagen angår prøvelse af Landsskatterettens afgørelse om, at Skattestyrelsens afgørelse af 12. marts 2020, hvorved As skattepligtige indkomst for indkomstårene 2007-2010 blev forhøjet med 14.867.791 kr., var ugyldig som følge af sagsbehandlingsfejl.

I givet fald er spørgsmålet, om det var med rette, at Landsskatteretten bestemte, at Skattestyrelsens afgørelse skulle bortfalde, eller om sagen i stedet skulle have været hjemvist til fornyet behandling ved Skattestyrelsen.

Det er ubestridt, at A ikke blev partshørt over det fulde materiale i Skattestyrelsens bilag 6 og 7 i forbindelse med sagens behandling i styrelsen. Det er endvidere ubestridt, at Skatteankestyrelsen i forbindelse med sagens behandling ved Landsskatteretten efterspurgte de udskrifter af As bankkontoudtog fra Danske Bank, som Skattestyrelsen havde indhentet i forbindelse med sagens behandling, og at Skattestyrelsen i den forbindelse konstaterede, at ni ud af de tyve filer var beskadigede og ikke kunne åbnes.

De regneark, som blev sendt til A som bilag 6 og 7, indeholdt Skattestyrelsens opstilling og sammentælling af de for sagen relevante oplysninger, der var modtaget fra de engelske myndigheder om As tre konti hos Ladbrokes, og som fremgik af Skattestyrelsens bilag 3. A havde modtaget Skattestyrelsens bilag 3 og havde haft lejlighed til at udtale sig herom. Han havde imidlertid ikke haft lejlighed til at udtale sig om Skattestyrelsens opstilling og sammentælling af oplysninger for alle indkomstårene.

Det følger af forvaltningslovens § 19 og skatteforvaltningslovens § 20, at Skattestyrelsen burde have givet A lejlighed til at se beregningsgrundlaget for Skattestyrelsens resultat og have haft lejlighed til at komme med sine bemærkninger.

Reglen om partshøring, der er en garantiforskrift, skal sikre, at afgørelsen træffes på et korrekt og tilstrækkeligt grundlag. Hvis reglen om partshøring ikke er overholdt, vil det kunne føre til, at afgørelsen i sagen er ugyldig, og at myndigheden må behandle sagen på ny. Hvis den manglende partshøring efter en generel vurdering kan antages at påvirke afgørelsens indhold, bevirker det, at afgørelsen bliver ugyldig, medmindre den manglende partshøring i det konkrete tilfælde har været uden betydning. Det er op til Skatteministeriet at godtgøre, at det har været uden betydning for rigtigheden af afgørelsen, at der ikke blev foretaget partshøring på grundlag af det fulde materiale.

Regnearkene i bilag 6 og 7 indeholdt oplysninger af ren beregningsmæssig karakter baseret på allerede kendte oplysninger, og A blev partshørt over det fulde materiale i forbindelse med sagens behandling ved Landsskatteretten. Det kan efter bevisførelsen for retten ikke lægges til grund, at Skattestyrelsens regneark indeholdt egentlige fejl af betydning for den skønmæssige opgørelse af As skattefrie og skattepligtige gevinster. A fremkom på baggrund af høringen over de fuldstændige bilag 6 og 7 ikke med reelt nye indsigelser for Landsskatteretten vedrørende det materielle resultat. Det var på den baggrund muligt for Landsskatteretten at foretage en fuldstændig efterprøvelse af Skattestyrelsens afgørelse, herunder med inddragelse af As bemærkninger.

Retten bemærker, at de for sagen relevante oplysninger i de 9 beskadigede filer med kontoudtog var gengivet i Skattestyrelsens akter, og at det må bero på en konkret bevismæssig vurdering af de samlede oplysninger i sagen, i hvilket omfang oplysningerne fra disse 9 filer kunne lægges til grund i forbindelse med Landsskatterettens efterprøvelse af Skattestyrelsens afgørelse.

Retten finder herefter og efter de i øvrigt foreliggende oplysninger, at det er tilstrækkelig godtgjort, at der ved en korrekt gennemført partshøring af A ikke ville være fremkommet noget, som ville have ændret be-dømmelsesgrundlaget. Der er derfor ikke grundlag for at fastslå, at afgørelsen om forhøjelse af As skattepligtige indkomst var ugyldig som følge af den mangelfulde partshøring af A.

Skatteministeriets principale påstand tages herefter til følge.

Sagsomkostningerne er efter sagens værdi, forløb og udfald fastsat til dækning af advokatudgift med 250.000 kr., og til dækning af retsafgift med 4.500 kr., i alt 254.500 kr. Skatteministeriet er ikke momsregistreret.

THI KENDES FOR RET:

As skatteansættelser for indkomstårene 2007-2010 hjem-vises til realitetsbehandling i Landsskatteretten.

A skal inden 14 dage til Skatteministeriet betale sagsom-kostninger med 254.500 kr.

Sagsomkostningerne bliver forrentet efter rentelovens § 8 a.