



2014-10

## Indhentelse af oplysninger efter skattekontrollovens § 8 D og dagbøder efter lovens § 9

*Landsskatteretten havde afvist at behandle en klage fra en mand, der var udrejst af Danmark, over SKATs anmodning efter skattekontrollovens § 8 D, stk. 1, til hans bank i Danmark om at fremsende udskrifter fra hans konto og oplysninger om, hvilke personer der havde fuldmagt til kontoen. Landsskatteretten havde henvist til, at SKATs anmodning om udlevering af kontoudskrifter og oplysninger måtte anses for at være en processuel beslutning vedrørende sagens oplysning og ikke en forvaltningsretlig afgørelse.*

*Landsskatteretten havde senere stadfæstet SKATs efterfølgende afgørelse truffet efter skattekontrollovens § 9, hvorefter bestyrelsesformanden for banken blev pålagt dagbøder, hvis banken ikke efterkom SKATs anmodning om udlevering af de ønskede oplysninger.*

*Mandens advokat klagede til ombudsmanden over Landsskatterettens kendelser. Efter en gennemgang af klagen og de indsendte bilag meddelte ombudsmanden advokaten, at han havde besluttet ikke at undersøge sagerne i relation til Landsskatteretten yderligere. Ombudsmanden henviste til, at der ikke var udsigt til, at han kunne kritisere resultatet af Landsskatterettens kendelser.*

*For det første var ombudsmanden således enig i, at SKATs anmodning efter skattekontrollovens § 8 D om udlevering af kontoudskrifter og oplysninger ikke var en afgørelse i forvaltningslovens forstand.*

*For det andet var ombudsmanden enig i, at bestemmelsen i § 9 i lov om retssikkerhed ved forvaltningens anvendelse af tvangsindgreb og oplysningspligter ikke finder anvendelse i sager, der som denne vedrører udlevering af oplysninger.*

*For det tredje var der ikke udsigt til, at ombudsmanden kunne kritisere, at Landsskatteretten havde ment, at tvangsindgrebslovens § 10 ikke forhindrede SKAT i at indhente oplysninger fra banken. Og for det fjerde var der også efter ombudsmandens opfattelse hjemmel til at anvende skattekontrollovens § 8 D og dernæst § 9 i forhold til skatteyderens danske pengeinstitut.*

16. juni 2014

Forvaltningsret

1121.1 – 1121.5 – 114.1

Skatter

7.1

(Sag nr. 13/05055)

I brev af 16. juni 2014 afsluttede jeg sagen over for manden, A. Jeg skrev bl.a. følgende til hans advokat, B:

"Jeg har gennemgået dine klager med bilag, og jeg har på det grundlag besluttet ikke at undersøge sagerne i relation til Landsskatteretten yderligere. Det skyldes, at jeg ikke mener, at der er udsigt til, at jeg kan kritisere resultatet af Landsskatterettens kendelser af 13. februar og 10. september 2013.

Særligt bemærker jeg, at jeg i lyset af, at SKAT i brevet af 13. januar 2014 har meddelt (A), at SKAT har modtaget og gennemgået oplysninger for indkomstårene 2004-2008, og at SKAT ikke foretager sig yderligere i sagen, har valgt ikke at undersøge spørgsmålet om, hvor langt tilbage i tid SKAT kan forlange oplysninger efter skattekontrollovens § 8 D.

...

#### **Ombudsmandens bemærkninger**

##### **Landsskatterettens kendelse af 13. februar 2013**

Ved kendelsen af 13. februar 2013 afviste Landsskatteretten at behandle en klage fra (A) over, at SKAT i breve af 3. oktober og 15. december 2011 havde anmodet (banken C) om oplysninger vedrørende hans konto i banken. Landsskatteretten henviste til, at brevene af 3. oktober og 15. december 2011 måtte anses for at være processuelle beslutninger vedrørende sagens oplysning og ikke forvaltningsretlige afgørelser, der kunne påklages til Landsskatteretten.

Efter skatteforvaltningslovens § 11 – således som den var affattet, da Landsskatteretten afsagde kendelsen af 13. februar 2013 – afgjorde som hovedregel Landsskatteretten bl.a. klager over told- og skatteforvaltningens *afgørelser* (bortset fra nogle nærmere angivne afgørelser, der er uden betydning for din sag).

Landsskatteretten har i kendelsen anført, at afgørelsesbegrebet i skatteforvaltningslovens § 11 afgrænses i overensstemmelse med den almindelige forvaltningsretlige afgrænsning af begrebet. Det er jeg enig i.

I brevene af 3. oktober og 15. december 2011 har SKAT efter det oplyste henvist til skattekontrollovens § 8 D.

Bestemmelserne i skattekontrollovens §§ 8 D og 9 havde på det tidspunkt følgende ordlyd (lovbekendtgørelse nr. 819 af 27. juni 2011):

'§ 8 D. Offentlige myndigheder og bestyrelser eller lignende øverste ledelser for private juridiske personer samt partrederier skal efter anmodning meddele told- og skatteforvaltningen oplysninger, der af myndighederne skønnes at være af væsentlig betydning for skatteligningen. (...)

*Stk. 2. (...)*

*Stk. 3. (...)*'

'§ 9. Vægrer nogen sig ved at efterkomme bestemmelserne i § (...), §§ 8 A-8 G, § (...) afgør told- og skatteforvaltningen, hvorvidt vedkommende er pligtig dertil, og kan om fornødent fremtvinge pligtens efterkommelse ved pålæg af en daglig bøde.

*Stk. 2. (...)*'

Landsskatteretten har i kendelsen af 13. februar 2013 anført, at SKATs anmodninger af 3. oktober og 15. december 2011 efter skattekontrollovens § 8 D om udlevering af kontoudskrifter og oplysninger anses for at være en procesuel beslutning vedrørende sagens oplysning.

Landsskatteretten har yderligere bemærket, at der ikke i skattekontrollovens § 8 D er hjemmel til at foretage tvangsindgreb over for (C) med henblik på at fremskaffe de ønskede oplysninger, og at en eventuel gennemtvungelse af oplysningspligten i skattekontrollovens § 8 D kræver, at der træffes en særskilt afgørelse herom efter bestemmelsen i skattekontrollovens § 9. Efter Landsskatterettens opfattelse indeholder de nævnte breve ikke en beslutning, der ensidigt fastlægger, hvad der er eller skal være ret i det konkrete tilfælde.

En beslutning efter skattekontrollovens § 8 D om at tilvejebringe oplysninger, der af myndighederne skønnes at være af væsentlig betydning for skatteligningen, er efter min opfattelse ikke en afgørelse i forvaltningslovens forstand.

I litteraturen og praksis er det således antaget, at en beslutning om, at der skal foretages bestemte oplysningsskridt, ikke udgør en afgørelse i forvaltningslovens forstand, jf. herved Niels Fenger, Forvaltningsloven med kommentarer (2013), s. 112 f., med henvisninger.

Jeg bemærker endvidere, at en beslutning om at indhente oplysninger ikke er et tvangsindgreb efter retssikkerhedsloven (lov nr. 442 af 9. juni 2004 om retssikkerhed ved forvaltningens anvendelse af tvangsindgreb og oplysningspligter), jf. lovens § 1, stk. 1 og 2. En beslutning efter skattekontrollovens § 8

D er således ikke omfattet af lovens §§ 2-9. I tilfælde, hvor der i lovgivningen mv. er fastsat pligt til at meddele oplysninger til den offentlige forvaltning, kan en beslutning om tilvejebringelse af oplysninger derimod være omfattet af lovens § 10, jf. lovens § 1, stk. 3.

Efter de oplysninger, som jeg har fået fra dig, mener jeg ikke, at der er udsigt til, at jeg kan kritisere resultatet af Landsskatterettens kendelse af 13. februar 2013 – herunder vurderingen af, at SKATs breve af 3. oktober og 15. december 2011 er processuelle beslutninger og ikke forvaltningsretlige afgørelser.

Derfor har jeg besluttet ikke at foretage mig mere i anledning af din klage over Landsskatterettens kendelse af 13. februar 2013.

### **Landsskatterettens kendelse af 10. september 2013**

Ved denne kendelse stadfæstede Landsskatteretten afgørelsen af 15. april 2013 fra SKAT Taastrup, hvorefter bestyrelsesformanden for (C) blev pålagt dagbøder fra 1. maj 2013, hvis banken ikke efterkom SKATs anmodning om udlevering af oplysninger om (A)'s konto for indkomstårene 2004-2008 og fuldmagtsforhold i (C).

Pålægget var givet efter skattekontrollovens § 9.

Landsskatteretten henviste til, at indhentelse af oplysninger vedrørende (A)'s konto – som der var overført 2 mio. kr. til i perioden 2004-2008 – måtte anses for at være af væsentlig betydning for undersøgelsen af hans eventuelle skattepligt og dermed skatteligningen, da der ikke sås at være andre forhold, der indikerede, at (A) eventuelt var eller havde været skattepligtig til Danmark.

Landsskatteretten fandt endvidere, at der ikke var grundlag for at antage, at oplysningspligten efter skattekontrollovens § 8 D er begrænset til de indkomstår, der kan ændres inden for de almindelige fristregler.

Landsskatteretten lagde – må jeg forstå – til grund, at pålægget er en afgørelse i forvaltningslovens forstand. Dette er jeg enig i.

Jeg forstår Landsskatterettens kendelse af 10. september 2013 således, at der efter Landsskatterettens opfattelse er hjemmel i skattekontrollovens § 8 D til – i en situation som den foreliggende med overførsel af et samlet beløb af den omhandlede størrelse og uden tilstedeværelse af andre forhold, der indikerer, at (A) er eller har været skattepligtig til Danmark – at anmode om udlevering af oplysninger vedrørende (A)'s konto i banken med henblik på at undersøge hans eventuelle skattepligt til Danmark.

Om ordlyden af bestemmelserne i skattekontrollovens § 8 D og § 9 henviser jeg til det, der fremgår ovenfor.

Formuleringen i skattekontrollovens § 8 D, stk. 1, 1. pkt. ('skønnes at være af væsentlig betydning for skatteligningen') blev indsat i loven ved lov nr. 1104 af 20. december 1995 om ændring af skattekontrolloven, skattestyrelsesloven, kildeskatteloven, selskabsskatteloven og fondsbeskatningsloven. Forarbejderne til ændringsloven indeholder ikke bidrag til den nærmere fortolkning af udtrykket 'skatteligningen'.

Forud for ikrafttrædelsen af 1995-ændringsloven var formuleringen 'når det må antages, at oplysningerne vil være af væsentlig betydning for skatteligningen', jf. § 1, nr. 8, i lov nr. 1113 af 21. december 1994 om ændring af skattekontrolloven, skattestyrelsesloven, kildeskatteloven, ligningsloven og vurderingsloven.

Af forarbejderne til bestemmelsen i den sidstnævnte lov fremgår bl.a. følgende (Folketingstidende 1994-95, tillæg A, s. 507):

'I væsentlighedskriteriet ligger bl.a., at skattemyndighederne skal være tilbageholdende med at kræve nødvendige oplysninger direkte fra disse juridiske personer m.v., hvis oplysningerne lige så vel kan kræves af den skattepligtige selv eller gennem denne.'

Ved den nævnte lovændring i 1994 blev § 8 D, stk. 1, 1. pkt., også ændret på et andet punkt. Den tidligere formulering 'der kan tjene disse myndigheder til vejledning ved udførelsen af deres hverv' blev ændret til 'når det må antages, at oplysningerne vil være af væsentlig betydning for skatteligningen'. Der ses ikke i forarbejderne at være støtte for en fortolkning af udtrykket 'skatteligningen', således at det adskiller sig fra udtrykket 'udførelsen af deres hverv'. For en umiddelbar betragtning forekommer det naturligt at forstå ordet 'hverv' som også omfattende afgørelsen af et spørgsmål om skattepligt.

At spørgsmålet om afgørelse af skattepligt her i landet er omfattet af udtrykket 'skatteligningen', har endvidere støtte i skattekontrollovens § 6, stk. 1, der omhandler erhvervsdrivendes pligt til på begæring at indsende 'dokumenter, der kan have betydning for skatteligningen, herunder for afgørelsen af skattepligt her til landet'.

Der er herefter ikke udsigt til, at jeg kan kritisere Landsskatterettens kendelse på dette punkt.

Landsskatteretten har i kendelsen af 10. september 2013 tilkendegivet, at bestemmelsen i retssikkerhedslovens § 9 (lov nr. 442 af 9. juni 2004 om retssikkerhed ved forvaltningens anvendelse af tvangsindgreb og oplysningspligter)

ikke finder anvendelse i sager, der vedrører udlevering af oplysninger. Det er jeg enig i, jf. ovenfor.

Loven indeholder i § 10 følgende bestemmelse:

**§ 10.** Hvis der er konkret mistanke om, at en enkeltperson eller juridisk person har begået en lovovertrædelse, der kan medføre straf, gælder bestemmelser i lovgivningen m.v. om pligt til at meddele oplysninger til myndigheden ikke i forhold til den mistænkte, medmindre det kan udelukkes, at de oplysninger, som søges tilvejebragt, kan have betydning for bedømmelsen af den formodede lovovertrædelse.

*Stk. 2.* I forhold til andre end den mistænkte gælder bestemmelser i lovgivningen m.v. om pligt til at meddele oplysninger, i det omfang oplysningerne søges tilvejebragt til brug for behandlingen af andre spørgsmål end fastsættelse af straf.

...'

Landsskatteretten har lagt til grund, at oplysningerne fra banken søges tilvejebragt til brug for en vurdering af (A)'s eventuelle skattepligt til Danmark og ikke med henblik på fastsættelse af straf. På den baggrund har Landsskatteretten fundet, at SKAT ikke var afskåret fra at anvende oplysningspligten over for banken.

Der er heller ikke udsigt til, at jeg kan kritisere Landsskatterettens kendelse på dette punkt.

Endelig har jeg forstået på dine indlæg i sagen, at det er din opfattelse, at det følger af især officialprincippet, at SKAT – i det konkrete tilfælde især ved henvendelse til (Y)-lands skattemyndigheder – har været forpligtet til at fremskaffe andre oplysninger, som skaber en vis (højere) grad af formodning for skattepligt i Danmark eller ligefrem skatteunddragelse i forhold til Danmark, før skattekontrollovens § 8 D og dernæst § 9 vil kunne anvendes i forhold til skatteydere danske pengeinstitut. Det er jeg ikke enig i.

Sammenfattende mener jeg således ikke, at der er udsigt til, at jeg kan kritisere resultatet af Landsskatterettens kendelser af 13. februar og 10. september 2013.

Jeg mener derfor ikke, at jeg har grundlag for at foretage mig mere i sagerne.

Jeg har sendt en kopi af dette brev til Landsskatteretten og SKAT til orientering.”

## Sagsfremstilling

Af Landsskatterettens kendelse af 13. februar 2013 fremgår bl.a. følgende:

### ”Landsskatterettens afgørelse

Klagen afvises.

### Sagens oplysninger

Klageren har oplyst, at han udrejste af Danmark i 1997 og ikke har haft et længere varigt ophold i landet siden. Klageren har endvidere oplyst, at han ikke har haft nogen form for fast ejendom eller andre aktiviteter i Danmark siden 1997.

Klageren, der bor i (Y)-land, overførte 250.000 kr. til sin konto i (C) i 2004. I 2005 overførte han 308.000 kr., i 2006 overførte han 348.000 kr., i 2007 overførte han 550.000 kr., og i 2008 overførte han 592.425 kr.

Ved brev af 3. oktober 2011 anmodede SKAT (C) om at fremsende kontoudskrifter for klagerens konto for indkomstårene 2004-2008 samt oplyse, hvilke personer der havde fuldmagt til kontoen. Som hjemmel henviste SKAT til skattekontrollovens § 8 D.

Den 12. oktober 2011 skrev klageren til SKAT og udbad sig en forklaring på SKATs ønske om at få udleveret kontoudtog vedrørende hans konto.

Ved brev af 19. oktober 2011 anmodede SKAT klageren om at fremsende kontoudskrifter fra (C) for 2004-2008. SKAT anmodede om oplysningerne i henhold til skattekontrollovens § 1.

SKAT oplyste, at man pr. 1. januar 2011 var begyndt at undersøge overførsler mellem udenlandske og danske banker, med henblik på at afdekke om kontoindehaverne eventuelt kunne være skattepligtige til Danmark.

SKAT havde bedt om kontoudtogene i (C), da de havde oplysninger om, at klageren havde overført ca. 2 millioner kr. til kontoen. Som udgangspunkt henvendte SKAT sig til kontohaverne. Ved personer, som har været bosat i udlandet i en årrække, gav dette ofte ikke resultat, fordi personerne i mellemtiden var flyttet og ikke havde anmeldt dette til det danske folkeregister.

Ved mail af 8. november 2011 meddelte klageren SKAT, at han var uforstående overfor SKATs henvendelse. Han oplyste endvidere, at han ikke

havde noget imod at udlevere de oplysninger, SKAT bad om, men at han gerne ville have en mere konkret forklaring og anmodede i den forbindelse om aktindsigt.

Den 10. november 2011 imødekom SKAT anmodningen om aktindsigt, og SKAT anmodede igen klageren om at fremsende kontoudtogene. Det blev oplyst, at det på baggrund af klagerens overførsel af ca. 2 millioner kr. til en konto i Danmark blev undersøgt, om klageren havde taget ophold i Danmark, og om klageren eventuelt var blevet skattepligtig til Danmark.

Ved brev af 15. december 2011 rykkede SKAT (C) for fremsendelse af kontoudskrifter for klagerens konto for indkomstårene 2004-2008 samt oplysninger om, hvilke personer der havde fuldmagt til kontoen. Som hjemmel henviste SKAT til skattekontrollovens § 8 D.

Klagerens repræsentant klagede til Landsskatteretten over SKATs brev af 19. oktober 2011, med påstand om at afgørelsen var ugyldig, da SKAT ikke havde hjemmel til at kræve oplysningerne udleveret.

Ved afgørelse af 1. marts 2012 afviste Landsskatteretten klagen, med henvisning til at SKATs brev til klageren af 19. oktober 2011 måtte anses for at være en processuel beslutning vedrørende sagens oplysning. Brevet indeholdt således ikke en beslutning, der ensidigt fastlagde, hvad der var eller skulle være ret i det konkrete tilfælde. SKATs brev til klageren af 19. oktober 2011 blev derfor ikke anset for at være en forvaltningsretlig afgørelse.

### **SKATs breve**

Ved brev af 3. oktober 2011 anmodede SKAT (C) om at fremsende kontoudskrifter for klagerens konto for indkomstårene 2004-2008 samt oplysninger, hvilke personer der havde fuldmagt til kontoen. Som hjemmel henviste SKAT til skattekontrollovens § 8 D.

Den 15. december 2011 rykkede SKAT (C) for fremsendelse af kontoudskrifter for klagerens konto for indkomstårene 2004-2008 samt oplysninger om, hvilke personer der havde fuldmagt til kontoen. Som hjemmel henviste SKAT til skattekontrollovens § 8 D.

### **Klagerens påstand og argumenter**

Klagerens repræsentant har fremsat påstand om, at SKATs afgørelser af 3. oktober 2011 og 15. december 2011 anses for ugyldige, da SKAT ikke har hjemmel til at kræve oplysningerne udleveret.



Skattepligt her til landet er af afgørende betydning for, om SKAT kan kræve kontooplysningerne udleveret af banken i henhold til skattekontrollovens § 8 D. Oplysninger kan kun indhentes, hvis de skønnes at være af væsentlig betydning for skatteligningen. Klageren er ikke fuldt skattepligtig til Danmark, da han hverken har bopæl her i landet eller opholder sig her i perioder, der kan begrunde skattepligt i henhold til kildeskattelovens § 1. Endvidere er indtægter af kontoindestående ikke begrænset skattepligtige til Danmark.

Kontooplysningerne ses således ikke at kunne have betydning for skatteligningen, det vil sige for kontrol med skatteansættelsen, da der ikke skal foretages en dansk skatteansættelse for klageren.

Klageren har en selvstændig retlig interesse i at få afklaret, om SKAT kan kræve oplysningerne udleveret fra (C) med henvisning til skattekontrollovens § 8 D, da det drejer sig om udlevering af kontooplysninger vedrørende hans bankkonto. Udlevering af oplysninger kan eventuelt fremtvinges ved pålæg af dagbøder, jf. skattekontrollovens § 9. Der foreligger derfor en forvaltningsafgørelse, som SKAT skal begrunde, ligesom SKAT skal give klagevejledning.

### **Sagens videre forløb**

I forbindelse med Landsskatterettens vurdering af, hvorvidt SKATs breve til (C) indeholder en forvaltningsretlig afgørelse, konstaterede retten, at det til og med 2005 fremgik af Ligningsvejledningen, at pålæg om oplysningspligt efter skattekontrollovens § 8 D var en forvaltningsakt efter forvaltningslovens regler, og at pålægget derfor skulle begrundes og ledsages af en klagevejledning.

Fra 2006 omtales skattekontrollovens § 8 D i Processuelle regler på SKATs område, men det fremgår ikke af beskrivelsen, hvorvidt pålæg om oplysningspligt efter skattekontrollovens § 8 D anses for at være en forvaltningsretlig afgørelse, der skal begrundes og ledsages af en klagevejledning.

Landsskatteretten anmodede derfor SKAT Koncerncentret om en udtalelse om, hvorvidt et pålæg om oplysningspligt efter skattekontrollovens § 8 D anses for at være en forvaltningsretlig afgørelse. Landsskatteretten anmodede endvidere om at få oplyst, hvilke overvejelser der førte til den ændrede formulering vedrørende skattekontrollovens § 8 D, da bestemmelsen fra 2005 til 2006 blev flyttet fra Ligningsvejledningen til Processuelle regler på SKATs område. SKAT blev bedt om at begrunde, hvorfor et pålæg om oplysningspligt efter skattekontrollovens § 8 D – i givet fald – ikke længere blev anset for en forvaltningsretlig afgørelse.

SKAT har i udtalelse af 15. juli 2012 blandt andet anført følgende:

'Det er Skatteministeriets opfattelse, at en anmodning efter skattekontrollovens § 8 D ikke er en forvaltningsretlig afgørelse, men snarere har karakter af en agterskrivelse. En afgørelse træffes først ved anvendelse af skattekontrollovens § 9, stk. 1.

Skattekontrollovens § 9 giver hjemmel til, at såfremt banken ikke vil følge anmodningen, træffes der en afgørelse med pålæg om at afgive oplysningerne inden en fastsat frist og pålæg af daglige bøder til fremtvingelse af oplysningerne ved fristoverskridelse.

Det anførte i Ligningsvejledningen er således korrekt i den forstand, at pålæg af oplysningspligter efter SKL §§ 8 C, D, eller G sker efter hjemlen i SKL § 9.

Det er således Skatteministeriets opfattelse, at sagen bør afvises.'

SKATs udtalelse har været forelagt klagerens repræsentant, der blandt andet har anført, at det er væsentligt, at (C) er omfattet af en lovbestemt tavshedspligt, jf. § 17 i lov om finansiel virksomhed. Da klageren har meddelt banken, at oplysningerne ikke må udleveres, skal videregivelse af kontooplysninger til SKAT være særligt hjemlet. Er den ikke det, vil videregivelse stride mod bankens tavshedspligt.

Når bestemmelsen i skattekontrollovens § 8 D anfører, at skattemyndighederne kan anmode om oplysninger fra banken, ligger heri en forudsætning om, at banken har pligt til at udlevere disse oplysninger på trods af tavshedspligten. Manglende opfyldelse af pligten til at udlevere oplysninger er sanktioneret med tvangsbøder.

Skattemyndighedernes gentagne anmodninger om udlevering af oplysninger fra banken har dermed karakter af at være en afgørelse, dels om der i den konkrete situation er en ligningsmæssig begrundelse for at få oplysningerne udleveret, dels om at udleveringen er pligtmæssig, således at banken ikke er bundet af tavshedspligten. Oplysningspligten kan efter skattekontrollovens § 9 gennemtvinges ved pålæg af tvangsbøder.

Hvis SKATs anmodning om udlevering af oplysninger fra banken ikke skal opfattes som en stillingtagen til – og dermed en afgørelse om – at banken har pligt til at udlevere oplysningerne, bør SKAT tilkendegive, at banken ikke er forpligtet hertil. I så fald vil banken formodentlig ikke udlevere oplysninger til SKAT, da det vil være i strid med tavshedspligten.

(C) har opfattet SKATs anmodning som et pålæg, det vil sige som en pligtmæssig udlevering af oplysninger, som om nødvendigt vil blive gennemført tvangsmæssigt. Der er tale om et pålæg til en professionel aktør, der må opfatte kravet om udlevering i nær sammenhæng med risikoen for bødesanktion for tvangsmæssig gennemførelse af udlevering. Pålæg om udlevering af kontooplysninger kan følgelig ikke opfattes som en agterskrivelse. Kravet om udlevering indeholder en forvaltningsretlig afgørelse i form af stillingtagen til, at banken har pligt til udlevering, jf. § 9, stk. 1.

I den forvaltningsretlige teori antages det, at der i en sådan situation foreligger en forvaltningsakt, jf. Forvaltningsret, Hans Gammeltoft m.fl. 2. udg. (2002) s. 51-52. Det anføres her, at der er tale om en forvaltningsretlig afgørelse, når der er tale om indhentelse af oplysninger, der kan og efter omstændighederne vil blive gennemført tvangsmæssigt i modsætning til den situation, hvor en manglende udlevering af oplysninger alene kan tillægges processuel skadevirkning. I fremstillingen henvises til, at dette er fast antaget af skattemyndighederne selv.

Da SKAT ikke har efterkommet Landsskatterettens anmodning om at oplyse, hvilke overvejelser der ligger bag den ændrede holdning, fremstår denne som ubegrundet og i strid med den anførte forvaltningsretlige teori og den citerede praksis.

### **Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse**

Landsskatteretten er klageinstans for afgørelser truffet af blandt andet SKAT, jf. skatteforvaltningslovens § 11. Afgørelsesbegrebet i skatteforvaltningslovens § 11 afgrænses i overensstemmelse med den almindelige forvaltningsretlige afgrænsning af begrebet.

En afgørelse er karakteriseret ved, at beslutning træffes af en forvaltningsmyndighed, at beslutningen retter sig mod fysiske eller juridiske personer, og at beslutningen ensidigt – og på baggrund af forvaltningsmyndighedens offentligretlige hjemmelsgrundlag – fastlægger, hvad der er eller skal være ret i det konkrete tilfælde.

Afgørende for, om Landsskatteretten kan behandle klagen, er således, hvorvidt SKATs breve af 3. oktober og 15. december 2011 indeholder en afgørelse, eller om de må anses for en processuel beslutning om indhentelse af faktiske oplysninger som led i sagsbehandlingen.

For så vidt angår de processuelle beslutninger der foretages under og som led i sagsbehandlingen, fremgår det af Forvaltningsret af Hans Gammeltoft-Hansen m.fl., 2. udgave, side 48, at i de fleste tilfælde vil

disse ikke have karakter af afgørelser. Vedrørende oplysningsskridt fremgår følgende af side 51:

*'4. Oplysningsskridt, tvangsindgreb*

Hovedparten af de processuelle beslutninger vil normalt vedrøre spørgsmål om sagens oplysning. Det kan dreje sig om indhentelse af faktiske oplysninger, om fagkyndige undersøgelser og vurderinger, om udtalelser fra andre myndigheder, fra parterne eller fra tredjemand. Ofte vil disse oplysningsskridt fremtræde med en sådan selvfølge at de knap erkendes som egentlige beslutninger.

Den altovervejende hovedregel er at disse beslutninger ikke er afgørelser. Resultaterne af beslutningerne – de fremkomne oplysninger, vurderinger etc. – er undergivet de almindelige partsbeføjelser, især aktindsigt og partshøring. [...]

Beslutninger om fremskaffelse af oplysninger ved gennemførelse af tvangsindgreb som f.eks. ransagning, legemsundersøgelser og besigtigelse af private lokaliteter må derimod normalt betragtes som afgørelser. Det er herved en forudsætning at der er tale om egentlige tvangsindgreb, dvs. at de kan og efter omstændighederne vil blive gennemført tvangsmæssigt, og ikke blot om ønskede undersøgelser hvor partens undladelse af at medvirke alene medfører processuel skadevirkning.'

SKAT har ved breve af 3. oktober og 15. december 2011 anmodet (C) om at fremsende kontoudskrifter for klagerens konto for indkomstårene 2004-2008 samt oplyse, hvilke personer der har fuldmagt til kontoen. I begge breve har SKAT anmodet om oplysningerne med henvisning til skattekontrollovens § 8 D.

Af skattekontrollovens §§ 8 D, stk. 1, og 9, stk. 1, fremgår følgende:

**'§ 8D.** Offentlige myndigheder og bestyrelser eller lignende øverste ledelser for private juridiske personer samt partrederier skal efter anmodning meddele told- og skatteforvaltningen oplysninger, der af myndighederne skønnes at være af væsentlig betydning for skatteligningen. Oplysninger om unavngivne skal dog kun gives efter Skatterådets bestemmelse.

**§ 9.** Værger nogen sig ved at efterkomme bestemmelserne i § 3 A, stk. 1 og 3, § 6, stk. 1-3, § 6 A, stk. 2, § 6 B, §§ 7 F-7H, § 7 K, §§ 8 A-8 G, § 8 H, stk. 1-3, § 8 L, § 8 P, stk. 1, § 8 Q, stk. 1, § 8 S, § 8 T, stk. 1 og 3, § 8 U, stk. 1 og 3, § 10, § 10 A, stk. 1-3, § 10 B, stk. 1 og 2, § 11 A, stk. 4-6, § 11 B, stk. 4, 5 og 8, § 11 C, stk. 3-5, og § 11 D afgør told- og skattefor-

valtningen, hvorvidt vedkommende er pligtig dertil, og kan om fornødent fremtvinge pligtens efterkommelse ved pålæg af en daglig bøde.’

SKATs breve til (C) af 3. oktober og 15. december 2011 med anmodning om udlevering af kontoudskrifter og oplysninger anses for at være en processuel beslutning vedrørende sagens oplysning.

SKAT har i brevene henvist til skattekontrollovens § 8 D. Der er ikke hjemmel i denne bestemmelse til at foretage tvangsindgreb overfor (C) med henblik på at fremskaffe de omhandlede kontoudskrifter og oplysninger.

Det fremgår derimod udtrykkeligt af skattekontrollovens § 9, stk. 1, at såfremt nogen værger sig ved at efterkomme bestemmelsen i § 8 D, afgør told- og skatteforvaltningen, hvorvidt vedkommende er pligtig dertil, og kan om fornødent fremtvinge pligtens efterkommelse ved pålæg af en daglig bøde.

SKATs breve af 3. oktober og 15. december 2011 indeholder således ikke en beslutning, der ensidigt fastlægger, hvad der er eller skal være ret i det konkrete tilfælde. SKATs breve anses herefter ikke for at være en forvaltningsretlig afgørelse.

Den omstændighed, at SKAT kan og eventuelt vil forsøge at fremskaffe de omhandlede oplysninger ved at træffe afgørelse efter skattekontrollovens § 9, stk. 1, kan ikke tillægges betydning i forhold til SKATs anmodning om udlevering af kontoudtog og oplysninger med henvisning til skattekontrollovens § 8 D, da anvendelsen af bestemmelsen i § 9, stk. 1, fordrer, at der træffes en særskilt afgørelse herom.

Landsskatteretten afviser derfor at behandle klagen.”

I brev af 20. marts 2013 til C bad SKAT med henvisning til skattekontrollovens § 8 D igen om oplysninger om A's fuldmagtsforhold og konto for årene 2004-2008.

Herefter skrev SKAT den 15. april 2013 følgende til bestyrelsesformanden for banken C:

**”Varsling af dagbøder**

SKAT har i brev af 20. marts 2013 bedt om oplysninger om (A)'s konto og fuldmagtsforhold i (C).

Forinden har vi gentagne gange forsøgt at få oplysningerne fra (A).

SKATs lovhjemmel til at bede om oplysningerne findes i skattekontrollovens § 8 D, stk. 1, som lyder således:

...

Bestemmelsen må kun anvendes, hvis kontrolbehovet er væsentligt. Det er som udgangspunkt skattemyndigheden, der afgør om betingelserne for kontrol er til stede. Som begrundelse for kontrollen skal skattemyndigheden således normalt kun give henvisning til den relevante bestemmelse.

SKAT har tavshedspligt og kan ikke indgå i en nærmere drøftelse af sagen.

SKAT beder hermed igen om udlevering af materiale for selskabet med henvisning til skattekontrollovens § 8 D.

Kopi af brev fra SKAT til (C) er vedlagt.

Materialet bedes fremsendt inden 14 dage.

Såfremt materialet ikke udleveres vil SKAT pålægge (C) dagbøder med hjemmel i skattekontrollovens § 9.

Dagbøder på 2.500 kr. pålægges fra den **1. maj 2013**, hvilket er efter udløbet af nævnte frist på 14 dage.

...”

Brevet er stemplet modtaget af C, Direktionssekretariatet, den 16. april 2013.

Den 17. april 2013 indbragte B på vegne af A SKATs afgørelse af 15. april 2013 for Landsskatteretten. B anførte følgende begrundelse for klagen:

”Efter bestemmelsen i Skattekontrolloven § 8 D, kan SKAT alene kræve oplysninger udleveret af (C), hvis de ubedte oplysninger har væsentlig betydning for skatteligningen.

SKAT har, på trods af gentagne opfordringer hertil, ikke overfor (A) begrundet, hvori en sådan ligningsmæssig interesse skulle bestå. Det forhold, at en person, der for længst er fraflyttet Danmark og med sin familie har bosat sig på den anden side af kloden og kun er her i landet på sporadiske, korte familibesøg, opretholder en bankkonto her i landet og disponerer over denne, kan ikke i sig selv begrunde, at der skulle foreligge ophold her i landet, der medfører skattepligt.

I den konkrete situation har SKAT's anmodning om kontooplysninger dermed karakter af, at SKAT er på 'fisketur'. Udlevering af oplysninger med dette formål for øje understøttes ikke af bestemmelsen i skattekontrolloven § 8 D.

Som nævnt disponerer (A) ikke over fast ejendom her i landet, og et ophold, der kunne udløse skattepligt, skulle i givet fald være af mindst 6 måneders ubrudt varighed, jf. kildeskatteloven § 1 stk. 1 nr. 2, ligesom der efter dobbeltbeskatningsaftalen med (Y)-land utvivlsomt ville være tale om, at (A) er hjemmehørende og dermed fuldt skattepligtig dér på grund af sin faste bopæl, jf. Art. 4.

For god ordens skyld skal tilføjes, at der ikke i kildeskatteloven er begrænset skattepligt af renteindtægt af danske kontoindeståender.

Når (A) ikke er fuldt skattepligtig til Danmark og heller ikke har dansk begrænset skattepligtige indtægter, er der ikke en ligningsmæssig begrundelse for SKAT's anmodning om at få oplysninger udleveret fra (C), og der er hermed ikke hjemmel til at kræve disse oplysninger udleveret under trussel om dagbøder som sket ved SKAT's brev af 15. april 2013, jf. skattekontrolloven §§ 8 D og 9.

#### *Forældelse og ekstraordinær genoptagelse*

SKAT's anmodning om oplysninger vedrører perioden 2004 til 2008.

Det gøres endvidere gældende, at SKAT ikke på nuværende tidspunkt kan kræve oplysninger fremlagt, der vedrører indkomstår, der kun kan ændres ved en ekstraordinær ansættelse i henhold til skatteforvaltningslovens regler, jf. § 27. Det er tilfældet for så vidt angår oplysninger for indkomstårene 2004-2007, da SKAT's første anmodning om udlevering af oplysninger er fremkommet i oktober 2011.

Ekstraordinær genoptagelse forudsætter, at SKAT har oplysninger, der kan begrunde, at der evt. kan foreligge skattesvig. Er dette ikke tilfældet, har SKAT ingen ligningsmæssig interesse i at få oplysninger udleveret, da en ændring af skatteansættelsen i så fald ikke kan gennemføres for disse indkomstår. SKAT har ikke oplyst, at der skulle foreligge mistanke om skattesvig. Dette ville i øvrigt forudsætte, at (A) er fuldt skattepligtig til Danmark, hvilket som nævnt ovenfor ikke er tilfældet. Herudover ville SKAT i givet fald være afskåret fra at kræve oplysninger for disse indkomstår udleveret mod (A)'s ønske, jf. bestemmelserne i retssikkerhedslovens §§ 9 til 10.

Var det SKAT's opfattelse, at (A) er under mistanke for skattesvig, skulle SKAT have meddelt dette i forbindelse med sin anmodning til (A) om ud-

levering af oplysninger. Det skyldes, at en eventuel pligt til udlevering bortfalder under sådanne omstændigheder, medmindre SKAT kan udelukke, at de oplysninger, der ønskes tilvejebragt kan have betydning for bedømmelse af den formodede lovovertrædelse. Da en ændret skatteansættelse vil udgøre selve grundlaget for en strafferetlig vurdering, kan SKAT i sagens natur ikke udelukke, at ansættelsen, der er baseret på de indhentede oplysninger, vil indgå i den strafferetlige bedømmelse.

Når dette er tilfældet, kan SKAT ikke administrativt pålægge (C) at udlevere oplysninger om (A)'s bankkonti. Dette fremgår af bestemmelsen i retssikkerhedsloven § 10 stk. 2, hvorefter myndighedernes adgang til at pålægge andre oplysningspligt kun gælder i det omfang, oplysningerne søges tilvejebragt til brug for behandlingen af andre spørgsmål end fastsættelse af straf. Da de indhentede oplysninger vil indgå som grundlag for en eventuel ekstraordinær ansættelse, som også vil være det grundlag, der bedømmes for at vurdere, om der foreligger en lovovertrædelse i form af udeholdte indtægter som følge af dansk skattepligt, er den ekstraordinære skatteansættelse og straf herfor indbyrdes forbundet. Dette medfører, at SKAT i denne situation er afskåret fra administrativt at pålægge (C) oplysningspligt under trussel om dagbøder. Oplysninger kan kun skaffes til veje gennem den procedure, der er fastsat i retsplejeloven, som fordrer en retskendelse. En retskendelse kan alene forventes at imødekomme SKAT's krav om udlevering, hvis SKAT kan dokumentere eller i hvert fald sandsynliggøre, at (A) skulle være skattepligtig her til landet, og yderligere, at han måtte have udvist skattesvig. Som nævnt har SKAT ikke mistanke om skattesvig, hvorfor det må lægges til grund, at SKAT hverken kan dokumentere eller sandsynliggøre dette."

Efterfølgende fremsatte B den 21. august 2013 følgende bemærkninger til et supplerende indlæg fra Kammeradvokaten til brug for Landsskatterettens behandling af klagen:

### **"Ad formalitetsindsigelser**

De anførte bemærkninger i mit brev af 1. august 2013 til Landsskatteretten fastholdes.

(A)'s interesse i SKATs afgørelse i form af pålæg til (C) om udlevering af kontooplysninger under trussel om dagbøder er meget væsentlig sammenholdt med den direkte adressats interesse i sagen.

Det forhold, at SKAT træffer beslutning om at sanktionere sit pålæg til (C) om udlevering af (A)'s kontooplysninger, medfører, at såvel selve pålægget om udlevering af oplysninger som afgørelsen om pålæg af dagbøder er forvaltningsakter, som Landsskatteretten skal behandle som led i den



indgivne klage. (A) er den part i sagen, der har den absolut væsentligste interesse i SKATs afgørelse, hvorfor den i forhold til ham som part i sagen skal overholde de grundlæggende forvaltningsretlige gyldighedsbetingelser, herunder kravet om høring samt orientering om klageadgang og frister for klage. (A)'s interesse i sagen er at få klarlagt, om SKAT har hjemmel til at kræve oplysninger udleveret, det vil sige om SKAT har grundlag for at skønne, at der er en væsentlig ligningsmæssig begrundelse i at få fremlagt oplysninger om bevægelser på bankkontoen, hvilket (A) bestrider. (C)'s interesse er alene at få klarlagt, at banken uden at bryde sin tavshedspligt kan efterkomme pålægget om udlevering af kontooplysninger.

Det er herudover uden videre klart, at (A) som part kan fremsætte indsigelse mod SKATs afgørelse som sket, og at disse indsigelser skal indgå i Landsskatterettens behandling af klagen.

Udover det allerede anførte, gør (A) tillige gældende, at da SKAT ikke har varslet ændring af skatteansættelserne inden for 6 mdrs. fristen for ekstraordinær skatteansættelse efter at være kommet til kundskab om de forhold, der begrundet en fravigelse af den almindelige ligningsfrist, jf. Skatteforvaltningsloven §§ 26 og 27 stk. 2, kan ændringerne på nuværende tidspunkt ikke gyldigt gennemføres for indkomstårene 2004-2008. Eventuelle ansættelsesændringer for disse indkomstår vil ikke gyldigt kunne foretages, hvad enten det sker før eller efter udlevering af kontooplysningerne fra (C). Følgelig er der ingen ligningsmæssig interesse for SKAT i oplysningerne.

I tilknytning hertil bemærkes, at SKAT nødvendigvis må være af den opfattelse, at (A) er skattepligtig til Danmark i de omhandlede indkomstår, da der ellers ikke er noget ligningsmæssigt formål med at kræve kontoudtog og forklaring på overførsler til bankkontoen. SKAT har endvidere, og nu i flere år, haft tilstrækkelige oplysninger til at foretage en skønsmæssig ansættelse af dansk skattepligtig indkomst på grundlag af de oplysninger om overførsler til kontoen af ca. 2 millioner kr., som SKATs Money Transfer gruppe har modtaget, jf. bilag 4 mail fra SKAT til (A) af 19. oktober 2011.

SKAT har imidlertid undladt at foretage en skønsmæssig ansættelse og dermed søgt at omgå den bevisbyrde, der påhviler SKAT, med hensyn til at påvise en eventuel skattepligt til Danmark. Hvis SKAT ikke har tillid til rigtigheden af (A)'s oplysninger om, at han har fast bopæl i (Y)-land, har familie og fast arbejde dér, ville den korrekte fremgangsmåde i sagen være, at SKAT skulle påvise eller sandsynliggøre skattepligt til Danmark fx efter at have indhentet oplysninger hos (Y)-lands skattemyndigheder herom. Hvis sådanne oplysninger bestyrkede opfattelsen af, at der – i

modstrid med (A)'s oplysninger – foreligger fuld skattepligt og hjemsted i Danmark, ville der herefter være en ligningsmæssig interesse i oplysningerne, og et udleveringskrav ville være hjemlet i § 8 D, hvis de ønskede oplysninger ikke blev fremlagt. Den almindeligt fulgte fremgangsmåde ville i øvrigt være, at SKAT på dette grundlag ville skride til en skønsmæssig ansættelse baseret på de foreliggende oplysninger om indsætning af beløb på konto, jf. eksempelvis SKM 2013.431 og 363, hvorefter det ville være op til (A) at gøre rede for kontobevægelserne. Undladelse heraf ville medføre processuel skadevirkning, således som Birgitte Christensen anfører i den i kammeradvokatens indlæg omtalte artikel i SR Skat.

SKATs fremgangsmåde i sagen er dermed alene udtryk for, at man ikke har ønsket at anvende de nødvendige ressourcer til en indledningsvis afklaring af skattepligtsspørgsmålet, hvilket SKAT i øvrigt også er forpligtet til efter officialmaksimen.

Det bemærkes, at fristerne for ekstraordinær ansættelse, jf. Skatteforvaltningsloven § 27 netop er fastsat efter en afvejning af administrative hensyn og hensynet til den skattepligtiges retssikkerhed. Formålet med fristreglerne er at beskytte skatteyderne mod efter længere tids forløb at blive stillet overfor yderligere skattekrav, jf. bemærkningerne til L 6 FT 1989/90 Folketingstidende A sp. 257. Kravet om fremlæggelse af oplysninger og forklaring til posteringer så langt tilbage i tiden som 2004 skal tillige vurderes i lyset af, at (A) ikke er erhvervsdrivende og bogføringspligtig og dermed heller ikke har pligt til at gemme bilag mv. i 5 år i henhold til denne lovgivning. Krav om forklaring dvs. dokumentation for kontobevægelser, der ligger tilbage til 2004-2008 er således særligt belastende for en privat person, der ikke har anledning til at gemme bilag i årevis. Endelig bemærkes, at oplysningerne her overvejende vedrører en periode, hvor der end ikke i lovgivningen er krav om, at erhvervsdrivende skal opbevare bilagsmateriale.

### **Ad realitetsindsigelser**

De til klagen anførte indsigelser fastholdes.

Kammeradvokaten henviser til en artikel om skattekontrollovens kontrolhjemler, udarbejdet af Skatteministeriets juridiske direktør som nærmere begrundelse for, at de indsigelser, der er fremsat mod udlevering af oplysninger fra banken, er uholdbare. Der er tale om et partsindlæg, og de til klagen fremsatte indsigelser fastholdes, uanset de i artiklen fremførte synspunkter.

Kammeradvokaten anfører videre i indlægget, at der er rimeligt grundlag for tvivl om rigtigheden af, at (A) er fraflyttet til (Y)-land, således at denne tvivl skulle være tilstrækkelig begrundelse for, at kræve kontooplysninger udleveret fra banken. Hertil bemærkes, at hvis SKAT var i tvivl om, hvorvidt de af (A) anførte oplysninger om fraflytning var korrekte, burde man have anmodet (A) om at fremsende dokumentation herfor, ligesom SKAT kunne have søgt oplysningerne af- eller bekræftet via (Y)-lands skattemyndigheder, således som der er adgang til i henhold til den indgåede dobbeltbeskatningsaftale, jf. i øvrigt mine bemærkninger herom ovenfor. SKAT undlader dette og kræver i stedet oplysning om nogle konteringer på en bankkonto, som under alle omstændigheder ikke er tilstrækkelige som grundlag for en ændret skatteansættelse, der forudsætter skattepligt og dermed oplysninger til belysning af skattemæssigt hjemsted, jf. dobbeltbeskatningsaftalen med (Y)-land. En vurdering af dansk skattepligt kan kun baseres på de personlige oplysninger, som SKAT har undladt at indhente indledningsvis hos (A) og ligeledes har undladt at søge bekræftet hos (Y)-lands skattemyndigheder.

Også af denne grund er SKATs krav om udlevering af kontooplysninger ikke hjemlet i skattekontrollovens § 8 D, da SKAT ikke har holdepunkter for fuld eller begrænset skattepligt til Danmark, jf. de tidligere kommentarer hertil.

Kammeradvokaten anfører i det følgende afsnit, at SKAT i den foreliggende sag har rettet henvendelse til klageren først, og har givet ham lejlighed til at fremkomme med en forklaring. Dette er ikke en korrekt fremstilling af forløbet i sagen, hvor SKAT netop har rettet henvendelse til (C) om udlevering af kontooplysninger uden først at rette henvendelse til (A). Det er således (A), der retter henvendelse til SKAT og anmoder om at få oplyst den nærmere baggrund for kravet om udlevering af kontooplysninger fra (C), jf. bilag 4.

Det afvises, at der som påstået i indlægget i sig selv ligger en formodning for, at der er noget galt, når en i udlandet bosiddende person nægter at udlevere personlige oplysninger til SKAT. Skatteministeriet lader med denne argumentation fuldstændig hånt om legalitetsprincippet, de hensyn, der i lovforarbejderne er anført som begrundelse for Skattekontrollovens ansættelsesfrister, og almindelige retssikkerhedshensyn. SKAT bør naturligvis indhente oplysninger, der kan af- eller bekræfte mulig skattepligt via de almindelige samarbejdspartnere i andre lande, før der stilles krav om udlevering af oplysninger sanktioneret med tvangsbøder og pålægges en privat skatteyder at fremlægge og forklare enkeltbetalinger, der ligger op til 8 år tilbage i tid. Det er uden videre klart, at det vil være ressourcekrævende at fremlægge og forklare enkeltbetalinger på bankkontoen, ligesom det kan være usikkert, om der kan redegøres for formå-

let med en betaling, der ligger adskillige år tilbage i tiden. Derfor er det berettiget, når (A) gør indsigelse mod SKATs krav om udlevering med henvisning til den manglende hjemmel.

Kammeradvokaten anfører, at oplysningerne kunne afsløre et forbrugsmønster, der kunne vise indkøb og hævnninger, som er uforenelige med (A)'s påstand om, at han ikke er skattepligtig i Danmark som følge af bopæl eller ophold her i landet.

Hertil bemærkes igen, at SKATs formål med at kræve disse oplysninger udleveret alene kan være et ønske om at undgå at anvende ressourcer på at løfte den bevisbyrde, der påhviler skattemyndighederne.

Som nævnt kan hverken bolig eller ophold her i landet i sig selv begrunde en dansk skattepligt iht. dobbeltbeskatningsaftalen med (Y)-land, når forholdene er, som (A) anfører, at han har fast bopæl sammen med sin ægtefælle og børn i (Y)-land, og at han dér er ansat i et fuldtidsjob. Om ønsket kan dette naturligvis dokumenteres, men dette burde SKAT indledningsvis have efterspurgt, hvis man ønsker at gå ind i en drøftelse af dansk skattepligt. Hertil kommer, at SKAT ifølge officialmaksimen har pligt til gennem de officielle kanaler at udrede disse bopæls- og opholdsforhold, når de netop er stærkt relevante og helt afgørende for, om der kan blive tale om dansk skattepligt af eventuelle indtægter. Som anført, er kontooplysningerne under ingen omstændigheder tilstrækkelige som grundlag for afgørelse af skattepligtsspørgsmålet. Før dette spørgsmål er afklaret, hvilket SKAT ikke på nogen måde har ulejliget sig med at klarlægge, er der ikke noget ligningsmæssigt dvs. kontrolmæssigt sigte med at forlange indsigt i kontobevægelser. Følgelig er der ikke hjemmel til at kræve udlevering af oplysningerne fra (C) i henhold til § 8D, hvorved pålæg om dagbøder ligeledes savner hjemmel.”

I kendelse afsagt af Landsskatteretten den 10. september 2013 stadfæstede Landsskatteretten den afgørelse, som SKAT (...) havde truffet den 15. april 2013. Af kendelsen fremgår bl.a. følgende:

**”SKAT (...)’s afgørelse**

SKAT har ved afgørelse af 15. april 2013 igen bedt (C) om udlevering af oplysninger om klagerens konto og fuldmagtsforhold i (C).

Som hjemmel er der henvist til skattekontrollovens § 8 D, stk. 1. (...)

...

Såfremt anmodningen ikke imødekommes inden 14 dage, vil der blive pålagt (C) dagbøder, jf. skattekontrollovens § 9. Dagbøder på 2.500 kr. pålægges fra den 1. maj 2013.

I en udtalelse til Landsskatteretten har SKAT blandt andet anført, at retssikkerhedslovens § 9 ikke finder anvendelse, da den omhandler tvangsindgreb.

Ifølge retssikkerhedslovens § 10, stk. 2, kan skattemyndighederne – selvom der foreligger en konkret begrundet mistanke – indhente oplysninger fra 3. mand, hvis disse indhentes til brug for andre spørgsmål end fastsættelse af straf. SKAT har ikke en konkret begrundet mistanke på nuværende tidspunkt, hvorfor retssikkerhedslovens § 10 slet ikke kommer i brug. Selv om der var en konkret begrundet mistanke, ville SKAT alligevel have ret til oplysningerne.

Hverken fristreglerne i skatteforvaltningslovens § 26 og § 27 eller forarbejderne hertil indeholder nogen begrænsning i forhold til den tidsmæssige udstrækning af skattekontrollovens oplysningspligter. Der er således ikke noget til hinder for, at SKAT indkalder materiale vedrørende indkomstår, der er forældet, når oplysningerne skal bruges til at fastslå, om skatteansættelsen er korrekt, og hvis ikke, om der i så fald kan blive tale om fristgennembrud efter skatteforvaltningslovens § 27.

### **Opsættende virkning**

...

### **Udlevering af oplysninger**

#### **Klagerens påstand og argumenter**

Klagerens repræsentant har fremsat principal påstand om, at afgørelsen er ugyldig, da klageren hverken har modtaget en individuel underretning om SKATs afgørelse, en individuel begrundelse eller klagevejledning.

Subsidiært er der fremsat påstand om, at afgørelsen ændres, så (C) ikke anses for at være forpligtet til at udlevere oplysninger vedrørende klagerens konto i banken.

Klageren er part i sagen, da han har en væsentlig og individuel interesse i afgørelsen. De oplysninger, som SKAT har ønsket udleveret, vedrører klagerens konto. Efter skattekontrollovens § 8 D kan SKAT alene kræve oplysninger udleveret af (C), hvis de udbedte oplysninger har væsentlig betydning for skatteligningen. Klageren er således part i sagen.

Som part i sagen har klageren krav på en individuel underretning om SKATs afgørelse, hvilket ikke er sket. På trods af gentagne opfordringer hertil har klageren heller ikke modtaget en individuel begrundelse, ligesom han ikke har modtaget klagevejledning. Der er tale om væsentlige mangler ved sagsbehandlingen, der medfører, at afgørelsen er ugyldig.

SKAT har ikke overfor klageren begrundet, hvori en sådan ligningsmæssig interesse skulle bestå. Det forhold, at en person, der for længst er fraflyttet Danmark og med sin familie har bosat sig på den anden side af kloden og kun er her i landet på sporadiske, korte familiebesøg, oprettholder en bankkonto her i landet og disponerer over denne, kan ikke i sig selv begrunde, at der skulle foreligge ophold her i landet, der medfører skattepligt.

På trods af de faktiske oplysninger har SKAT fastholdt kravet om udlevering af kontooplysninger med en generel henvisning til, at SKAT ønsker at undersøge, om der eventuelt foreligger skattepligt til Danmark. En sådan begrundelse er ikke tilstrækkelig. Der må kræves en individuel begrundelse med redegørelse for de faktiske omstændigheder, der bevirker, at der i den foreliggende situation er en væsentlig ligningsmæssig begrundelse for udlevering af kontooplysningerne i den omhandlede periode.

SKATs anmodning om kontooplysninger har karakter af, at SKAT er på 'fisketur'. Udlevering af oplysninger med dette formål for øje understøttes ikke af skattekontrollovens § 8 D.

Klageren disponerer ikke over fast ejendom her i landet, og et ophold, der kunne udløse skattepligt, skulle i givet fald være af mindst 6 måneders ubrudt varighed, jf. kildeskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2. Efter dobbeltbeskatningsaftalen med (Y)-land er klageren utvivlsomt hjemmehørende og dermed fuldt skattepligtig dér på grund af sin faste bopæl, jf. artikel 4. Efter kildeskatteloven er der ikke begrænset skattepligt af renteindtægter af danske kontoindeståender.

Da klageren ikke er fuldt skattepligtig til Danmark og heller ikke har dansk begrænset skattepligtige indtægter, er der ikke en ligningsmæssig begrundelse for SKATs anmodning om at få udleveret oplysninger fra (C). Der er hermed ikke hjemmel til at kræve disse oplysninger udleveret under trussel om dagbøder.

SKAT har anmodet om oplysninger vedrørende perioden 2004-2008.

SKAT kan ikke på nuværende tidspunkt kræve oplysninger, der vedrører indkomstår, der kun kan ændres ved en ekstraordinær ansættelse efter

skatteforvaltningslovens § 27. Det er tilfældet for oplysninger for 2004-2007, da SKAT først anmodede om udlevering af oplysninger i oktober 2011.

Ekstraordinær genoptagelse forudsætter, at SKAT har oplysninger, der kan begrunde, at der eventuelt kan foreligge skattesvig. Er dette ikke tilfældet, har SKAT ingen ligningsmæssig interesse i at få oplysninger udleveret, da en ændring af skatteansættelsen i så fald ikke kan gennemføres for disse indkomstår. SKAT har ikke oplyst, at der skulle foreligge mistanke om skattesvig. Dette ville i øvrigt forudsætte, at klageren er fuldt skattepligtig til Danmark, hvilket ikke er tilfældet. SKAT ville desuden være afskåret fra at kræve oplysninger om disse indkomstår udleveret mod klagerens ønske, jf. retssikkerhedslovens §§ 9 og 10.

Hvis SKAT mistænker klageren for skattesvig, skulle SKAT have meddelt dette i forbindelse med anmodningen til klageren om udlevering af oplysninger. Pligten til at udlevere oplysninger bortfalder under sådanne omstændigheder, med mindre SKAT kan udelukke, at de oplysninger, der ønskes tilvejebragt, kan have betydning for bedømmelse af den formodede lovovertrædelse. Da en ændret skatteansættelse vil udgøre selve grundlaget for en strafferetlig vurdering, kan SKAT i sagens natur ikke udelukke, at ansættelsen, der er baseret på de indhentede oplysninger, vil indgå i den strafferetlige bedømmelse.

SKAT kan ikke administrativt pålægge (C) at udlevere oplysninger om klagerens bankkonto, jf. retssikkerhedslovens § 10, stk. 2, hvorefter myndighedernes adgang til at pålægge andre oplysningspligt kun gælder i det omfang, oplysningerne søges tilvejebragt til brug for behandlingen af andre spørgsmål end fastsættelse af straf.

Da de indhentede oplysninger vil indgå som grundlag for en eventuel ekstraordinær ansættelse, som også vil være det grundlag, der bedømmes for at vurdere, om der foreligger en lovovertrædelse i form af udeholdte indtægter, er den ekstraordinære skatteansættelse og straf indbyrdes forbundet. Det medfører, at SKAT er afskåret fra at pålægge (C) oplysningspligt.

Oplysningerne kan kun fremskaffes gennem den procedure, der er fastsat i retsplejeloven, som fordrer en retskendelse. En retskendelse kan alene forventes at imødekomme SKATs krav om udlevering, hvis SKAT kan dokumentere eller sandsynliggøre, at klageren skulle være skattepligtig her til landet, og at han har udvist skattesvig. SKAT har ikke mistanke om skattesvig, så det må lægges til grund, at SKAT hverken kan dokumentere eller sandsynliggøre dette.

### **Kammeradvokatens udtalelse**

Kammeradvokaten er indtrådt i sagen som repræsentant for SKAT og har indstillet afgørelsen stadfæstet.

Den omtvistede afgørelse er SKATs varsling af dagbøder. Afgørelsens adressat er (C), som er den part, afgørelsen direkte og umiddelbart er rettet imod. Afgørelsen indeholder fornøden begrundelse henset til, at SKAT på grund af tavshedspligten ikke kan give flere oplysninger til (C) om den bagvedliggende skattesag end nødvendigt, for at banken kan vurdere afgørelsens rigtighed og rimelighed.

I en afgørelse om at pålægge banken at udlevere kontooplysninger under trussel om dagbøder er det ikke SKATs opgave at give en begrundelse eller klagevejledning til eventuelle andre interesserede parter.

Klageren havde desuden fuldt ud kendskab til afgørelsens baggrund og begrundelse og har haft mulighed for at varetage sine interesser, også inden afgørelsen blev truffet. Der er heller ikke efterfølgende fremkommet nye oplysninger fra klagerens side, som kunne have ført til et andet resultat. Det betyder, at selv hvis der havde været tale om sagsbehandlingsfejl, ville det ikke have haft betydning for afgørelsens gyldighed efter en konkret væsentlighedsvurdering.

I den foreliggende situation, hvor der over en periode på 5 år er overført mere end 2 millioner kr. til en dansk bank af en dansker, der hævder at være fraflyttet til (Y)-land flere år tidligere, giver det rimeligt grundlag for tvivl om rigtigheden af hans oplysninger om, at han ikke længere er skattepligtig her til landet. I sådan en situation bør SKAT foretage kontrol med henblik på at prøve spørgsmålet om skattepligt.

Der kan være en god og naturlig forklaring på pengeoverførslerne, som betyder, at der alligevel ikke er grund til mistanke om, at klageren er skattepligtig her til landet. Hvis en sådan forklaring findes, og klageren er villig til at give den og fremlægge den fornødne dokumentation, er der ikke anledning til at ulejlig hans bank med krav om udlevering af yderligere. Det har klageren imidlertid afvist. I stedet har klageren energisk modarbejdet SKATs bestræbelser på at opklare sagen. Det styrker i sig selv formodningen om, at der er noget galt.

Det er netop med henblik på den situation, at skattekontrollovens § 8 D giver SKAT mulighed for at gå til tredjemand for at tilvejebringe de oplysninger, som er nødvendige for at kunne tage stilling til spørgsmålet om skattepligt og skatteansættelse.



For så vidt angår skattekontrollovens kontrolhemler er der henvist til en artikel af Birgitte Christensen, afdelingschef i Skatteministeriet, offentliggjort i SR-SKAT 2012, s. 367.

Det er muligt, at de manglende oplysninger afslører et forbrugsmønster, som viser, at klageren hyppigt/dagligt har foretaget indkøb og hævnings, eventuelt i et lokalområde i Danmark, og at dette er uforeneligt med hans påstand om, at han ikke er skattepligtig i Danmark som følge af bopæl eller ophold her i landet. Det er også muligt, at kontooplysningerne viser, at klageren har afholdt driftsudgifter vedrørende en bolig her i landet, som han måske reelt råder over, selv om den formelt står i en andens navn. Først når SKAT har modtaget de manglende oplysninger, er det muligt at gennemskue dette og dermed fastslå, om det er rigtigt eller urigtigt, når klageren hævder at have bopæl og være hjemmehørende i (Y)-land. Oplysningerne er også afgørende for, at SKAT kan tage stilling til spørgsmålet om, hvorvidt betingelserne for ekstraordinær ansættelse efter reglerne i skatteforvaltningslovens § 27 er opfyldt.

Formålet med indhentelse af oplysninger er ikke fastsættelse af straf, men derimod afklaring af, om klageren er skattepligtig. Det er således ikke i strid med retssikkerhedsloven at bede banken om oplysninger, som eventuelt kan afsløre, at klageren snyder i skat og har givet myndighederne urigtige oplysninger om sine bopælsforhold.

### **Klagerens bemærkninger til Kammeradvokatens udtalelse**

Hvis SKAT ikke har tillid til rigtigheden af klagerens oplysninger om, at han har bopæl, familie og fast arbejde i (Y)-land, ville den korrekte fremgangsmåde være, at SKAT skulle påvise eller sandsynliggøre skattepligt til Danmark, f.eks. efter at have indhentet oplysninger hos (Y)-lands skattemyndigheder. Hvis sådanne oplysninger bestyrkede opfattelsen af, at der – i modstrid med klagerens oplysninger – foreligger skattepligt, ville der være en ligningsmæssig interesse i oplysningerne, og et udleveringskrav ville være hjemlet i § 8 D. SKATs fremgangsmåde er alene udtryk for, at man ikke har ønsket at anvende de nødvendige ressourcer til en indledningsvis afklaring af skattepligtsspørgsmålet, hvilket SKAT er forpligtet til efter officialmaksimen.

Fristerne for ekstraordinær ansættelse er fastsat efter en afvejning af administrative hensyn og hensynet til den skattepligtiges retssikkerhed. Formålet er at beskytte skatteyderne mod efter længere tids forløb at blive stillet overfor yderligere skattekrav. Krav om forklaring og dokumentation for kontobevægelser, der ligger tilbage til 2004-2008 er særligt belastende for en privat person, der ikke har anledning til at gemme bilag i årevis.

Til belysning af, at klageren siden sin fraflytning har været skattepligtig og hjemmehørende i (Y)-land, har repræsentanten fremlagt følgende:

- Klagerens årsopgørelse for 1996, stilet til klageren på hans daværende adresse i (Y)-land.
- Udskrift fra (virksomheden X)'s hjemmeside, hvoraf det fremgår, at klageren er General Manager i virksomheden [udskriften fremstår rettelig som en udskrift vedrørende 'Principal contacts' i virksomheden, hvoraf en er 'Customer Support & Development'; min bemærkning].
- Udskrift fra klagerens Tax file fra (Y)-lands skatteadministration af 19. november 2007.
- Brev af 25. februar 2005 fra (X) til klageren, som dokumentation for ansættelse hos (arbejdsgiver i Y-land).

### **Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse**

Indledningsvis bemærkes det, at for at afgørelsen kan anses for ugyldig, skal der foreligge en retlig mangel, som må anses for at være væsentlig, og der må ikke være momenter af undskyldende karakter, der taler for at opretholde afgørelsen, uanset om de første to betingelser er opfyldt, jf. Forvaltningsret af Hans Gammeltoft-Hansen m.fl. side 847 f.

Allerede fordi klageren har fået kendskab til afgørelsen, rettidigt påklagede den til Landsskatteretten og løbende har været i dialog med SKAT om baggrunden for SKATs anmodning om udlevering af oplysninger, er der ikke grundlag for at anse den påklagede afgørelse for ugyldig.

Ifølge skattekontrollovens § 8 D, stk. 1, skal offentlige myndigheder og bestyrelser eller lignende øverste ledelser for private juridiske personer samt partrederier, efter anmodning meddele skattemyndighederne oplysninger, der af myndighederne skønnes at være af væsentlig betydning for skatteligningen.

Vægrer nogen sig ved at efterkomme bestemmelsen i skattekontrollovens § 8 D, stk. 1, afgør told- og skatteforvaltningen, hvorvidt vedkommende er pligtig dertil, og kan om fornødent fremtvinge pligtens efterkommelse ved pålæg af en daglig bøde. Det fremgår af skattekontrollovens § 9, stk. 1.

Ifølge § 8 D, stk. 1, kan skattemyndighederne anmode om oplysninger, der af myndigheden skønnes at være af væsentlig betydning for skatteligningen. Hverken loven eller forarbejderne indeholder afgrænsning af, hvilke oplysninger der er tale om. Eneste krav er, at de skal skønnes at være af væsentlig betydning for skatteligningen.

Oplysningen om, at klageren i perioden fra 2004 til 2008 overførte ca. 2 millioner kr. til sin konto i (C), må anses for at være tilstrækkeligt grundlag for, at SKAT kan anmode om udlevering af oplysninger vedrørende klagerens konto i banken med henblik på at undersøge klagerens eventuelle skattepligt til Danmark.

Indhentelse af oplysninger vedrørende klagerens konto må anses for at være af væsentlig betydning for undersøgelsen af klagerens eventuelle skattepligt og dermed skatteligningen, da der på det foreliggende grundlag ikke ses at være andre forhold, der indikerer, at klageren eventuelt er eller har været skattepligtig til Danmark.

Hverken skattekontrolloven eller forarbejderne hertil giver grundlag for at antage, at oplysningspligten efter skattekontrollovens § 8 D er begrænset til de indkomstår, der kan ændres inden for de almindelige fristregler.

Der er således ikke grundlag for at indskrænke anmodningen om udlevering af oplysninger til 2008.

Anvendelsesområdet for lov om retssikkerhed ved forvaltningens anvendelse af tvangsindgreb og oplysningspligt (lov nr. 442 af 9. juni 2004 med senere ændringer – herefter retssikkerhedsloven) fremgår af lovens § 1. § 1, stk. 1-3, har følgende ordlyd:

**’§ 1.** Lovens kapitel 2 og 3 finder anvendelse ved tvangsindgreb, som foretages af den offentlige forvaltning uden for strafferetsplejen, og som består i

- 1) husundersøgelse eller
- 2) undersøgelse eller beslaglæggelse af breve og andre papirer.

*Stk. 2.* Lovens kapitel 3 finder også anvendelse ved tvangsindgreb, som foretages af den offentlige forvaltning uden for strafferetsplejen, og som består i

- 1) undersøgelse af andre lokaliteter,
- 2) undersøgelse eller beslaglæggelse af andre genstande,
- 3) brud på meddelelshemmeligheden eller
- 4) eftersyn eller anden undersøgelse af personer.

*Stk. 3.* Lovens kapitel 4 finder anvendelse i tilfælde, hvor der i lovgivningen m.v. er fastsat pligt til at meddele oplysninger til den offentlige forvaltning.’

Retssikkerhedslovens § 9 står i kapitel 3, som vedrører forholdet til strafferetsplejen ved gennemførelsen af tvangsindgreb. Bestemmelsen finder således ikke anvendelse i nærværende sag vedrørende udlevering af oplysninger.

Retssikkerhedslovens § 10 står i kapitel 4, som vedrører retten til ikke at inkriminere sig selv mv. § 10, stk. 1 og 2, har følgende ordlyd:

**’§ 10.** Hvis der er konkret mistanke om, at en enkeltperson eller juridisk person har begået en lovovertrædelse, der kan medføre straf, gælder bestemmelser i lovgivningen m.v. om pligt til at meddele oplysninger til myndigheder ikke i forhold til den mistænkte, medmindre det kan udelukkes, at de oplysninger, som søges tilvejebragt, kan have betydning for idømmelsen af den formodede lovovertrædelse.

*Stk. 2.* I forhold til andre end den mistænkte gælder bestemmelser i lovgivningen m.v. om pligt til at meddele oplysninger, i det omfang oplysningerne søges tilvejebragt til brug for behandlingen af andre spørgsmål end fastsættelse af straf.’

SKATs anmodning om udlevering af oplysninger er rettet til (C), og den relevante bestemmelse er derfor § 10, stk. 2.

Af forarbejderne til retssikkerhedslovens § 10, stk. 2, fremgår blandt andet følgende:

’Bestemmelsen vedrører myndighedernes adgang til at anvende en oplysningspligt over for andre end den mistænkte.

Bestemmelsen indebærer, at andre end den mistænkte har pligt til at meddele oplysninger i sagen, i det omfang oplysningerne alene søges tilvejebragt til brug for behandlingen af andre spørgsmål end straf.

Bestemmelsen indebærer således for det første, at en tredjemand kan pålægges at meddele oplysninger om andre forhold end den formodede lovovertrædelse.

For det andet indebærer bestemmelsen, at myndighederne fortsat vil kunne pålægge tredjemand at meddele oplysninger om det eller de forhold, hvor der foreligger en konkret mistanke om en lovovertrædelse, hvis oplysningerne alene søges tilvejebragt med henblik på andre spørgsmål end fastsættelse af straf.’

SKAT kan således anvende oplysningspligten i skattekontrollovens § 8 D over for (C), uanset om der foreligger en konkret mistanke om en lovovertrædelse eller ej, så længe oplysningerne alene søges tilvejebragt med henblik på andre spørgsmål end fastsættelse af straf.

I overensstemmelse med det af SKAT anførte lægges det til grund, at oplysningerne søges tilvejebragt til brug for en vurdering af klagerens eventuelle skattepligt til Danmark. Oplysningerne ses således ikke søgt tilve-

jebragt med henblik på fastsættelse af straf, og der kan heller ikke anses for at være en sådan sammenhæng mellem vurderingen af skattepligtsspørgsmålet og en eventuel efterfølgende fastsættelse af straf, at SKAT er afskåret fra at anvende oplysningspligten.

Landsskatteretten stadfæster derfor SKAT (...)’s afgørelse.”