

Offentliggjort d. 19. juni 2012

## Anmodning om udlevering af kontoudskrifter - SKM2012.335.LSR<sup>©</sup>

*Af advokat (L) Bodil Christiansen og  
advokat (H), cand. merc. (R) Tommy V. Christiansen*

[www.v.dk](http://www.v.dk)

*Landsskatteretten fandt ved en kendelse af 1/3 2012, at SKAT's anmodning til en dansker bosat i Australien om fremsendelse af oplysninger i form af bankkontoudskrifter fra en dansk bank måtte anses som en processuel beslutning vedrørende sagens oplysning, og følgelig ikke kunne anses som en forvaltningsretlig afgørelse, der kunne påklages til Landsskatteretten. Skatteyderens klage over anmodningen blev herefter afvist af Landsskatteretten.*

Landsskatterettens kendelse af 1/3 2012 vedrører spørgsmålet om, hvornår der kan anses at foreligge en afgørelse, der kan påklages til og afgøres af Landsskatteretten.

Efter skattestyrelseslovens § 11 afgør Landsskatteretten klager over *afgørelser* truffet af bl.a. Told- og skatteforvaltningen, Skatterådet og Skatteankenævnene.

Begrebet "afgørelse" er centralt både i den almindelige forvaltningsret og i skatteretten. I motiverne til skatteforvaltningsloven fandt Skatteministeriet således ligefrem anledning til at definere begrebet i et særskilt afsnit om "Terminologi", jf. herved FT 2004/05, tillæg A, s. 4258, 1 - 2. sp., hvor det anføres, at: "*Begrebet afgørelse anvendes om en retsakt; det vil sige en udtalelse, der går ud på at fastsætte, hvad der er eller skal være ret i et foreliggende tilfælde.*"

Motiverne lader dog samtidig forstå, at begrebet afgørelse i skatteforvaltningslovens forstand i praksis næppe altid lige let lader sig afgrænse. Således anføres i forslaget i

## Offentliggjort d. 19. juni 2012

tilknytning til forslaget bemærkninger om det administrative klagesystem, jf. FT 2004/05, tillæg A, s. 4246, 1. sp., at:

*”Det foreslås for så vidt angår Landsskatteretten, at alle klagesager som udgangspunkt afgøres i Landsskatteretten som sidste administrative klageinstans. Det betyder, at de omkring 1.400 klagesager, der i dag afgøres af ToldSkat eller Ligningsrådet, som udgangspunkt overføres til afgørelse i Landsskatteretten. Herved opnås en klarere adskillelse mellem den myndighed, der klages over, og den myndighed, der klages til.*

*Klager til ToldSkat udgør et meget broget spektrum, der spænder fra klager over afgørelser i traditionel forstand, f.eks. af en anmodning om en bevilling eller dispensation, til klager/indsigelser mod afgørelser/beslutninger, der ligger i det "grå" område mellem afgørelser og beslutninger om sagsbehandling, f.eks. om hvilke oplysninger, der skal tilvejebringes, for at der kan træffes en lovlig afgørelse. Disse klager spænder også fra klager over afgørelser om egentlig myndighedsudøvelse over for en borger til klager over afgørelser om driftsmæssige forhold, herunder personale-spørgsmål.*

*Derfor foreslås, at skatteministeren bemyndiges til undtagelsesvis at henlægge afgørelsen af klager i visse sagstyper til en særlig enhed i told- og skatteforvaltningen i stedet for afgørelse i Landsskatteretten. Denne enhed kan være den samme, som udfører sekretariatsbetjening for skatte- og vurderingsankenævn. Denne bemyndigelse vil tillige kunne benyttes til at afskære klage til skatteministeren eller skatteministerens departement.”*

Afgrænsningen af begrebet afgørelse til en retsakt, dvs. en udtalelse, der går ud på at fastsætte, hvad der er eller skal være ret i et foreliggende tilfælde, anvendes i den almindelige forvaltningsret og genfindes i motiverne til forvaltningsloven. I motiverne til lovens § 2 - hvorefter ”Loven gælder for behandlingen af sager, hvori der er eller vil blive truffet afgørelse af en forvaltningsmyndighed.” – anføres således, at ”Med udtrykket ”truffet afgørelse” sigtes til udfærdigelse af retsakter, dvs. udtalelser, der går ud på at fastsætte, hvad der er eller skal være ret i et foreliggende tilfælde”; Dette som modstykke til navnlig den faktiske forvaltningsvirksomhed, der netop ikke tager sigte på at træffe retligt bindende afgørelser i forhold til de implicerede enkeltpersoner, se herved FT 1985/86, tillæg A, sp. 115. Videre anføres sp. 116 bl.a., at ”En myndigheds beslut-

**Offentliggjort d. 19. juni 2012**

*ning om, at en sag skal tages under behandling, eller at en sag skal oversendes til en anden myndighed med henblik på, at denne træffer afgørelse, er ikke afgørelser, der fastsætter, hvad der er eller skal være ret i de pågældende tilfælde, og sådanne beslutninger er derfor ikke omfattede af reglerne i lovens kapitel 4 – 7.”*

Der er med denne afgrænsning i den almindelige forvaltningsret lagt an til en relativt stringent afgrænsning af begrebet ”afgørelse”. Og med den principielle afgrænsning af begrebet i skatteforvaltningsloven på samme måde som i forvaltningsloven, er begrebsdannelsen i denne lovgivning lagt tæt op af forvaltningsretten.

Men det må bemærkes, at bl.a. Hans Gammeltoft-Hansen har været fortaler for en anden – og vel videre – afgrænsning af afgørelsesbegrebet med afsæt i formålsoverrettede synspunkter om at sikre, at den enkelte borger kan få indflydelse på de beslutningsprocesser, der vedrører den pågældendes egne forhold og forøge den enkeltes mulighed for at forstå indholdet af de truffene afgørelser og baggrunden herfor. Se hertil Jens Peter Christensen i UfR 2003 B.230, der bl.a. peger på, at afgrænsningen af afgørelsesbegrebet i forvaltningsloven og de hertil knyttede motiver i sidste ende er udtryk for et politisk valg.

Landsskatterettens kendelse af 1/3 2012, jf. SKM2012.335.LSR, underbygger den stringente afgrænsning af afgørelsesbegrebet. Men sagen illustrerer samtidig, hvorfor den formålsoverrettede afgrænsning af begrebet afgørelse uomtvisteligt i nogle tilfælde kan forekomme relevant.

Sagen drejede sig om en i Australien bosat udlandsdanske, der efter det oplyste udrejste fra Danmark i 1997 og ikke havde haft bopæl i Danmark de seneste 15 år. I perioden fra 2004 – 2008 overførte han successivt i alt godt 2 mio. kr. til et dansk pengeinstitut.

Ved brev af 3/10 2011 anmodede SKAT med henvisning til skattekontrollovens § 8 banken om at fremsende kontoudskrifter for udlandsdanskeens konto for 2004 – 2008 samt oplyse, hvilke personer, der havde fuldmagt til kontoen. Udlandsdanskeeren, der i forbindelse med ophold i Danmark gennem banken blev bekendt med denne skrivelse, henvendte sig herefter selv til SKAT ved skrivelse af den 12/10 2011 og udbad sig en

**Offentliggjort d. 19. juni 2012**

forklaring på det passerede. Ved brev af 19/10 2011 anmodede SKAT med henvisning til skattekontrollovens § 1 herefter udlandsdanskeren om at fremsende kontoudskrifter fra banken for 2004 – 2008. SKAT oplyste i den forbindelse bl.a., at man pr. 1/1 2011 var begyndt at undersøge overførsler mellem udenlandske og danske banker med henblik på at afdække, om kontoindehaverne eventuelt kunne være skattepligtige til Danmark, og at man havde bedt om kontoudtogene i banken, da man havde oplysninger om, at udlandsdanskeren havde overført ca. 2 mio. kr. til kontoen. Der udspandt sig nu en korrespondance mellem udlandsdanskeren og SKAT, hvor udlandsdanskeren bl.a. bad om aktindsigt, hvilket SKAT imødekom. Endvidere bad SKAT på ny banken om at fremsende de omhandlede kontoudtog samt oplyse, hvilke personer, der havde fuldmagt til kontoen.

Udlandsdanskeren påklagede nu SKAT's anmodning af 19/10 2011 om udlevering af kontoudskrifter til Landsskatteretten med påstand om, at SKAT's anmodning af 19/10 2011 måtte anses for ugyldig, da SKAT ikke havde hjemmel til at kræve oplysningerne udleveret.

Landsskatteretten afviste imidlertid denne klage med henvisning til, at SKAT's anmodning om udlevering af kontoudskrifter ikke kunne anses som en forvaltningsretlig afgørelse.

Som begrundelse for denne afvisning anførte Landsskatteretten indledningsvist, at afgørelsesbegrebet i skatteforvaltningslovens § 11 afgrænses i overensstemmelse med den almindelige forvaltningsretlige afgrænsning af begrebet og videre, at 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.

Vedrørende de *processuelle beslutninger, der foretages under og som led i sagsbehandlingen*, henviste Landsskatteretten dernæst til et uddrag fra Forvaltningsret, Hans Gammeltoft-Hansen m.fl., 2. udgave, side 48, hvorefter sådanne processuelle beslutninger i de fleste tilfælde ikke vil have karakter af afgørelser.

Offentliggjort d. 19. juni 2012

Videre er i Landsskatterettens præmisser refereret et uddrag a.s., s. 51, vedrørende *oplysningsskridt*:

*"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."*

På denne baggrund konkluderede Landsskatteretten, at SKATs brev til udlandsdanske-  
ren af 19/10 2011 måtte anses for at være en processuel beslutning vedrørende sagens  
oplysning.

Videre anførte Landsskatteretten, at SKAT i brevet havde henvist til skattekontrollovens  
§ 1, og at der ikke var hjemmel i denne bestemmelse til at foretage tvangsindgreb over-  
for klageren med henblik på at få fremskaffet de omhandlede kontoudskrifter. I overens-  
stemmelse hermed var der ved SKATs brev til klageren af 19. oktober 2011 ikke truffet  
beslutning om at fremskaffe de pågældende oplysninger ved gennemførelse af tvangs-  
indgreb.

SKATs brev af 19. oktober 2011 indeholdte således efter Landsskatterettens opfattelse  
ikke en beslutning, der ensidigt fastlagde, hvad der var eller skulle være ret i det konkre-

Offentliggjort d. 19. juni 2012

te tilfælde. SKATs brev til klageren af 19. oktober 2011 ansås herefter ikke for at være en forvaltningsretlig afgørelse.

Selv om Landsskatterettens kendelse forekommer utvivlsomt korrekt, kan man have en vis forståelse for udlandsdanskerens oplevelse af, at pålægget fra SKAT var – som det anføres af udlandsdanskerens repræsentant – ”...indgribende og belastende for klageren”. Man kan i den forbindelse notere sig, at SKAT da også fandt anledning til at imødekomme udlandsdanskerens begæring om aktindsigt.

Det vil i den forbindelse nok almindeligvis være en ringe trøst for en skatteyder, her udlandsdanskeren, at skatteyderen - som det afslutningsvist fremhæves af Landsskatteretten – ”*har mulighed for at varetage sine interesser i den eventuelle efterfølgende materielle sag om skattepligt til Danmark, herunder komme med indsigelser til eventuelle konsekvenser af, at de omhandlede kontoudskrifter ikke er blevet indsendt.*”

— o —