

Forslag
til
**Lov om ændring af skatteindberetningsloven, skattekontrolloven, kildeskatteloven,
ligningsloven og pensionsbeskatningsloven ¹⁾**
(Gennemførelse af direktiv om obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på
beskatningsområdet i forbindelse med indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger)

§ 1

I skatteindberetningsloven, lov nr. 1536 af 19. december 2017, som ændret bl.a. ved § 37 i lov nr. 1429 af 5. december 2018 og § 5 i lov nr. 1727 af 27. december 2018 og senest ved § 9 i lov nr. 84 af 30. januar 2019, foretages følgende ændringer:

1. Fodnoten til lovens titel affattes således:

»1) Loven indeholder bestemmelser, der gennemfører dele af Rådets direktiv 2011/16/EU af 15. februar 2011 om administrativt samarbejde på beskatningsområdet og om ophævelse af direktiv 77/799/EØF, EU-Tidende 2011, nr. L 64, side 1, som ændret ved Rådets direktiv 2014/107/EU af 9. december 2014 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet, EU-Tidende 2014, nr. L 359, side 1, Rådets direktiv 2015/2376/EU af 8. december 2015 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet, EU-Tidende 2015, nr. L 332, side 1, Rådets direktiv 2016/881/EU af 25. maj 2016 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet, EU-Tidende 2016, nr. L 146, side 8, Rådets direktiv 2016/2258/EU af 6. december 2016 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår skattemyndighedernes adgang til oplysninger indberettet i henhold til hvidvaskreguleringen, EU-Tidende 2016, nr. L 342, side 1, og Rådets direktiv 2018/822/EU af 25. maj 2018 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet i forbindelse med indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger, EU-Tidende 2018, L 139, side 1.«

2. Efter § 46 indsættes i *kapitel 7*:

»§ 46 a. Skatteministeren kan fastsætte regler om, at mellemmand skal indberette oplysninger, som de er bekendt med, i besiddelse af eller kontrollerer, om grænseoverskridende ordninger til told- og skatteforvaltningen. Herunder kan skatteministeren fastsætte regler om følgende:

- 1) Afgrænsning af de indberetningspligtige mellemmand.
- 2) Afgrænsning af de indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger.
- 3) Fritagelse for indberetningspligt.
- 4) Indberetningsfrister.

- 5) Notifikation til andre mellemmænd eller de relevante skatteydere, hvis en fritagelse for indberetningspligt påberåbes.
- 6) Indholdet af indberetningerne.
- 7) Opdatering af indberetninger.

Stk. 2. Skatteministeren kan fastsætte regler, som pålægger relevante skatteydere indberetningspligt om grænseoverskridende ordninger til told- og skatteforvaltningen i tilfælde, hvor der ikke er nogen indberetningspligtig mellemand vedrørende den pågældende ordning, eller denne påberåber sig en fritagelse for indberetningspligt. Herunder kan skatteministeren fastsætte regler som omhandlet i stk. 1, nr. 1, 2, 4 og 6.

Stk. 3. Reagerer told- og skatteforvaltningen ikke på en grænseoverskridende ordning, der er indberettet efter regler udstedt i medfør af stk. 1 eller 2, indebærer dette ikke en accept af gyldigheden af eller den skattemæssige behandling af denne ordning.«

3. I § 48, *stk. 1*, indsættes efter »§ 11«: »eller § 46 a, stk. 1 eller 2,«.

4. I § 52, *stk. 1, 3. pkt.*, indsættes efter »§ 41«: »eller regler udstedt i medfør af § 46 a«.

5. I § 56, *stk. 1, 1. pkt.*, indsættes efter »denne lov«: »eller regler udstedt i medfør heraf«.

§ 2

I skattekontrolloven, lov nr. 1535 af 19. december 2017, som ændret ved § 6 i lov nr. 1430 af 5. december 2018 og § 7 i lov nr. 1726 af 27. december 2018, foretages følgende ændringer:

1. *Fodnoten* til lovens titel affattes således:

»1) Loven indeholder bestemmelser, der gennemfører dele af Rådets direktiv 2011/16/EU af 15. februar 2011 om administrativt samarbejde på beskatningsområdet og om ophævelse af direktiv 77/799/EØF, EU-Tidende 2011, nr. L 64, side 1, som ændret ved Rådets direktiv 2014/107/EU af 9. december 2014 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet, EU-Tidende 2014, nr. L 359, side 1, Rådets direktiv 2015/2376/EU af 8. december 2015 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet, EU-Tidende 2015, nr. L 332, side 1, Rådets direktiv 2016/881/EU af 25. maj 2016 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet, EU-Tidende 2016, nr. L 146, side 8, Rådets direktiv 2016/2258/EU af 6. december 2016 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår skattemyndighedernes adgang til oplysninger indberettet i henhold til hvidvaskreguleringen, EU-Tidende 2016, nr. L 342, side 1, og Rådets direktiv 2018/822/EU af 25. maj 2018 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet i forbindelse med indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger, EU-Tidende 2018, L 139, side 1.«

2. I § 66, nr. 1, 1. pkt., ændres »og Rådets direktiv 2016/2258« til: », Rådets direktiv 2016/2258/EU«, og efter »hvidvaskreguleringen« indsættes: »og Rådets direktiv 2018/822/EU af 25. maj 2018 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet i forbindelse med indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger«.

§ 3

I kildeskatteloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 117 af 29. januar 2016, som ændret blandt andet ved § 3 i lov nr. 1884 af 29. december 2015, § 4 i lov nr. 1554 af 13. december 2016 og § 2 i lov nr. 1555 af 19. december 2017 og senest ved § 17 i lov nr. 551 af 7. maj 2019, foretages følgende ændring:

1. I § 62 D, stk. 3, og § 88, stk. 2, ændres »og Rådets direktiv 2016/2258« til: », Rådets direktiv 2016/2258«, og efter »hvidvaskreguleringen« indsættes: »og Rådets direktiv 2018/822/EU af 25. maj 2018 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet i forbindelse med indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger«.

§ 4

I ligningsloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 66 af 22. januar 2019, som ændret senest ved § 1 i lov nr. 551 af 7. maj 2019, foretages følgende ændring:

1. I § 16 H, stk. 2, 2. pkt., ændres »og Rådets direktiv 2016/2258« til: », Rådets direktiv 2016/2258«, og efter »hvidvaskreguleringen« indsættes: »og Rådets direktiv 2018/822/EU af 25. maj 2018 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet i forbindelse med indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger«.

§ 5

I pensionsbeskatningsloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 1088 af 3. september 2015, som ændret bl.a. ved § 5 i lov nr. 1884 af 29. december 2015, § 6 i lov nr. 1554 af 13. december 2016 og § 20 i lov nr. 1555 af 19. december 2017 og senest ved § 4 i lov nr. 496 af 1. maj 2019, foretages følgende ændring:

1. I § 15 C, stk. 1, nr. 6, ændres »og Rådets direktiv 2016/2258« til: », Rådets direktiv 2016/2258«, og efter »hvidvaskreguleringen« indsættes: »og Rådets direktiv 2018/822/EU af 25. maj 2018 om

ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet i forbindelse med indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger«.

§ 6

Stk. 1. Loven træder i kraft den 1. juli 2020.

Stk. 2. § 1, nr. 2, har virkning for grænseoverskridende ordninger, hvor det første skridt er gennemført den 29. oktober 2014 eller senere.

*Bemærkninger til lovforslaget
Almindelige bemærkninger*

Indholdsfortegnelse

1. Indledning

1.1. Lovforslagets formål og baggrund

2. Lovforslagets indhold

2.1. Gennemførelse af direktiv om obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet i forbindelse med indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger

2.1.1. Direktivet

2.1.1.1. Del 1: Definitioner

2.1.1.2. Del 2: Indberetnings- og udvekslingsreglerne

2.1.1.3. Del 3: Kendetegn

2.1.1.4. Del 4: Ændringer af mere teknisk og praktisk karakter, sanktioner, frist for gennemførelse og ikrafttrædelse.

2.1.2. OECD's modelregler

2.1.3. Gældende ret

2.1.4. Lovforslaget

2.1.5. Forholdet til databeskyttelsesforordningen

3. Økonomiske konsekvenser og implementeringskonsekvenser for det offentlige

4. Økonomiske og administrative konsekvenser for erhvervslivet m.v.

5. Administrative konsekvenser for borgerne

6. Miljømæssige konsekvenser

7. Forholdet til EU-retten

8. Hørte myndigheder og organisationer m.v.

9. Sammenfattende skema

1. Indledning

Ved dette lovforslag foreslås det at skabe hjemmel til, at skatteministeren kan fastsætte nærmere regler i bekendtgørelsesform, der gennemfører Rådets direktiv 2018/822/EU af 25. maj 2018 om ændring af direktiv 2011/16/EU, for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet i forbindelse med indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger(DAC6).

Skatteplanlægning er blevet mere avanceret og medlemsstaterne har haft stadigt sværere ved at beskytte deres nationale skattegrundlag. Implementeringen af DAC6 skal medvirke til at modvirke aggressiv skatteplanlægning.

Automatisk udveksling af oplysninger mellem skattemyndigheder er afgørende for at kunne sikre, at myndighederne har adgang til de oplysninger, der er nødvendige for, at myndighederne kan træffe eventuelle foranstaltninger, hvis de bemærker aggressiv skattepraksis. Indberetning af oplysninger om potentielt aggressive grænseoverskridende skatteplanlægningsordninger vil kunne bidrage positivt til bestræbelserne på at skabe et miljø med retfærdig beskatning på det indre marked.

Ved lovforslaget skabes endvidere hjemmel til, at skatteministeren vil kunne gennemføre tilsvarende aftaler, som indgås med lande uden for EU. I regi af OECD arbejdes der således på at

etablere aftaler om informationsforpligtelser vedrørende visse ordninger, der kan øge risikoen for skatteunddragelse. Ordningerne omfatter heraf er ordninger udformet for at undgå automatisk udveksling af oplysninger om finansielle konti og ordninger for at skabe uigennemsigtige udenlandske ejerskabsstrukturer. OECD's Committee on Fiscal Affairs har den 8. marts 2018 vedtaget nogle modelregler (Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures), men modelreglerne er endnu ikke udmøntet i aftaler.

1.1. Lovforslagets formål og baggrund

Rådet vedtog direktiv (EU) 2018 822 af 25. maj 2018 om obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet i forbindelse med indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger (DAC6).

Medlemsstaterne har haft stadigt sværere ved at beskytte deres nationale skattegrundlag mod at blive eroderet, da metoderne til skatteplanlægning er blevet stadig mere avancerede, og den øgede mobilitet for både kapital og personer inden for det indre marked ofte udnyttes. Sådanne metoder omfatter almindeligvis aftaler, der indgås på tværs af forskellige jurisdiktioner, og hvor skattepligtige fortjenester flyttes til mere gunstige skatteordninger, eller skatteyderens samlede skattetilsvær mindskes på anden vis. Mange medlemsstater har som følge heraf oplevet et betydeligt fald i deres skatteindtægter. Det er derfor afgørende, at medlemsstaternes skattemyndigheder indhenter omfattende og relevante oplysninger om potentielt aggressive skatteplanlægningsordninger. Viden om potentielt aggressive skatteplanlægningsordninger vil betyde, at myndighederne umiddelbart vil kunne reagere på en skadelig skattepraksis og lukke eventuelle smuthuller ved at vedtage lovgivning eller foretage målrettede risikovurderinger og skatterevisioner.

Da de fleste potentielt aggressive skatteplanlægningsordninger spreder sig over flere jurisdiktioner, vil videregivelse af oplysninger om dem føre til yderligere positive resultater, hvis oplysningerne også udveksles blandt medlemsstaterne. Navnlig er automatisk udveksling af oplysninger mellem skattemyndigheder afgørende for at sikre disse myndigheder de oplysninger, der er nødvendige for, at de kan træffe eventuelle foranstaltninger, hvis de bemærker aggressiv skattepraksis.

Formålet med direktivet er gennem indberetning af potentielt aggressive grænseoverskridende skatteplanlægningsordninger at bidrage effektivt til bestræbelserne på at sikre en retfærdig beskatning på det indre marked. Med henblik på at opnå dette går direktivet ud på at pålægge mellemmand en forpligtelse til at underrette skattemyndighederne om visse grænseoverskridende ordninger, der potentielt kan bruges til aggressiv skatteplanlægning. Aggressiv skatteplanlægning består i at udnytte alle teknikaliteter i et lands skattesystem eller uforeneligheder mellem to eller flere landes skattesystemer med henblik på at undgå korrekt beskatning. Aggressiv skatteplanlægning kan være tilrettelagt på flere forskellige måder. Den kan føre til dobbelte fradrag (f.eks. når det samme tab trækkes fra flere lande) eller dobbelt skattefritagelse (f.eks. når indkomst, der ikke beskattes i ét land, er fritaget for beskatning i et andet land).

Endvidere har direktivet til formål at gøre den fælles indberetningsstandard om indberetning og udveksling af oplysninger om finansielle konti mere effektiv. Denne standard, som også er kendt under navnet Common Reporting Standard eller CRS, er gennemført i EU-retten ved Rådets direktiv 2014/107 for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet (DAC2). Standarden gøres mere effektiv ved, at der stilles krav om indberetning af ordninger, som er udformet med henblik på at omgå, at der sker indberetning i

overensstemmelse med standarden.

Der er i OECD-regi udformet nogle modelregler om indberetning vedrørende ordninger udformet for at undgå automatisk udveksling af oplysninger om finansielle konti og ordninger med det formål at skabe uigennemsigtige offshoreejerskabsstrukturer. Disse regler blev vedtaget af OECD's Committee on Fiscal Affairs den 8. marts 2018, men modelreglerne er endnu ikke udmøntet i aftaler mellem landene med gensidige forpligtelser til at gennemføre reglerne.

Formålet med disse modelregler for indberetning er at give skattemyndighederne oplysninger om ordninger til omgåelse af CRS eller ordninger, der går ud på at etablere uigennemsigtige offshore strukturer, herunder om brugerne af disse ordninger og dem, der er involveret i ordningerne i øvrigt.

Oplysninger, som indberettes ved anvendelsen af disse modelregler, kan bruges både til at sikre højere grad af overholdelse af reglerne og til at skaffe information med henblik på udvikling af skattepolitiske tiltag. Modelregler har endvidere til formål at skabe afskrækkende virkning i forhold til design, markedsføring og anvendelse af ordninger omfattet af reglerne.

Formålet med lovforslaget er at skabe hjemmel til, at skatteministeren ved bekendtgørelse kan udstede regler, der gennemfører DAC6 og de aftaler, Danmark måtte indgå til gennemførelse af OECD's modelregler. Endvidere er formålet at foretage en række konsekvensændringer som følge af vedtagelsen af DAC6.

2. Lovforslagets indhold

2.1. Gennemførelse af direktiv om obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet i forbindelse med indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger

2.1.1. Direktivet

Lovforslaget indeholder bestemmelser, der gennemfører Rådets direktiv 2018/822/EU af 25. maj 2018 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet i forbindelse med indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger (DAC6).

DAC6 er udformet som en ændring af Rådets Direktiv 2011/16/EU af 15. februar 2011 om administrativt samarbejde på beskatningsområdet og om ophævelse af direktiv 77/799/EØF(bistandsdirektivet).

For det første ændres en række definitioner i bistandsdirektivets artikel 3, og der indsættes en række nye definitioner i denne artikel, hvorved direktivet kommer til at rumme definitioner af de begreber, der anvendes i regler om indberetning og udveksling af oplysninger om visse grænseoverskridende ordninger.

For det andet indsættes en ny artikel 8ab i bistandsdirektivet, der omhandler indberetning og udveksling af oplysninger om visse grænseoverskridende ordninger.

Denne bestemmelse suppleres for det tredje af et nyt bilag IV til bistandsdirektivet, som er indsat ved DAC6, og som indeholder de kendetegn, en grænseoverskridende ordning skal have for at blive indberetningspligtig.

For det fjerde indeholder DAC6 nogle ændringer af mere teknisk og praktisk karakter, herunder

bestemmelser om, at EU-landene skal indføre sanktioner for overtrædelse af de nationale regler, der gennemfører de pligter, som medlemsstaterne skal indføre.

2.1.1.2. Del 1: Definitioner

DAC6 indfører en række nye definitioner i bistandsdirektivet. Disse suppleres af de allerede gældende definitioner i direktivet.

Ved en ”grænseoverskridende ordning” forstås en ordning i enten mere end én medlemsstat eller en medlemsstat og et tredjeland, hvor mindst en af følgende betingelser er opfyldt:

Ikke alle deltagerne i ordningen er skattemæssigt hjemmehørende i den samme jurisdiktion, en eller flere af deltagerne i ordningen er samtidig skattemæssigt hjemmehørende i mere end en jurisdiktion, en eller flere af deltagerne i ordningen driver forretning i en anden jurisdiktion gennem et fast driftssted, der er beliggende i denne jurisdiktion, og ordningen udgør en del af eller hele det pågældende faste driftssteds virksomhed, en eller flere af deltagerne i ordningen udfører en aktivitet i en anden jurisdiktion uden at være skattemæssigt hjemmehørende og uden at oprette et fast driftssted, der er beliggende i denne jurisdiktion, eller ordningen har en mulig indvirkning på den automatiske udveksling af oplysninger eller identifikation af det reelle ejerskab.

Det ligger således i definitionen, at der skal være et grænseoverskridende element.

Ved ”skattemæssigt hjemmehørende” forstås i denne sammenhæng, at den pågældende anses for skattemæssigt hjemmehørende i den pågældende jurisdiktion efter lovgivningen i jurisdiktionen.

Begrebet ”skattemæssigt hjemmehørende” anvendes i de dobbeltbeskatningsoverenskomster, Danmark har indgået med andre lande, og er et begreb i dansk ret på den måde, at hver overenskomst indføres ved lov. Begrebet anvendes derimod ikke i kildeskattelovens skattepligtsbestemmelser. Hvis der skulle opstå behov for at fortolke begrebet, vil det være nødvendigt at inddrage den relevante dobbeltbeskatningsoverenskomst og OECD’s kommentarer på dette område.

Det er ikke defineret, hvad *en ordning* er, bortset fra, at det er angivet, at en ordning skal omfatte en række ordninger, og at en ordning kan omfatte flere trin eller dele.

Begrebet er dog defineret i andre sammenhænge. Uanset at disse andre definitioner ikke er gjort til en del af direktivet, kan de give inspiration til fortolkningen af begrebet. Kommissionens henstilling af den 6. december 2012 om aggressiv skatteplanlægning (2012/772/EU) definerer en ordning som enhver transaktion, plan, handling, operation, aftale, tildeling, forståelse, løfte, tilsagn eller begivenhed. Det tilføjes herudover, at et arrangement (en ordning) kan omfatte flere trin eller dele.

Herudover indeholder OECD’s modelregler en definition af begrebet ordninger. Det fremgår heraf, at begrebet omfatter en aftale, et skema, en plan eller en forståelse, hvad enten den er retligt bindende eller ej, og det omfatter alle de trin og transaktioner, der bringer den i funktion.

Disse to bidrag til forståelsen af begrebet ”en ordning” indikerer, at begrebet sædvanligvis fortolkes bredt. Der må dog kunne indlægges et krav om en vis grad af konkretisering for, at der kan være tale om en ordning. F.eks. vil en generel beskrivelse af skatteordninger i en bog eller overordnede retningslinjer i et selskabs skattepolitik således ikke være omfattet.

Ved "*en indberetningspligtig grænseoverskridende ordning*" forstås enhver grænseoverskridende ordning som indeholder mindst et af de kendetegn, der er fastlagt i bilag IV til bistandsdirektivet, som affattet ved DAC6. Bilaget beskrives nærmere nedenfor i forbindelse med beskrivelsen af kendetegnene.

Ved "*kendetegn*" forstås et træk eller en egenskab ved en grænseoverskridende ordning, som antyder, at der er en potentiel risiko for skatteundgåelse, jf. bilag IV til bistandsdirektivet.

Ved "*mellemand*" forstås for det første enhver person, som udformer, markedsfører, tilrettelægger eller i øvrigt stiller en ordning til rådighed med henblik på gennemførelse, eller som administrerer gennemførelsen af en indberetningspligtig grænseoverskridende ordning.

Begrebet omfatter tillige enhver person, som har forpligtet sig til at yde, direkte eller ved hjælp af andre personer, støtte, assistance eller rådgivning med hensyn til udformning, markedsføring, tilrettelæggelse, eller stillen til rådighed med henblik på gennemførelsen eller administration af gennemførelsen af en indberetningspligtig grænseoverskridende ordning. En person kan antages at have forpligtet sig hertil, hvis vedkommende under hensyntagen til alle relevante kendsgerninger og omstændigheder og på grundlag af de foreliggende oplysninger og den relevante ekspertise og forståelse, som er nødvendig for at levere sådanne tjenesteydelser, er bekendt med eller med rimelighed kunne forventes at vide, at vedkommende har forpligtet sig hertil.

Enhver person har ret til at dokumentere, at vedkommende ikke havde eller kunne forventes at have den nødvendige viden om at være involveret i en indberetningspligtig grænseoverskridende ordning.

For at være mellemand skal en person tillige enten være skattemæssigt hjemmehørende i et EU-land, have et fast driftssted i et EU-land, hvorigennem tjenesteydelserne med hensyn til ordningen leveres, være etableret i eller underlagt lovgivningen i en medlemsstat eller være registreret i en faglig sammenslutning, der beskæftiger sig med juridiske tjenester, beskatningsrelaterede tjenester eller konsulenttjenester i én medlemsstat.

Ved "*relevant skatteyder*" forstås enhver person, for hvem en indberetningspligtig grænseoverskridende ordning stilles til rådighed med henblik på gennemførelse, eller som er parat til at gennemføre en indberetningspligtig grænseoverskridende ordning, eller som har gennemført det første skridt i en sådan ordning.

Ved "*forbundet foretagende*" forstås i relation til de regler, der indføres med DAC6, en person, der er knyttet til en anden person på mindst en af følgende måder: En person medvirker ved forvaltningen af en anden persons sager i kraft af sin mulighed for at udøve en væsentlig indflydelse på den anden person, en person har en del af kontrollen over en anden person, da førstnævnte besidder en aktiebeholdning, der giver vedkommende mere end 25 pct. af stemmerettighederne, en person deltager i en anden persons kapital i kraft af en ejendomsret, som direkte eller indirekte overstiger 25 pct. af kapitalen, eller en person er berettiget til mindst 25 pct. af en anden persons fortjenester.

En række nærmere betingelser er knyttet til denne regel.

Hvis mere end én person deltager i ledelsen af, kontrollen med, kapitalen eller fortjenesterne i samme person, skal alle disse personer anses for forbundne foretagender.

Hvis de samme personer deltager i ledelsen af, kontrollen med, kapitalen eller fortjenesterne i mere end én person, skal alle disse personer anses for forbundne foretagender.

En person, der handler sammen med en anden person, for så vidt angår stemmerettigheder eller kapitalejerskab af en enhed, anses som indehaver af alle de stemmerettigheder eller den kapital i den pågældende enhed, der er ejet af en anden person.

Ved indirekte deltagelse fastsættes opfyldelsen af kravene vedrørende ejerskab af kapitalen ved at gange procenterne i alle successive led.

Endvidere skal en person, der råder over mere end 50 pct. af stemmerettighederne, anses for at råde over alle stemmerettighederne.

Endelig skal en fysisk person, dennes ægtefælle og dennes slægtninge i opstigende eller nedstigende linje behandles som én person.

Ved en "*markedsejnet ordning*" forstås en grænseoverskridende ordning, som udformes, markedsføres, er klar til gennemførelse eller stilles til rådighed for gennemførelsen uden nødvendigvis at være væsentligt tilpasset.

Begrebet skal ses i sammenhæng med reglerne i bistandsdirektivets artikel 8ab, stk. 1 og 2 om indberetning og opdatering af indberetning af markedsegne ordninger. Disse fører til, at mellemmanden som udgangspunkt skal indberette om ordningen, når denne markedsføres (stilles til rådighed). Herefter skal der indsendes kvartalsvise opdateringer om nye deltagere i ordningen. Dette forudsætter, at der skal ske tilpasninger af ordningen til den enkelte kunde/klient, idet den beskrivelse af ordningen, der er indberettet i første omgang, ikke vil passe for hver enkelt kunde/klient.

Kernen i begrebet er således, at det er en forudsætning, at der er tale om et færdigt skatteprodukt, som markedsføres til en bredere kreds, og at der som udgangspunkt ikke kræves tilpasning til den enkelte bruger. Da definitionen taler om, at ordningen stilles til rådighed for gennemførelse "uden nødvendigvis at være væsentligt tilpasset", vil behov for uvæsentlige tilpasninger, som ikke påvirker beskrivelsen af ordningen i den første indberetning herom, næppe kunne hindre, at der er tale om en markedsejnet ordning.

Ved en "*skræddersyet ordning*" forstås enhver grænseoverskridende ordning, der ikke kan anses for en markedsejnet ordning.

Ud over disse definitioner, som er indført ved DAC6, er de allerede før DAC6 gældende regler i bistandsdirektivet om anvendelsesområdet for direktivet og definitionen af personer væsentlige for DAC6.

Anvendelsesområdet for bistandsdirektivet er beskrevet i direktivets artikel 2. Det fremgår heraf, at bistandsdirektivet finder anvendelse på alle former for skatter, der opkræves af eller på vegne af en medlemsstat eller dens underenheder, herunder de lokale myndigheder.

Direktivet finder dog ikke anvendelse på merværdi- told- og punktafgifter, der er omfattet af anden EU-lovgivning om administrativt samarbejde mellem medlemsstaterne, eller på obligatoriske sociale bidrag. De omfattede skatter omfatter heller ikke gebyrer, f.eks. for attester og andre dokumenter udstedt af offentlige myndigheder, eller skyldige beløb af kontraktmæssig karakter.

Begrebet ”*person*” er defineret i bistandsdirektivets artikel 3, nr. 11. Det fremgår heraf, at begrebet dækker over en fysisk person, en juridisk person, en sammenslutning af personer, der kan udføre retshandler, men som ikke har status som juridisk person, eller ethvert andet retligt arrangement uanset art og form, med eller uden status som juridisk person, der ejer eller forvalter aktiver, hvoraf der skal svares en skat, der er omfattet af direktivet, jf. således direktivets artikel 2.

Når der i definitionerne af mellemmand, relevante skatteydere og forbundene foretagender i DAC6 indgår begrebet person, skal det således forstås i denne brede forstand.

2.1.1.2. Del 2: Indberetnings- og udvekslingsreglerne

Efter bistandsdirektivets artikel 8ab, stk. 1, skal EU-landene indføre regler, hvorefter mellemmand skal indberette oplysninger, som de er bekendt med, i besiddelse af eller kontrollerer, om indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger til de kompetente myndigheder inden 30 dage fra det første af følgende tidspunkter:

Dagen efter, den indberetningspligtige grænseoverskridende ordning stilles til rådighed med henblik på gennemførelse, dagen efter at den indberetningspligtige grænseoverskridende ordning er klar til gennemførelse, eller når det første skridt i gennemførelsen af den indberetningspligtige grænseoverskridende ordning er taget.

Det påhviler også mellemmand, der er mellemmand efter bistandsdirektivets artikel 3, stk. 21, 2. afsnit, om personer, der yder, direkte eller ved hjælp af andre personer, støtte, assistance eller rådgivning i forbindelse med indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger, at indgive oplysninger inden 30 dage fra dagen efter den dato, hvor de direkte eller ved hjælp af andre personer har ydet støtte, assistance eller rådgivning.

Det er ikke klart, hvad der ligger i ordet ”også” i denne bestemmelse. Imidlertid søges dobbeltindberetning undgået, jf. f.eks. bistandsdirektivets artikel 8ab, stk. 4, hvorefter en indberetningspligtig i tilfælde, hvor flere har en indberetningsforpligtelse, er fritaget for indberetning, hvis vedkommende kan godtgøre, at de samme oplysninger allerede er indberettet. Snarere end at være en regel om, at der skal indberettes på to forskellige tidspunkter, må bestemmelsen læses på den måde, at der eksisterer et særligt indberetningstidspunkt for de pågældende mellemmand, som er tilpasset deres situation.

Det følger af artikel 3, stk. 1, 2. pkt., i forordning nr. 1182/71 om fastsættelse af regler om tidsfrister, datoer og tidspunkter, at hvis en tidsfrist udtrykt i dage skal regnes fra det øjeblik, hvor en begivenhed indtræffer, eller en handling foretages, medregnes den dag, i løbet af hvilken begivenheden eller handlingen sker, ikke ved beregningen af fristen. Endvidere følger det af artikel 3, stk. 4, i forordning nr. 1182/71, at hvis den sidste dag i en frist, der ikke er udtrykt i timer, falder på en helligdag, en søndag eller en lørdag, udløber tidsfristen med udgangen af den følgende arbejdsdag.

Det er ikke udtrykkeligt angivet i DAC6, hvordan den frist, der løber fra det tidspunkt, hvor første skridt i gennemførelsen af den indberetningspligtige grænseoverskridende ordning er taget, skal regnes. Som følge af forordningen må bestemmelsen imidlertid opfattes således, at hvis første skridt f.eks. er taget den 1. juni, er en frist senest 30 dage efter den dag, hvor det første skridt er taget, den 1. juli. Dette er i overensstemmelse med sædvanligt sprogbrug.

Det fremgår ikke direkte af DAC6, hvilke oplysninger de indberetningspligtige mellemmand skal indberette, men det fremgår af bistandsdirektivets artikel 8ab, stk. 14, hvilke oplysninger der skal udveksles mellem medlemsstaterne. De indberetninger, medlemsstaternes skattemyndigheder modtager, må således indeholde disse oplysninger, så medlemsstaterne vil være i stand til at foretage udvekslingen.

Det fremgår af bestemmelsen, at der alene skal indberettes oplysninger, som den indberetningspligtige mellemmand er bekendt med, i besiddelse af eller kontrollerer. Mellemanden er således ikke forpligtet til at skaffe sig oplysninger omfattet af indberetningsreglerne, hvis den indberetningspligtige mellemmand ikke er bekendt med, i besiddelse af eller kontrollerer oplysninger, som skal indberettes. Er mellemanden ikke bekendt med en oplysning, der ellers som udgangspunkt skal indberettes, kan den mellemanden undlade at indberette oplysningerne.

Det fremgår af bistandsdirektivets artikel 8ab, stk. 2, at medlemsstaterne skal indføre regler, der kræver, at mellemmandene i relation til markedsegne ordninger foretager indberetning hver tredje måned, som indeholder en opdatering med nye oplysninger, der er blevet tilgængelige, siden den seneste indberetning blev foretaget. De oplysninger, der skal indberettes opdateringer af, er oplysninger om identiteten af mellemanden, relevante skatteydere og eventuelle forbundne foretagender, datoen for det første skridt i gennemførelsen af ordningen, identifikation af de relevante skatteyders medlemsstat og andre medlemsstater, der sandsynligvis bliver berørt af ordningen, og identiteten af eventuelle andre personer i en medlemsstat, som sandsynligvis vil blive berørt af ordningen, med angivelse af, hvilke medlemsstater denne person er knyttet til.

Reglen skal ses i sammenhæng med artikel 8ab, stk. 1. Efter artikel 8ab, stk. 1, skal mellemanden foretage fuld indberetning om ordningen, herunder bl.a. en beskrivelse af ordningen. Er der tale om en markedseget ordning, skal der herefter kvartalsvist ske en opdatering omfattende oplysninger om nye relevante skatteydere, der benytter sig af ordningen, og andre oplysninger om ordningens virkning.

Bistandsdirektivets artikel 8ab, stk. 3, regulerer, hvilken medlemsstat den indberetningspligtige mellemmand skal indberette til. Hvis mellemanden er forpligtet til at indgive oplysninger om ordninger til de kompetente myndigheder i mere end én medlemsstat, skal oplysningerne kun indgives i den medlemsstat, der optræder først i følgende liste: den medlemsstat, hvor mellemanden er skattemæssigt hjemmehørende, den medlemsstat, hvor mellemanden har sit faste driftssted, hvorigennem tjenesteydelserne i forbindelse med ordningen leveres, den medlemsstat, hvor mellemanden er etableret eller underlagt lovgivningen, eller den medlemsstat, hvor mellemanden er registreret i en faglig sammenslutning, der beskæftiger sig med juridiske tjenester, beskatningsrelaterede tjenester eller konsulenttjenester.

Reglen bygger på en antagelse om, hvilken medlemsstat den indberetningspligtige mellemmand må antages mest knyttet til, og at mellemanden derfor skal indberette til den pågældende

medlemsstat.

Bestemmelsen hænger sammen med definitionen af en mellemmand, idet de typer af tilknytning til en medlemsstat, der fremgår af bestemmelsen, svarer til de typer af tilknytning, der er nævnt i definitionen af mellemmand. Har en rådgiver m.v. ikke tilknytning til nogen medlemsstat, vil vedkommende ikke skulle anses for at være mellemmand, og vedkommende vil ikke være indberetningspligtig. I en sådan situation vil indberetningspligten kunne påhvile enten en anden mellemmand eller skatteyderen.

Bistandsdirektivets artikel 8ab, stk. 4, regulerer den situation, hvor der efter stk. 3 er forpligtelser til at indberette til flere medlemsstater. I en sådan situation er mellemmanden fritaget fra at indberette oplysninger til én medlemsstat, hvis den pågældende i overensstemmelse med national lovgivning kan godtgøre, at de samme oplysninger er blevet indgivet i en anden medlemsstat.

Bestemmelsen regulerer således den situation, hvor mellemmanden f.eks. er skattemæssigt hjemmehørende i flere medlemsstater.

Bistandsdirektivets artikel 8ab, stk. 5, giver medlemsstaterne mulighed for at give advokaters tavshedspligt og tilsvarende tavshedspligt for andre grupper af mellemmand forrang i forhold til indberetningspligten efter direktivet. Det fremgår af bestemmelsen, at medlemsstaterne kan give mellemmand ret til en fritagelse fra at skulle indberette oplysninger om en indberetningspligtig grænseoverskridende ordning, hvis indberetningspligten krænker fortroligheden af korrespondancen mellem advokat og klient eller en tilsvarende lovbaseret tavshedspligt i henhold til medlemsstatens nationale lovgivning.

Mellemmand kan kun være berettiget til en fritagelse for indberetningspligt i det omfang, de opererer inden for grænserne af den relevante nationale lovgivning, der definerer deres erhverv. Hvis en advokat f.eks. udfører aktiviteter, som ikke hører under advokatvirksomhed, vil advokaten ikke være fritaget for indberetningspligt, som udspringer af disse aktiviteter.

Indfører en medlemsstat en sådan fritagelse fra indberetningspligten, skal medlemsstaten tillige fastsætte regler, der stiller krav om, at en mellemmand, som påberåber sig fritagelsen, straks underretter enhver anden mellemmand eller, hvis der ikke findes nogen anden mellemmand, den relevante skatteyder om, at indberetningspligten påhviler dem, jf. artikel 8ab, stk. 6.

Efter bistandsdirektivets artikel 8ab, stk. 6, skal medlemsstaterne fastsætte regler om den situation, hvor der ikke findes nogen mellemmand, eller hvor mellemmanden underretter den relevante skatteyder eller en anden mellemmand om anvendelsen af en fritagelse for indberetningspligt efter stk. 5. I den situation, påhviler pligten til at indberette oplysninger om den indberetningspligtig grænseoverskridende ordning den anden underrettede mellemmand eller, hvis der ikke findes nogen mellemmand, den relevante skatteyder.

Bestemmelsen regulerer den situation, hvor den relevante skatteyder har udformet ordningen uden brug af eksterne mellemmand, eller hvor der er anvendt rådgivere m.v., som ikke er indberetningspligtige, fordi de ikke har nogen tilknytning til en medlemsstat, som kan begrunde, at de omfattes af definitionen af en mellemmand i direktivet. I en sådan situation vil indberetningspligten som nævnt påhvile enten en anden underrettede mellemmand eller skatteyderen.

Bestemmelsen omhandler endvidere den situation, hvor en mellemmand påberåber sig en fritagelse for indberetningspligt som følge af en tavshedspligt, jf. således artikel 8ab, stk. 5. Dette kan enten være tilfældet, hvis der er tale om en rådgiver, som påberåber sig en fritagelsesregel i samme medlemsstat som skatteyderen eller de eventuelle andre mellemmand, eller det kan være som følge af en fritagelsesregel i anden medlemsstat. En dansk relevant skatteyder vil således kunne blive indberetningspligtig som følge af, at der har været anvendt en mellemmand i en anden medlemsstat, som påberåber sig en fritagelse efter reglerne i denne anden medlemsstat.

Bistandsdirektivets artikel 8ab, stk. 7, regulerer indberetningsfristerne for den relevante skatteyder, når den relevante skatteyder er indberetningspligtig. Den relevante skatteyder, som er indberetningspligtig, skal indberette oplysninger senest 30 dage fra dagen efter den tidligste af følgende datoer: Den dato, hvor den indberetningspligtige grænseoverskridende ordning stilles til rådighed for gennemførelse for den relevante skatteyder eller er klar til gennemførelse af den relevante skatteyder, eller når det første skridt i gennemførelsen heraf er blevet taget i relation til den relevante skatteyder.

Det følger af artikel 3, stk. 1, 2. pkt., i forordning nr. 1182/71 om fastsættelse af regler om tidsfrister, datoer og tidspunkter, at hvis en tidsfrist udtrykt i dage skal regnes fra det øjeblik, hvor en begivenhed indtræffer, eller en handling foretages, medregnes den dag, i løbet af hvilken begivenheden eller handlingen sker, ikke ved beregningen af fristen. Endvidere følger det af artikel 3, stk. 4, i forordning nr. 1182/71, at hvis den sidste dag i en frist, der ikke er udtrykt i timer, falder på en helligdag, en søndag eller en lørdag, udløber tidsfristen med udgangen af den følgende arbejdsdag.

Det er ikke udtrykkeligt angivet i DAC6, hvordan den frist, der løber fra det tidspunkt, hvor første skridt i gennemførelsen af den indberetningspligtige grænseoverskridende ordning er taget, skal regnes. Som følge af forordningen må bestemmelsen imidlertid opfattes således, at hvis første skridt f.eks. er taget den 1. juni, er en frist senest 30 dage efter den dag, hvor det første skridt er taget, den 1. juli. Dette er i overensstemmelse med sædvanligt sprogbrug.

Det fremgår ikke direkte af DAC6, hvilke oplysninger de indberetningspligtige relevante skatteydere skal indberette, men det fremgår af bistandsdirektivets artikel 8ab, stk. 14, hvilke oplysninger der skal udveksles mellem medlemsstaterne. De indberetninger, medlemsstaternes skattemyndigheder modtager, må således indeholde disse, så medlemsstaterne vil være i stand til at foretage udvekslingen. Der henvises således til gennemgangen af denne regel om udvekslingen.

Bistandsdirektivets artikel 8ab, stk. 7, omhandler desuden den situation, hvor den relevante skatteyder er forpligtet til at indberette oplysninger om den indberetningspligtige grænseoverskridende ordning til de kompetente myndigheder i mere end én medlemsstat. I en sådan situation skal oplysningerne kun indberettes til de kompetente myndigheder i den medlemsstat, der optræder først i følgende liste: Den medlemsstat, hvor den relevante skatteyder er skattemæssigt hjemmehørende, den medlemsstat, hvor den relevante skatteyder har et fast driftssted, der nyder godt af ordningen, den medlemsstat, hvor den relevante skatteyder oppebærer indkomst eller genererer overskud, selv om den relevante skatteyder ikke er skattemæssigt hjemmehørende og ikke har et fast driftssted i en medlemsstat eller den medlemsstat, hvor den relevante skatteyder udøver en aktivitet, selv om den relevante skatteyder ikke er skattemæssigt hjemmehørende og ikke har noget fast driftssted i nogen medlemsstat.

Det følger modsætningsvist, at hvis en relevant skatteyder ikke har nogen tilknytning af den karakter, der er nævnt i bestemmelsen, vil vedkommende ikke være indberetningspligtig.

Bistandsdirektivets artikel 8ab, stk. 8, foreskriver derudover, at hvis der i henhold til stk. 7 er en forpligtelse til at indberette til flere medlemsstater, så er den relevante skatteyder fritaget fra at skulle indberette oplysninger til én medlemsstat, hvis vedkommende i overensstemmelse med national lovgivning kan godtgøre, at de samme oplysninger er blevet indberettet til en anden medlemsstat.

Reglen vil f.eks. finde anvendelse i de situationer, hvor den relevante skatteyder er skattemæssigt hjemmehørende i flere medlemsstater.

Er der mere end en enkelt mellemmand, skal medlemsstaterne fastsætte regler om, at indberetningspligten påhviler alle mellemmand, der er involveret i samme indberetningspligtige grænseoverskridende ordning, jf. bistandsdirektivets artikel 8ab, stk. 9.

Det fremgår videre, at en mellemmand kun er fritaget fra indberetningspligt i det omfang, vedkommende i overensstemmelse med national lovgivning kan godtgøre, at de samme oplysninger, som vedkommende ville skulle indberette, allerede er indberettet af en anden mellemmand. Er mellemmanden ikke bekendt med, at oplysningerne allerede er indberettet af en anden mellemmand, vil mellemmanden således skulle foretage indberetning.

Det bemærkes i denne forbindelse, at da mellemmandene alene er forpligtet til at indberette de oplysninger, som de er bekendt med, i besiddelse af eller kontrollerer, kan der være situationer, hvor en mellemmand vil kunne indberette flere oplysninger end en anden mellemmand. Den førstnævnte mellemmand kan i en sådan situation ikke helt undlade indberetning, men vil være forpligtet til at indberette de yderligere oplysninger, vedkommende er i besiddelse af.

Bistandsdirektivets artikel 8ab, stk. 10, regulerer de situationer, hvor der er mere end én indberetningspligtig relevant skatteyder vedrørende en ordning. Det fremgår af bestemmelsen, at medlemsstaterne skal fastsætte regler om, at indberetningspligten i sådanne situationer påhviler den relevante skatteyder, der optræder som den første på følgende liste: Den relevante skatteyder, som indgik den indberetningspligtige grænseoverskridende ordning med mellemmanden, eller den relevante skatteyder, som forvalter gennemførelsen af ordningen.

En relevant skatteyder er fritaget fra at skulle indberette oplysninger i det omfang, vedkommende i overensstemmelse med national lovgivning kan godtgøre, at de samme oplysninger, allerede er indgivet af en anden relevant skatteyder.

Det følger af bistandsdirektivets artikel 8ab, stk. 11, at medlemsstaterne kan indføre regler om, at relevante skatteydere skal indberette oplysninger om deres brug af ordningen til skattemyndighederne i hvert år, vedkommende bruger den.

Det er således frivilligt for medlemsstaterne, om de vil indføre en sådan yderligere indberetningspligt for de relevante skatteydere.

Bistandsdirektivets artikel 8ab, stk. 12, indeholder en overgangsregel for indberetningspligtige

grænseoverskridende ordninger, hvor det første skridt blev gennemført mellem ikrafttrædelsesdatoen for DAC6, den 25. juni 2018, og datoen for anvendelsen af DAC6, den 1. juli 2020. Medlemsstaterne forpligtes således til at fastsætte regler, der pålægger mellemmand og relevante skatteydere at indberette oplysninger om sådanne indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger senest den 31. august 2020.

Der er tale om en pligt til indberetning af oplysninger vedrørende ordninger, som er sat i værk forud for ikrafttrædelsen af de regler, som gennemfører direktivet. Da indberetningen først skal ske efter ikrafttrædelsen af de regler, der skal gennemføre direktivet, er der dog ikke tale om tilbagevirkende kraft.

Reglen skal ses i sammenhæng med artikel 8ab, stk. 1, hvorefter mellemmand alene er forpligtet til at indberette de oplysninger, som de er bekendt med, i besiddelse af eller kontrollerer. Der har i perioden frem til ikrafttrædelsen af reglerne, der skal gennemføre DAC6, ikke været nogen pligt til at identificere indberetningspligtige ordninger og ej heller pligt til at opbevare oplysninger om ordningerne. Opbevaring af materialet har dog kunnet følge af andre regler. Det, der skal indberettes om, er de indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger, mellemmandene kan identificere efter tidspunktet for ikrafttrædelsen af de regler, der skal gennemføre DAC6. Indberetningen vil skulle foretages på grundlag af de oplysninger, mellemmandene er bekendt med, i besiddelse af eller kontrollerer, og skal omfatte de oplysninger, der er omfattet af indberetningspligten.

Det følger af bistandsdirektivets artikel 8ab, stk. 13, at den kompetente myndighed i en medlemsstat, hvortil oplysningerne er indberettet skal videregive oplysningerne ved automatisk udveksling til de kompetente myndigheder i alle øvrige medlemsstater. De oplysninger, som skal videregives, er omhandlet i direktivets artikel 8ab, stk. 14. Udvekslingen skal ske i overensstemmelse med bestemmelserne om den praktiske gennemførelse i bistandsdirektivets artikel 21.

Bistandsdirektivets artikel 8ab, stk. 14, indeholder en liste over de oplysninger, som skal udveksles mellem medlemsstaternes kompetente myndigheder. Da det er indberettede oplysninger mellemmandene og de relevante skatteydere, de kompetente myndigheder skal udveksle, er listen tillige udtryk for, hvilke oplysninger, som skal indberettes. Da mellemmand efter direktivets artikel 8ab, stk. 1, alene skal indberette de oplysninger, de er bekendt med, i besiddelse af eller kontrollerer, er det ikke givet, at alle oplysningerne på listen kan indberettes – og dermed udveksles – vedrørende alle indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger.

Efter bestemmelsen skal de kompetente myndigheder udveksle følgende oplysninger:

Identifikation af mellemmand og relevante skatteydere, herunder deres navn, fødselsdato og fødested (når der er tale om fysiske personer), skattemæssige hjemsted, skatteregistreringsnummer, og hvis det er relevant de personer, der er forbundne foretagender i forhold til den relevante skatteyder.

Nærmere oplysninger om, hvilke af de kendetegn der er beskrevet i bilag IV til direktivet, der gør, at den grænseoverskridende ordning er indberetningspligtig.

Et resumé af indholdet af den indberetningspligtige grænseoverskridende ordning, herunder et

eventuelt navn, hvorunder ordningen almindeligvis er kendt. Der skal tillige gives et resumé af de pågældende forretningsaktiviteter eller ordninger, uden at det fører til offentliggørelse af erhvervsmæssige, industrielle eller faglige hemmeligheder, en fremstillingsmetode eller oplysninger, hvis videregivelse ville stride mod almene interesser.

Den dato, hvor det første skridt i gennemførelsen af den indberetningspligtige grænseoverskridende ordning er eller vil blive taget.

Oplysninger om, hvilke nationale bestemmelser der udgør grundlaget for den indberetningspligtige grænseoverskridende ordning.

Værdien af den indberetningspligtige grænseoverskridende ordning. Med værdien refereres der til værdien af transaktionen eller transaktionerne i ordningen. Det er ikke værdien af skattefordelen, der skal angives. Afhængigt af hvordan ordningen ser ud, kan værdien af flere transaktioner kræves oplyst.

Identifikation af den relevante skatteydere eller de relevante skatteyderes medlemsstat eller medlemsstater og enhver anden medlemsstat, som sandsynligvis vil blive berørt af den indberetningspligtige grænseoverskridende ordning.

Identifikation af eventuelle andre personer i en medlemsstat, der sandsynligvis vil blive berørt af den indberetningspligtige grænseoverskridende ordning med en angivelse af, hvilke medlemsstater denne person eller disse personer er knyttet til.

Reagerer en skattemyndighed ikke på en indberetningspligtig grænseoverskridende ordning, indebærer dette ikke en accept af gyldigheden af ordningen eller af den skattemæssige behandling af ordningen, som mellemmanden eller den relevante skatteyder har forudsat ved gennemførelsen heraf, jf. bistandsdirektivets artikel 8 ab, stk. 15.

2.1.1.3. Del 3: Kendetegn

Bistandsdirektivets artikel 3, nr. 19, definerer en indberetningspligtig grænseoverskridende ordning som en grænseoverskridende ordning, der indeholder mindst ét kendetegn omfattet af bilag IV til direktivet. Det fremgår af bistandsdirektivets artikel 3, nr. 20, at der ved et kendetegn forstås et træk eller en egenskab ved en grænseoverskridende ordning, som antyder, at der er en potentiel risiko for skatteundgåelse.

Bilag IV til bistandsdirektivet er affattet ved DAC6. Bilag IV indeholder forskellige kategorier af kendetegn. Disse kendetegn antyder, at en ordning, som indeholder kendetegnet, potentielt kan bruges til skatteundgåelse. Det er en således en forudsætning for, at en grænseoverskridende ordning er indberetningspligtig, at ordningen indeholder mindst ét af kendetegnene i bilaget.

Indledningsvist skal det fastslås, om "*kriteriet om det primære formål*" er opfyldt. Dette kriterium, fungerer ikke selvstændigt, men kun i sammenhæng med visse af, men ikke alle, de kendetegn, der gennemgås nedenfor. Der må således kun tages hensyn til de pågældende kendetegn, hvis kriteriet om det primære formål tillige er opfyldt. At kriteriet om det primære formål er opfyldt, betyder ikke, at en grænseoverskridende ordning er indberetningspligtig. Ordningen skal også indeholde et af de kendetegn, kriteriet om det primære formål er knyttet til.

Kriteriet er opfyldt, hvis det primære formål eller et af de vigtigste formål, en person med rimelighed kan forvente at opnå ved en grænseoverskridende ordning – under hensyntagen til alle relevante forhold og omstændigheder – består i at opnå en skattefordel.

Den første type kendetegn er kategori A. Kategori A omhandler generelle kendetegn, som kan være relevante ved kontrollen af, om kriteriet om det primære formål er opfyldt. Alle kendetegnene omfattet af kategori A er omfattet af kriteriet om det primære formål. At en grænseoverskridende ordning indeholder et af de generelle kendetegn under kategori A, betyder ikke nødvendigvis at ordningen skal anses for at være en indberetningspligtig ordning. For at blive anset som en indberetningspligtig grænseoverskridende ordning, vil ordningen tillige skulle opfylde kriteriet om det primære formål.

Det *første* kendetegn under kategori A er, at der er tale om en ordning, hvor den relevante skatteyder eller en deltager i ordningen forpligter sig til at overholde en tavshedspligt, som kan betyde, at vedkommende ikke må afsløre, hvordan ordningen eller ordningerne kan sikre en skattefordel over for andre mellemmand eller skattemyndighederne.

Det *andet* kendetegn under kategori A er, at der er tale om en ordning, hvor mellemmanden er berettiget til et honorar (eller andre betalinger) for ordningen, og at dette honorar fastsættes på basis af enten den skattefordel, der udledes af ordningen, eller om ordningen rent faktisk medfører en skattefordel – f.eks. tilfælde, hvor en mellemmand pålægges en forpligtelse til at refundere hele honoraret eller en del heraf, hvis den tilsigtede skattefordel ved ordningen helt eller delvist ikke opnås.

Det *tredje* kendetegn under kategori A er, at der er tale om en ordning, der i væsentlig grad bygger på standardiseret dokumentation og/eller struktur og som er tilgængelig for mere end én relevant skatteyder uden i væsentlig grad at skulle tilpasses til gennemførelsen.

Kendetegnet er meget bredt formuleret og vil ud fra en umiddelbar betragtning kunne omfatte en stor mængde af produkter, som er standardiserede. En væsentlig indskrænkning ligger dog i denne forbindelse i, at kriteriet om det primære formål tillige skal være opfyldt. Hovedsigtet med bestemmelsen er således tilfælde, hvor der er tale om færdige pakkeløsninger, hvor det primære formål eller et af de væsentligste formål er skatteundgåelse, og hvor ordningen markedsføres til en større kreds, eller i det mindste kan anvendes af en større kreds uden væsentlig tilpasning. Der er ikke belæg for at antage, at kendetegnet alene omfatter markedsegnete ordninger. Dog må det i praksis antages, at det hovedsageligt vil være markedsegnete ordninger, som omfattes af kendetegnet.

Den anden type kendetegn er kategori B, som omhandler de særlige kendetegn i forbindelse med kontrollen af, om kriteriet om det primære formål er opfyldt. Alle kendetegnene omfattet af kategori B er også omfattet af kriteriet om det primære formål. Hvis en grænseoverskridende ordning indeholder et af kendetegnene under kategori B, er dette ikke tilstrækkeligt til at anse ordningen for indberetningspligtig, hvis ikke kriteriet om det primære formål også er opfyldt.

Det *første* kendetegn under kategori B er, at der er tale om en ordning, hvor en deltager i ordningen foretager konstruerede handlinger, som består i at erhverve en tabsgivende virksomhed, stoppe denne virksomheds hovedaktivitet og dække dens tab for at nedbringe sin skattepligt. Kendetegnet omfatter også tilfælde, hvor skattepligten nedbringes gennem en overførsel af disse underskud til en

anden jurisdiktion eller ved at fremskynde anvendelsen af tabene.

Det *andet* kendetegn under kategori B er, at der er tale om en ordning, der bevirker, at en indtægt omdannes til kapital, gaver eller andre former for indkomst, som beskattes lavere eller helt er fritaget fra beskatning.

Det *tredje* kendetegn under kategori B er, at der er tale om en ordning, der omfatter cirkulære transaktioner, som fører til round-tripping af midler, navnlig ved at inddrage mellemænd uden andre primære kommercielle funktioner eller transaktioner, der udligner hinanden eller har andre lignende egenskaber.

Ved round-tripping forstås en praksis bestående i at investere kapital i udlandet og derefter geninvestere den i sit oprindelsesland f.eks. for at udnytte gunstige skattesatser m.v. givet til udenlandske investorer.

Den tredje type kendetegn er kategori C, som omhandler særlige kendetegn i forbindelse med grænseoverskridende transaktioner.

Det *første* kendetegn under kategori C er, at der er tale om en ordning, hvor der foretages fradragsberettigede grænseoverskridende betalinger mellem to eller flere indbyrdes forbundne foretagender, og hvor mindst et af følgende forhold gør sig gældende: a) modtageren er ikke skattemæssigt hjemmehørende i nogen skattejurisdiktion, b) modtageren er skattemæssigt hjemmehørende i en jurisdiktion, men denne jurisdiktion opkræver ikke nogen virksomhedsskat eller opkræver en virksomhedsskattesats på nul eller næsten nul procent eller er opført på en liste over tredjelandjurisdiktioner, som medlemsstaterne kollektivt eller inden for rammerne af OECD har vurderet som værende ikke-samarbejdsvillige, c) betalingerne fritages helt fra beskatning i den jurisdiktion, hvor modtageren er skattemæssigt hjemmehørende, eller betalingerne er genstand for en præferentiel (begunstigende) skatteordning i den jurisdiktion, hvor modtageren er skattemæssigt hjemmehørende eller d) betalingerne er genstand for en præferentiel skatteordning i den jurisdiktion, hvor modtageren er skattemæssigt hjemmehørende.

Kendetegnet under b) om, at modtageren er skattemæssigt hjemmehørende i en jurisdiktion, men denne jurisdiktion opkræver ikke nogen virksomhedsskat eller opkræver en virksomhedsskattesats på nul eller næsten nul procent og kendetegnene under c) og d) er omfattet af kriteriet om det primære formål. Det betyder, at hvis en grænseoverskridende ordning indeholder et af kendetegnene, så skal kriteriet om det primære formål tillige være opfyldt for at ordningen vil blive anset for at være indberetningspligtig. At betingelserne i disse kendetegn er opfyldt, er ikke i sig selv tilstrækkeligt til at kunne konkludere, at en ordning opfylder kriteriet om det primære formål.

Det *andet* kendetegn under kategori C er, at der er tale om en ordning, hvor fradrag af samme afskrivninger på aktivet påberåbes i mere end en jurisdiktion.

Et eksempel herpå er leasingforhold, hvor leasingtager og leasinggiver er hjemmehørende i hver sin jurisdiktion, hvor afskrivning i leasingtagerens jurisdiktion kan foretages af leasingtageren, og afskrivning også kan foretages af leasinggiveren i leasinggiverens jurisdiktion.

Det *tredje* kendetegn under kategori C er, at der er tale om en ordning, hvor der opnås, at fritagelse fra dobbeltbeskatning af samme indkomst eller kapital påberåbes i mere end en jurisdiktion.

Dette omfatter f.eks. såkaldte hybride overførsler. Herved forstås en overførsel af et finansielt instrument, hvor de to involverede lande ser forskelligt på, om det er den enhed, der overfører instrumentet, eller den enhed, instrumentet overføres til, der har ejendomsretten til betalingerne vedrørende det underliggende aktiv. Sådanne arrangementer kan udformes således, at lempelse for kildeskat på en betaling afledt af et overført finansielt instrument kan påberåbes af mere end en deltager, selv om beskatningsgrundlaget i en jurisdiktion er blevet reduceret med en betaling til deltageren i den anden jurisdiktion.

Kendetegnet er ikke begrænset til hybride overførsler. Kendetegnet gælder også for andre situationer, hvor skatteydere kan kræve fritagelse for dobbeltbeskatning i flere jurisdiktioner.

Det *fjerde* kendetegn under kategori C er, at der er tale om en ordning, som omfatter overførsel af aktiver, og hvor der i de involverede jurisdiktioner er en væsentlig forskel på det beløb, der skal betales som modydelse for aktiverne.

Kendetegnet omfatter tilfælde, hvor to eller flere stater værdiansætter et aktiv forskelligt, hvilket kan resultere i dobbeltbeskatning eller dobbelt ikke-beskatning.

Den *fjerde* type kendetegn er kategori D. Kategori D omhandler særlige kendetegn vedrørende aftaler om automatisk udveksling af oplysninger og reelt ejerskab.

Det *første* kendetegn under kategori D er opbygget således, at der først er givet en generel beskrivelse af kendetegnet, hvorefter der angives en mere konkret beskrivelse af, hvad der kan indgå i kendetegnet. Disse mere konkrete kendetegn er dog ikke udtømmende.

Det generelle kendetegn er udformet således, at der skal være tale om en ordning, som kan underminere indberetningspligten i henhold til lovgivningen til gennemførelse af EU-lovgivningen om automatisk udveksling af oplysninger om finansielle konti eller tilsvarende aftaler, herunder aftaler med tredjelande, eller som udnytter fraværet af sådan lovgivning eller sådanne aftaler.

Kendetegnet omhandler således ordninger, der er udformet for at omgå indberetning af oplysninger om finansielle konti efter OECD's fælles indberetningsstandard for finansielle konti (Common Reporting Standard, forkortet CRS). Denne standard er gennemført i EU-retten ved Rådets direktiv 2014/107/EU af 9. december 2014 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet (DAC2).

De mere konkrete kendetegn omfatter følgende:

Anvendelse af en konto, et produkt eller en investering, som ikke er eller foregiver ikke at være en finansiell konto, men har kendetegn, som i al væsentlighed svarer til en finansiell kontos.

Det bemærkes at OECD's standard indeholder en regel om, at de lande, som gennemfører standarden, skal have regler, der forhindrer finansielle institutter, personer og mellemmand i at omgå indberetning og gennemførelse af procedurerne til identifikation af indberetningspligtige finansielle konti. Sådanne regler vil typisk have karakter af omgåelsesklausuler, hvor virkningen er, at indberetningspligten og procedurerne til identifikation af indberetningspligtige finansielle konti ikke bortfalder, uanset at kontoen m.v. ikke formelt opfylder (alle) kriterierne for at være en

finansiel konto. Det er i dette lys ordene ”ikke er eller foregiver ikke at være en finansiel konto” skal ses. Denne formulering sikrer, at ordningen omfattes af kendetegnet, uanset om den rammes af en omgåelsesklauselel eller ej.

Overførelse af finansielle konti eller aktiver til eller anvendelse af lande, der ikke er bundet af den automatiske udveksling af oplysninger om finansielle konti med den relevante skatteydere bopælsstat.

Omklassificering af indtægt og kapital til produkter eller betalinger, der ikke er omfattet af automatisk udveksling af oplysninger om finansielle konti.

Overførelse eller konvertering af et finansielt institut eller en finansiel konto eller aktiverne deri til et finansielt institut, der ikke er indberetningspligtigt, eller en finansiel konto, som ikke er omfattet af indberetning eller aktiver, der ikke er undergivet indberetning.

Anvendelse af juridiske enheder, ordninger eller strukturer, der fører til undgåelse eller har til formål at føre til undgåelse af indberetning om en eller flere kontohavere eller kontrollerende personer.

Der henvises til det ovenfor anførte om omgåelsesklauselel, som forklarer, hvorfor formuleringen ”fører til undgåelse eller har til formål at føre til undgåelse af indberetning” anvendes. Denne formulering sikrer, at ordningen omfattes af kendetegnet, uanset om den rammes af en omgåelsesklauselel eller ej.

Ordninger, der underminerer eller udnytter svagheder i procedurerne for identifikation af indberetningspligtige finansielle konti, der anvendes af Finansielle institutter for at overholde deres forpligtelse til at indberette oplysninger om finansielle konti, herunder anvendelse af jurisdiktioner med utilstrækkelige systemer til håndhævelse af anti-hvidvasklovgivningen eller med svage krav til gennemsigtighed for juridiske personer eller juridiske ordninger.

I OECD's standard bygger de procedurer, de finansielle institutter skal gennemføre til identifikation af indberetningspligtige finansielle konti, i høj grad på, at de finansielle institutter skal gennemgå de oplysninger, de er i besiddelse af, herunder som følge af de kundekendelsesprocedurer, de skal gennemføre efter anti-hvidvasklovgivningen i det land, hvor de er hjemmehørende. Dermed kan standarden omgå ved at benytte ordninger, der underminerer eller udnytter svagheder i disse procedurer, eller som anvender jurisdiktioner med utilstrækkelig anti-hvidvasklovgivning. Dette er baggrunden for dette kendetegn.

Det *andet* kendetegn under kategori D omfatter ordninger, som indebærer en uigennemskuelig juridisk eller reel ejerskabskæde med anvendelse af juridiske personer m.v., som ikke har nogen væsentlig økonomisk aktivitet, der understøttes af personale, udstyr, aktiver og lokaler, som er etableret, administreret, hjemmehørende, kontrolleret eller oprettet i et andet land end det land, hvor en eller flere af de reelle ejere af de aktiver, der ejes af sådanne juridiske personer m.v., er hjemmehørende, og når de reelle ejere af sådanne juridiske personer m.v., som fastsat i direktiv 2015/849/EU om forebyggende foranstaltninger mod anvendelse af det finansielle system til hvidvask af penge eller finansiering af terrorisme (4. hvidvaskdirektiv), er gjort uidentificerbare.

Dette kendetegn vedrører således ordninger, som har til formål at skjule ejerstrukturer eller

strukturer af reelle ejere med mulighed for at omgå såvel skattelovgivningen som anti-hvidvasklovgivningen.

Den femte type kendetegn er kategori E, som omhandler særlige kendetegn vedrørende interne afregningspriser (transfer pricing).

Det *første* kendetegn under kategori E omfatter ordninger, der indebærer anvendelse af ensidige safe harbour-regler.

Safe harbour-regler giver skatteydere mulighed for at følge et enklere sæt regler for afregningspriser for visse foruddefinerede transaktioner. Prisfastsættelsen i henhold til sådanne regler accepteres normalt automatisk af skattemyndigheden i det land, hvor reglerne gælder. En safe harbour-regel kan tillade skatteyderne at fastsætte afregningspriserne på en bestemt måde, f.eks. gennem anvendelse af en forenklet model for prissætning. En safe harbour-regel kan også undtage en bestemt kategori af skatteydere eller transaktioner fra at være omfattet af hele eller en del af regelsættet om transfer pricing.

Kendetegnet omfatter kun ensidige safe harbour-regler, dvs. regler, som en stat ensidigt har indført (i modsætning til bi- og multilaterale regler, der er aftalt mellem to eller flere stater).

Det *andet* kendetegn under kategori E omfatter ordninger, der indebærer overførsel af immaterielle aktiver, der er svære at værdiansætte. Begrebet ”immaterielle aktiver, der er svære at værdiansætte”, omfatter i denne forbindelse immaterielle aktiver eller rettigheder til immaterielle aktiver, for hvilke der på tidspunktet for deres overførsel mellem forbundne foretagender ikke findes noget pålideligt materiale til sammenligning, og hvor der på tidspunktet for transaktionernes indgåelse er højst usikre prognoser for de fremtidige pengestrømme eller indtægter, der forventes opnået fra de overførte immaterielle aktiver, eller hvor de antagelser, der anvendes ved værdiansættelsen af de immaterielle aktiver, er højst usikre, således at det er vanskeligt på tidspunktet for overførslen at forudsige omfanget af den succes, de immaterielle aktiver vil have i sidste ende.

Kendetegnet omhandler således ordninger, der indebærer overførsel af immaterielle aktiver, der er svære at værdiansætte. Kendetegnets definition af dette begreb følger den definition, der anvendes i OECD's Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017. Kendetegnet skal ses på baggrund af, at det er vanskeligt for skattemyndighederne at vurdere pålideligheden af de oplysninger, der danner basis for skatteyderens prisfastsættelse, og dermed om prissætningen er sket på armslængdevilkår. Derfor er der god grund til, at skattemyndighederne gennem indberetning og udveksling af oplysninger om sådanne ordninger kan have fokus på ordningerne.

Det *tredje* kendetegn under kategori E omfatter ordninger, som indebærer en koncernintern, grænseoverskridende overførsel af funktioner, risici og/eller aktiver, hvis overdragerens eller overdragerens forventede årlige indtægter før renter og skat (EBIT) i en periode på tre skatteår efter overførslen udgør højst 50 pct. af overdragerens eller overdragerens forventede årlige indtægter før renter og skat (EBIT), hvis overførslen ikke var blevet foretaget.

Det sidste kendetegn i relation til transfer pricing er således rettet mod internationale omstruktureringer, som resulterer i, at en skattepligtig mister halvdelen eller mere af sin indtjeningssevne. DAC6 giver ingen retningslinjer med hensyn til, hvad der menes med en

"koncernintern" overførsel. Begrebet fortolkes i overensstemmelse med OECD's Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017. Betegnelsen anvendes i denne sammenhæng i betydningen inden for samme koncerngruppe.

I kendetegnet henvises til den regnskabsmæssige måling af indtjening EBIT (Earnings before interest and tax), dvs. resultat før renter og skat. Dette er en opgørelse af resultatet, der kan bruges til at vurdere virksomhedens rentabilitet før finansielle poster. Kompensationer, der modtages som følge af overførslen, indgår ikke i beregningen af det forventede resultat.

2.1.1.4. Del 4: Ændringer af mere teknisk og praktisk karakter, sanktioner, frist for gennemførelse og ikrafttrædelse

Ud over reglerne i DAC6 om definitioner, indberetning og udveksling af oplysninger indeholder direktivet nogle ændringer af mere teknisk og praktisk karakter, herunder regler om, at EU-landene skal indføre sanktioner for overtrædelse af de nationale regler, der gennemfører de pligter, som medlemsstaterne skal indføre. Endelig indeholder direktivet regler om fristen for gennemførelse af direktivet i national ret og ikrafttrædelse.

Det fremgår af bistandsdirektivets artikel 8ab, stk. 16, at Kommissionen for at lette udvekslingen af de oplysninger om indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger vedtager de bestemmelser, der er nødvendige for den praktiske gennemførelse af artikel 8ab. Det omfatter bl.a. foranstaltninger, der skal standardisere udvekslingen af oplysninger som led i den procedure, der skal føre til fastlæggelse af den standardformular for udvekslingen, der skal udformes efter reglen i bistandsdirektivets artikel 20, stk. 5. Artikel 20, stk. 5, gennemgås nedenfor.

Det fremgår af bistandsdirektivets artikel 8ab, stk. 17, at Kommissionen ikke har adgang til de oplysninger, der er omhandlet i artikel 8ab, stk. 14, litra a, c og h. Kommissionen vil således ikke have adgang til oplysninger, der udveksles om identiteten af mellemmænd, relevante skatteydere og forbundne foretagender, indholdet af de indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger og identiteten af andre personer i en medlemsstat, som sandsynligvis vil blive berørt af ordningerne.

Bestemmelsen sikrer, at Kommissionen ikke får adgang til oplysninger, som er irrelevante for Kommissionens løsning af opgaver i forhold til DAC6, dvs. oplysninger om konkrete personers og virksomheders identitet og detaljerne i de indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger.

Det fremgår af bistandsdirektivets artikel 8ab, stk. 18, at den automatiske udveksling af oplysninger mellem medlemsstaterne skal finde sted inden for én måned efter udløbet af det kvartal, hvor oplysningerne er blevet indberettet af mellemmændene eller de relevante skatteydere. De første oplysninger skal udveksles senest den 31. oktober 2020.

Bistandsdirektivets artikel 20, stk. 5, indeholdt forud for DAC6 en regel om, at Kommissionen skulle fastlægge en standardformular, herunder sprogordninger, for udveksling af oplysninger mellem medlemsstaterne om grænseoverskridende forhåndstilsagn og forhåndsgodkendte prisfastsættelsesordninger.

Denne regel er nyaffattet i DAC6. Den reelle ændring, der er foretaget ved nyaffattelsen, er, at bestemmelsen er udvidet, så det også gøres til en opgave for Kommissionen at fastlægge en standardformular, herunder sprogordning, for udvekslingen mellem medlemsstaterne af oplysninger om indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger. Dette skal ske før den 30. juni 2019, jf.

bistandsdirektivets artikel 20, stk. 5.

Standardformularer må ikke omfatte flere elementer for udveksling af oplysninger end dem, der er anført i bistandsdirektivets regler om, hvilke oplysninger der skal udveksles, og andre relaterede felter, der er knyttet til disse oplysninger, og som er nødvendige for at opfylde målene i udvekslingsordningerne.

De sprogordninger, der kan fastlægges, skal ikke forhindre medlemsstaterne i at meddele oplysningerne på et hvilket som helst af Unionens officielle sprog. Disse sprogordninger kan dog omfatte bestemmelser om, at de centrale elementer i oplysningerne også skal sendes på et andet af Unionens officielle sprog.

Bistandsdirektivets artikel 21, stk. 5, indeholdt forud for DAC6 en regel om, at Kommissionen skulle udvikle og stille et sikkert centralregister på medlemsstatsniveau for administrativt samarbejde til rådighed for udveksling af oplysninger mellem medlemsstaterne om grænseoverskridende forhåndstilsagn og forhåndsgodkendte prisfastsættelsesordninger.

Denne regel er nyaffattet i DAC6. Ændringen består i, at bestemmelsen er udvidet, så det også gøres til en opgave for Kommissionen at udvikle og stille et sikkert centralregister på medlemsstatsniveau for administrativt samarbejde til rådighed for udveksling af oplysninger mellem medlemsstaterne om indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger.

Bestemmelsen er udvidet, så det også fremgår, at Kommissionen senest den 31. december 2019 udvikler og stiller teknisk og logistisk støtte til et sikkert centralregister på medlemsstatsniveau for administrativt samarbejde på beskatningsområdet til rådighed, hvor oplysninger, der skal udveksles om indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger, indrapporteres med henblik på den automatiske udveksling.

De kompetente myndigheder i alle medlemsstater har adgang til de oplysninger, der indrapporteres i centralregisteret. Kommissionen har også adgang til de oplysninger, der indrapporteres i dette register, dog med de begrænsninger, der er fastsat i bistandsdirektivets artikel 8ab, stk. 17. Kommissionen vedtager de nødvendige praktiske bestemmelser.

Indtil centralregisteret er sat i drift, foretages den automatiske udveksling af oplysninger ved elektronisk udveksling fra medlemsstat til medlemsstat ved brug af EU's allerede eksisterende facilitet hertil, CCN-netværket.

Bistandsdirektivets artikel 23, stk. 3, indeholdt forud for DAC6 en regel om, at medlemsstaterne skulle sende en årlig vurdering af effektiviteten af den automatiske udveksling af oplysninger efter direktivet til Kommissionen.

Denne regel er nyaffattet i DAC6. Den reelle ændring, der er foretaget ved nyaffattelsen, er, at bestemmelsen er udvidet til også at omfatte automatisk udveksling af oplysninger mellem medlemsstaterne om indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger.

Bestemmelsen er udvidet, så det også fremgår, at medlemsstaterne årligt skal sende en vurdering af effektiviteten af den automatiske udveksling af oplysninger om indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger og af de opnåede konkrete resultater til Kommissionen.

Kommissionen vedtager ved hjælp af gennemførelsesretsakter formatet og betingelserne for meddelelse af den årlige vurdering.

Bistandsdirektivets artikel 23, stk. 3, indeholdt forud for DAC6 en regel om, at medlemsstaterne skal fastsætte regler om sanktioner, som skal anvendes i tilfælde af overtrædelse af de nationale regler, der gennemfører direktivets regler om indgivelse af land for land-rapporter.

Denne regel er nyaffattet i DAC6. Den reelle ændring, der er foretaget ved nyaffattelsen, er, at bestemmelsen er udvidet til også at omfatte indberetning af oplysninger om indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger.

Bestemmelsen er udvidet, så det også fremgår, at medlemsstaterne skal fastsætte regler om sanktioner, der skal anvendes i tilfælde af overtrædelser af de nationale regler, der gennemfører reglerne i direktivets artikel 8ab, og træffe alle nødvendige foranstaltninger for at sikre, at de gennemføres. Sanktionerne skal være effektive, stå i et rimeligt forhold til overtrædelsen og have en afskrækkende virkning.

Endelig indsættes der ved DAC6 et nyt stk. 2 i bistandsdirektivets artikel 27. Det følger af dette stykke, at medlemsstaterne og Kommissionen hvert andet år efter den 1. juli 2020 skal evaluere relevansen af bilag IV til bistandsdirektivet om de kendetegn, der fører til, at en grænseoverskridende ordning skal anses for indberetningspligtig, og at Kommissionen skal forelægge en rapport for Rådet. Denne rapport ledsages eventuelt af et forslag til retsakt.

Det følger af artikel 2 i DAC6, at medlemsstaterne senest den 31. december 2019 skal have gennemført direktivet. De love og bestemmelser, der gennemfører direktivet, skal anvendes fra den 1. juli 2020.

Efter artikel 3 i DAC6 træder direktivet i kraft på tyvendedagen efter offentliggørelsen i Den Europæiske Unions Tidende. Da direktivet er offentliggjort den 5. juni 2018, er direktivet således trådt i kraft den 25. juni 2018.

2.1.2. OECD's modelregler

Der er endnu ikke i OECD-regi udviklet aftaler om automatisk indberetning og udveksling af oplysninger om visse grænseoverskridende ordninger, men OECD's Committee on Fiscal Affairs har den 8. marts 2018 vedtaget nogle modelregler.

OECD's modelregler indeholder i lighed med DAC6 en beskrivelse af de ordninger, der skal indberettes og udveksles (dvs. kendetegnene for sådanne ordninger), en beskrivelse af de personer, der er indberetningspligtige (dvs. mellemændene, der er indberetningspligtige i henhold til reglerne), en beskrivelse af frister for indberetning og eventuelle undtagelser fra indberetning, en beskrivelse af, hvilke oplysninger der skal indberettes, og regler om, at der skal være passende sanktioner eller andre mekanismer til afhjælpning af manglende overholdelse af reglerne.

OECD's modelregler omfatter ordninger udformet for at omgå OECD's fælles indberetningsstandard for finansielle konti (Common Reporting Standard, CRS) eller for at skabe uigennemsigtige offshorestrukturer, der skjuler reelt ejerskab. Det er mellemænd i forhold til sådanne ordninger, der er indberetningspligtige. Afgrænsningen af de omfattede ordninger er således mere snæver end DAC6, idet alene ordninger svarende til ordninger omfattet af kategori D i

bilag IV til bistandsdirektivet, omfattes.

Definitionen af de omfattede ordninger er formuleret bredt med henblik på at indfange enhver form for ordning, der har til formål at omgå CRS-indberetning eller forhindre korrekt identifikation af de reelle ejere gennem en uigennemsigtig offshorestruktur.

Kendetegnet for en ordning udformet for at omgå CRS omfatter enhver ordning, hvor det er rimeligt at konkludere, at den er designet til at omgå eller er blevet markedsført som eller har den virkning, at den omgår lovgivningen om CRS-indberetning. Denne generiske test suppleres – ligesom første kendetegn under kategori D i DAC6 – med specifikke kendetegn. Disse specifikke kendetegn er udviklet i lyset af erfaringerne fra en række skattemyndigheder og som reaktion på ordninger, OECD har fået kendskab til.

Kendetegnet for uigennemsigtige offshorestrukturer er specifikt rettet mod passive offshore-enheder, der ejes gennem en uigennemsigtig struktur. Formålet med dette kendetegn er at supplere indberetningen efter reglerne for ordninger til omgåelse af CRS og at indfange strukturer, der normalt ikke ville være underlagt indberetning under CRS (såsom uigennemsigtige ejerstrukturer til andre aktiver end finansielle konti, f.eks. fast ejendom).

Ligesom kendetegnet for ordninger til omgåelse af CRS indeholder definitionen af uigennemsigtige offshore strukturer et generisk element, der går ud på, om strukturen har den virkning, at den forhindrer præcis identifikation af de reelle ejere. Dette generiske element suppleres af angivelse af nogle specifikke velkendte teknikker til skatteplanlægning, der kan bruges til at opnå dette resultat, såsom brugen af stråmænd.

Det er mellemmandene, der er forpligtet til at indberette oplysninger om de omfattede ordninger.

Mellemmand er defineret som personer, der er ansvarlige for design eller markedsføring af ordninger udformet for at omgå CRS eller af uigennemsigtige offshore strukturer og personer, der yder assistance eller rådgivning om design, markedsføring, implementering eller tilrettelæggelse af sådanne ordninger. Ved at begrænse definitionen af disse mellemmand er OECD's modelregler begrænset til de mellemmand og ordninger, der sandsynligvis vil udgøre den største risiko i forhold til manglende overholdelse af reglerne.

OECD's modelregler lægger kun indberetningspligt på mellemmand, der har en tilstrækkelig tilknytning til den jurisdiktion, der skal indberettes til. Dette omfatter en mellemmand, som opererer gennem en filial i denne jurisdiktion. En mellemmand er ligeledes indberetningspligtig, hvis mellemmanden er bosat i, ledet eller kontrolleret fra, eller oprettet i henhold til lovgivningen i denne jurisdiktion.

Mellemmandene er forpligtet til at indberette på det tidspunkt, ordningen først stilles til rådighed for gennemførelse, eller når en mellemmand yder tjenesteydelser i forbindelse med ordningen. Dette sikrer, at skattemyndigheder tidligt advares om potentiel risiko for manglende overholdelse af regler, der gennemfører CRS eller reglerne om gennemsigthed i forhold til reelle ejere, eller om behovet for regelændringer.

De oplysninger, der skal indberettes og udveksles, omfatter oplysninger om udformningen af ordningen og klienterne samt de faktiske brugere af den pågældende ordning og enhver anden

mellemand, der er involveret i ordningen. Kravet til oplysninger, der skal indberettes efter modelreglerne, er designet til at sikre indberetning og udveksling af de oplysninger, der sandsynligvis vil være mest relevante ud fra et risikovurderingsperspektiv, og samtidig at gøre det forholdsvis enkelt for skattemyndighederne at finde ud af, hvilke jurisdiktioner oplysningerne bør udveksles med.

OECD's modelregler kræver ikke, at mellemanden offentliggør oplysninger, der er omfattet af tavshedspligt såsom tavshedspligten i advokat-klient forhold. Der er også regler, som begrænser behovet for, at mellemand skal lave dobbelt indberetning om samme ordning.

I tilfælde af, at der ikke er nogen mellemand, der er inden for den territoriale afgrænsning af indberetningspligten, eller mellemanden på grund af en tavshedspligt ikke er indberetningspligtig, er brugeren af den pågældende ordning indberetningspligtig.

For at indberetningsreglerne skal være effektive, skal der være passende mekanismer i forhold til manglende overholdelse. De sanktioner, der skal anvendes ved manglende indberetning, bestemmes af hver jurisdiktion, men sanktionerne bør fastsættes til et niveau, der fremmer overholdelse og maksimerer den afskrækkende virkning.

OECD's modelregler skal udmøntes i regler, som de enkelte lande gennemfører. OECD's modelregler indeholder ikke et ikrafttrædelsestidspunkt, hvorfor reglerne træder i kraft, når de nationale regler, der gennemfører modelreglerne, træder i kraft.

OECD's modelregler indeholder en regel om, at en mellemand, som er ansvarlig for design eller markedsføring af en ordning til omgåelse af CRS, skal indberette om ordninger til omgåelse af CRS inden 180 dage efter, at modelreglerne er indført i den pågældende jurisdiktion, hvis ordningen blev gennemført den 29. oktober 2014 eller senere, men inden modelreglernes ikrafttrædelse i den pågældende jurisdiktion, og den pågældende var ansvarlig for design eller markedsføring af en ordning.

Der kræves dog ikke indberetning af sådanne ordninger, hvor arrangøren har dokumentation for, at den samlede balance eller værdi af den finansielle konto, der er omfattet af ordningen til omgåelse af CRS, umiddelbart før gennemførelsen var mindre end 1 mio. USD.

Modelreglerne vil skulle udmøntes i aftaler mellem landene, der forpligter landene til indbyrdes at overholde reglerne. Sådanne aftaler er ikke udformet endnu.

2.1.3. Gældende ret

Efter gældende ret er der ingen pligt for mellemand eller skatteydere til at indberette om grænseoverskridende ordninger, der indeholder kendetegn, der indikerer, at ordningerne potentielt kan bruges til aggressiv skatteplanlægning. Der er således ingen regler, der sikrer, at Skatteforvaltningen automatisk får oplysninger om sådanne ordninger. Som følge heraf, er Skatteforvaltningen ikke i stand til automatisk at udveksle sådanne oplysninger med myndighederne i andre lande, herunder EU-landene.

Det fremgår af skattekontrollovens § 66, at Skatteforvaltningen afgiver oplysninger til og modtager oplysninger fra de kompetente myndigheder på Færøerne, i Grønland og fremmede jurisdiktioner i overensstemmelse med bestemmelserne i Rådets direktiv 2011/16/EU om administrativt samarbejde

på beskatningsområdet og om ophævelse af direktiv 77/799/EØF med senere ændringer, aftaler indgået mellem EU og tredjeland om administrativ bistand i skattesager, dobbeltbeskatningsoverenskomster mellem på den ene side Danmark og på den anden side Færøerne, Grønland eller den pågældende fremmede jurisdiktion, en administrativt indgået aftale om administrativ bistand i skattesager mellem på den ene side Danmark og på den anden side Færøerne, Grønland eller den pågældende fremmede jurisdiktion (TIEA'er) og andre internationale overenskomster eller konventioner tiltrådt af Danmark, som omhandler administrativ bistand i skattesager, herunder OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager.

I det omfang, Skatteforvaltningen er i besiddelse af oplysninger om grænseoverskridende ordninger, som er forudsigeligt relevante for skattemyndighederne i andre jurisdiktioner, med hvilke Danmark har en sådan aftale om spontan udveksling, vil Danmark kunne udveksle oplysninger om ordninger spontant med den anden jurisdiktions skattemyndigheder. Skatteforvaltningen vil ligeledes i tilfælde, hvor der eksisterer en sådan aftale, kunne modtage spontant udvekslede oplysninger om sådanne grænseoverskridende ordninger, som må anses for forudsigeligt relevante for Skatteforvaltningen.

I det omfang, Skatteforvaltningen har kendskab til sådanne grænseoverskridende ordninger, vil Skatteforvaltningen endvidere kunne anmode skattemyndighederne i andre jurisdiktioner, som Danmark har en aftale med om udveksling af oplysninger efter anmodning, om nærmere oplysninger om ordningerne, i det omfang de oplysninger, der anmodes om, må antages at være forudsigeligt relevante for Skatteforvaltningen. Skatteforvaltningen vil ligeledes – under samme betingelser – kunne sende oplysninger om grænseoverskridende ordninger til skattemyndighederne i sådanne jurisdiktioner.

I relation til udveksling af oplysninger indberettet under OECD's modelregler er det antagelsen, at denne udveksling vil skulle baseres på OECD's og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager eller dobbeltbeskatningsoverenskomster. Der vil blot skulle indgås en aftale mellem de kompetente myndigheder om en automatisk udveksling efter enten konventionen eller en dobbeltbeskatningsoverenskomst, hvorefter udvekslingen vil kunne ske efter skattekontrollovens § 66. Det kræves således ikke lovændring at etablere hjemmel til denne udveksling.

Det fremgår af bistandsdirektivets artikel 8ab, stk. 5, at medlemsstaterne har mulighed for give advokaters tavshedspligt og tilsvarende tavshedspligt for andre grupper af mellemmand forrang i forhold til indberetningspligten efter direktivet.

Advokater er underlagt en særlig tavshedspligt efter retsplejelovens § 129, jf. straffelovens § 152 om uberettiget videregivelse eller udnyttelse af fortrolige oplysninger. Retsplejelovens § 126, stk. 1, fastslår, at advokater skal udvise en adfærd, der stemmer overens med god advokatskik, hvilket er konkretiseret i retsplejelovens § 170, stk. 1, omfattende advokatens tavshedspligt om det, denne har fået kendskab til i forbindelse med sit erhverv og De Advokatetiske Regler. Tavshedspligten er imidlertid ikke absolut, når undtages forholdet mellem en forsvarer og dennes klient eller advokatens rådgivning i retssager, men kan vige for pålæg fra retten. Det samme gælder i forhold til en lovfæstet oplysningspligt, som f.eks. hvidvasklovens regler om bl.a. advokaters oplysningspligt.

Denne tavshedspligt er nærmere udmøntet i De Advokatetiske Regler, som er udformet af Advokatrådet.

Det fremgår heraf, at fortrolighed er en betingelse for advokatens virke og en grundlæggende pligt og ret, som skal respekteres ikke kun i det enkelte individs, men også i retssamfundets interesse. Det er derfor afgørende, at en advokat kan modtage oplysninger om forhold, som klienten ikke ville betro andre, og at advokaten kan gøres bekendt med oplysningerne i fortrolighed.

Advokaten skal behandle alle oplysninger, denne som led i sit virke bliver bekendt med, fortroligt.

Tavshedspligten gælder uden tidsbegrænsning.

Det er Skatteministeriets vurdering, at der ikke er andre faggrupper, der har en tavshedspligt, som svarer til advokaternes tavshedspligt.

Det fremgår af bistandsdirektivets artikel 8ab, stk. 15, at hvis en skattemyndighed ikke reagerer på en indberetningspligtig grænseoverskridende ordning, indebærer dette ikke en accept af gyldigheden eller den skattemæssige behandling af ordningen.

Der er ikke i de danske skatteregler udtrykkelige regler om, at skattemyndighedernes passivitet fører til, at de anses for at have accepteret gyldigheden af ordninger eller den skattemæssige behandling af ordninger, som de har fået oplysninger om. Bestemmelsen i direktivet kan således ikke antages at vedrøre forældelses- og reaktionsfristerne i skattelovgivningen, såsom genoptagelsesfristerne i skatteforvaltningslovens §§ 26 og 27 eller reaktionsfristen i skatteforvaltningslovens § 27 stk. 2. Dette skyldes, at en overskridelse af en genoptagelsesfrist eller en reaktionsfrist ikke indebærer en accept af gyldigheden af det forhold, som er forældet, eller af den skattemæssige behandling heraf.

Imidlertid antages det i forvaltningsretten, at myndigheders passivitet i form af en undladelse efter omstændighederne kan udgøre en tilkendegivelse, der kan støttes ret på. For at det er tilfældet, kræves det, at den relevante myndighed har en positiv viden om netop det omhandlede forhold og agerer på en forventningsskabende måde, så borgeren har haft grund til at tro, at myndighederne faktisk har taget stilling til det omhandlede forhold. Her vil der kunne opstå en berettiget forventning om, at myndigheden har godkendt det omhandlede forhold, hvorved myndigheden kan blive afskåret fra at skride ind over for det pågældende forhold.

Skatteindberetningsloven indeholder i §§ 48 og 52 regler om registrering af indberetningspligtige efter visse bestemmelser i skatteindberetningsloven og om, at den, der skal indberettes om, skal give en række oplysninger til den indberetningspligtige om sin identitet. I forbindelse med indførelsen af en ny indberetningspligt skal der tages stilling til anvendelse af disse regler i forbindelse med den nye indberetningspligt.

Efter skatteindberetningslovens § 56, stk. 1, skal den, der som led i sin virksomhed er indberetningspligtig efter denne lov, opbevare grundlaget for de oplysninger, der skal indberettes, herunder oplysninger til brug for afgørelsen af, om en oplysning er indberetningspligtig. Bestemmelsen fandtes før indførelsen af skatteindberetningsloven i den daværende skattekontrolløvs § 6 A, stk. 1. Det antages, at begge bestemmelser omfatter såvel den situation, hvor indberetningspligten fremgår direkte af loven, som den situation, hvor loven indeholder en hjemmel til, at skatteministeren kan indføre en indberetningspligt ved udstedelse af en bekendtgørelse. Dette fremgår dog ikke udtrykkeligt af bestemmelsen.

Endelig indeholder kildeskatteloven, ligningsloven, skatteindberetningsloven, skattekontrollloven og pensionsbeskatningsloven en række henvisninger til bistandsdirektivet og de senere ændringer heraf.

2.1.4. Lovforslaget

Som det fremgår af afsnit 2.1.2., er de gældende danske regler ikke tilstrækkelige til, at Danmark kan opfylde alle sine forpligtelser efter DAC6, ligesom Danmark ikke uden lovændring vil kunne gennemføre aftaler indeholdende forpligtelser til at gennemføre OECD's modelregler for indberetning af oplysninger om ordninger til omgåelse af CRS eller etablering af uigennemskuelige offshorestrukturer.

Det foreslås derfor, at der indføres hjemmel til, at skatteministeren skal kunne gennemføre de indberetnings- og notifikationsregler (rådgiveres notifikationspligt over for skatteydere eller andre, hvis rådgiveren påberåber sig en tavshedspligt), der fremgår af DAC6 og OECD's modelregler, og at der skabes hjemmel til at foretage udvekslingen af oplysninger om indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger med andre lande.

Brugen af en bemyndigelsesregel gør det muligt, at skatteministeren kan fastsætte varierende regler afhængig af, hvilket land eller område indberetningen vedrører. Der er således forskelle på DAC6 og OECD's modelregler. DAC6 indeholder en række kendetegn, som ikke kan genfindes i OECD's modelregler. De regler, der udstedes til gennemførelse af de to regelsæt, vil dermed kunne afspejle dette.

Det foreslås derfor, at der etableres en hjemmel til, at skatteministeren skal kunne fastsætte nærmere regler om, at mellemmand skal indberette oplysninger om grænseoverskridende ordninger, som de er bekendt med, i besiddelse af eller kontrollerer, til Skatteforvaltningen.

Det foreslås, at skatteministeren skal kunne fastsætte regler om afgrænsningen af de indberetningspligtige mellemmand, afgrænsning af de indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger, fritagelse for indberetningspligt, notifikation til andre mellemmand eller de relevante skatteydere, hvis en sådan fritagelse påberåbes, indberetningsfrister, indholdet af indberetningerne og opdatering af indberetningerne.

Det foreslås endvidere, at skatteministeren skal kunne fastsætte regler, som pålægger relevante skatteydere indberetningspligt om grænseoverskridende ordninger til Skatteforvaltningen i tilfælde, hvor der ikke er nogen indberetningspligtig mellemmand vedrørende den pågældende ordning, eller mellemmanden påberåber sig en fritagelse for indberetningspligt. Herunder kan skatteministeren fastsætte regler om afgrænsning af de indberetningspligtige, afgrænsning af de indberetningspligtige ordninger, indberetningsfrister og indholdet af indberetningerne.

Disse regler skal sikre, at skatteministeren ved bekendtgørelse kan fastsætte regler, der sikrer, at indberetningsreglerne i DAC6 og OECD's modelregler kan gennemføres i dansk ret. Bestemmelsen foreslås indsat som en ny § 46 a i skatteindberetningsloven.

De oplysninger, som Skatteforvaltningen vil få gennem indberetning fra de indberetningspligtige mellemmand, fra relevante skatteydere, ved udveksling af oplysninger fra andre lande og fra de danske finansielle institutter, vil dels kunne bruges til at sikre højere grad af regelefterlevelse. De oplysninger, Skatteforvaltningen vil kunne få fra mellemmandene og de relevante skatteydere og

ved udveksling af oplysninger fra andre landes skattemyndigheder, vil ikke kunne bruges til fortryk af oplysninger på den skattepligtiges årsopgørelse. Oplysningerne vil dog på anden måde kunne anvendes til at sikre en højere grad af regelefterlevelse. Det kan f.eks. være ved forskellige kontroltiltag. Herudover vil oplysningerne kunne bruges til at sikre bedre viden om metoder, der potentielt kan bruges til aggressiv skatteplanlægning, hvilket kan føre til udformning af lovgivningsmæssige tiltag med henblik på begrænsning af aggressiv skatteplanlægning.

Gennem den foreslåede hjemmel til at fastsætte nærmere regler om afgrænsningen af de indberetningspligtige vil der kunne fastsættes regler, der nærmere definerer, hvad der skal forstås ved en mellemmand. Tilsvarende vil der efter den foreslåede bestemmelse om, at skatteministeren vil kunne fastsætte nærmere regler om afgrænsningen af de indberetningspligtige ordninger, kunne fastsættes nærmere regler, der afgrænser de grænseoverskridende ordninger.

Ved ”mellemmand” forstås efter DAC6 enhver person, som udformer, markedsfører, tilrettelægger eller i øvrigt stiller en grænseoverskridende ordning til rådighed med henblik på gennemførelse, eller som administrerer gennemførelsen af en indberetningspligtig grænseoverskridende ordning.

Begrebet omfatter tillige enhver person, som har forpligtet sig til at yde, direkte eller ved hjælp af andre personer, støtte, assistance eller rådgivning med hensyn til udformning, markedsføring, tilrettelæggelse, stille sig til rådighed med henblik på gennemførelsen eller administration af gennemførelsen af en indberetningspligtig grænseoverskridende ordning. En person kan antages at have forpligtet sig hertil, hvis vedkommende under hensyntagen til alle relevante kendsgerninger og omstændigheder og på grundlag af de foreliggende oplysninger og den relevante ekspertise og forståelse, som er nødvendig for at levere sådanne tjenesteydelser, er bekendt med eller med rimelighed må kunne forventes at vide, at vedkommende har forpligtet sig hertil.

I relation til OECD's modelregler omfatter mellemmand personer, der er ansvarlige for design eller markedsføring af ordninger udformet for at omgå CRS eller af uigennemsigtige offshorestrukturer og personer, der yder assistance eller rådgivning i forhold til design, markedsføring, implementering eller tilrettelæggelse af sådanne ordninger.

Ved en ”grænseoverskridende ordning” forstås efter DAC6 en ordning i enten mere end én medlemsstat eller en medlemsstat og et tredjeland, hvor mindst en af følgende betingelser er opfyldt:

Ikke alle deltagerne i ordningen er skattemæssigt hjemmehørende i den samme jurisdiktion, en eller flere af deltagerne i ordningen er samtidig skattemæssigt hjemmehørende i mere end en jurisdiktion, en eller flere af deltagerne i ordningen driver forretning i en anden jurisdiktion gennem et fast driftssted, der er beliggende i denne jurisdiktion, og ordningen udgør en del af eller hele det pågældende faste driftssteds virksomhed, en eller flere af deltagerne i ordningen udfører en aktivitet i en anden jurisdiktion uden at være skattemæssigt hjemmehørende eller opretter et fast driftssted, der er beliggende i denne jurisdiktion, eller ordningen har en mulig indvirkning på den automatiske udveksling af oplysninger eller identifikation af det reelle ejerskab.

I relation til OECD's modelregler vil grænseoverskridende ordninger skulle forstås som ordninger til omgåelse af CRS eller til etablering af uigennemsigtige offshore strukturer, som er omfattet af modelreglerne.

Det foreslås endvidere, at ministeren alene kan fastsætte regler om, at mellemændene skal indberette oplysninger, som de er bekendt med, i besiddelse af eller kontrollerer.

Det ligger heri, at skatteministeren ikke vil kunne fastsætte regler, som indebærer, at mellemændene skal indsamle oplysninger, de ikke er bekendt med, ikke er i besiddelse af eller ikke kontrollerer. Ministeren kan heller ikke fastsætte regler om, at andre, som f.eks. den relevante skatteyder eller andre mellemænd, har en pligt til at give en indberetningspligtig mellemmand oplysninger med henblik på, at disse oplysninger skal indberettes.

Det foreslås, at skatteministeren i forbindelse med fastsættelsen af reglerne om mellemmands indberetning om grænseoverskridende ordninger vil kunne fastsætte regler om afgrænsningen af de indberetningspligtige mellemmand. Dette giver mulighed for, at skatteministeren vil kunne fastsætte regler, der definerer begrebet indberetningspligtige mellemmand i overensstemmelse med definitionerne heraf i DAC6 og OECD's modelregler.

For så vidt angår definitionen af begrebet mellemmand henvises til omtalen heraf ovenfor. For så vidt angår definitionen af indberetningspligtige mellemmand fremgår det af DAC6, at hvis mellemmanden er forpligtet til at indgive oplysninger om ordninger til de kompetente myndigheder i mere end én medlemsstat, skal sådanne oplysninger kun indgives i den medlemsstat, der optræder først i følgende liste: Den medlemsstat, hvor mellemmanden er skattemæssigt hjemmehørende, den medlemsstat, hvor mellemmanden har sit faste driftssted, hvorigennem tjenesteydelserne i forbindelse med ordningen leveres, den medlemsstat, hvor mellemmanden er etableret eller underlagt lovgivningen, eller den medlemsstat, hvor mellemmanden er registreret i en faglig sammenslutning, der beskæftiger sig med juridiske tjenester, beskatningsrelaterede tjenester eller konsulenttjenester. En indberetningspligtig mellemmand vil således være en mellemmand, som efter denne regel vil skulle indberette til de danske skattemyndigheder.

I relation til OECD's modelregler er en mellemmand indberetningspligtig til en given jurisdiktion, hvis mellemmanden opererer gennem en filial i denne jurisdiktion. En mellemmand er ligeledes indberetningspligtig, hvis mellemmanden er bosat i, ledet eller kontrolleret fra, eller oprettet i henhold til lovgivningen i denne jurisdiktion. En indberetningspligtig mellemmand vil således være en mellemmand, som efter denne regel vil skulle indberette til de danske skattemyndigheder.

Det foreslås, at skatteministeren i forbindelse med fastsættelsen af regler om mellemmands indberetning om grænseoverskridende ordninger vil kunne fastsætte regler om afgrænsningen af de indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger. Dette giver mulighed for, at skatteministeren vil kunne fastsætte regler, der definerer begrebet indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger i overensstemmelse med definitionerne heraf i DAC6 og OECD's modelregler.

For så vidt angår definitionen af begrebet grænseoverskridende ordninger henvises til omtalen heraf ovenfor. For så vidt angår definitionen af indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger fremgår det af DAC6, at det er grænseoverskridende ordninger, som indeholder mindst ét af de kendetegn, der er fastsat i bilag IV til bistandsdirektivet. Der henvises til gennemgangen heraf i afsnit 2.1.1.

For så vidt angår OECD's modelregler skal der ved indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger forstås ordninger til omgåelse af CRS eller til etablering af uigennemsigtige offshorestrukturer, som er omfattet af modelreglerne.

Det foreslås, at skatteministeren i forbindelse med fastsættelsen af regler om mellemmands indberetning om grænseoverskridende ordninger skal kunne fastsætte regler om fritagelse for indberetningspligt. Dette vil give mulighed for, at skatteministeren vil kunne fastsætte regler, der udnytter muligheden i DAC6 for at give mellemmand ret til en fritagelse fra at skulle indberette oplysninger om en indberetningspligtig grænseoverskridende ordning, hvis indberetningspligten krænker fortroligheden af korrespondancen mellem advokat og klient, eller en tilsvarende lovbaseret tavshedspligt i henhold til medlemsstatens nationale lovgivning. OECD's modelregler indeholder en tilsvarende undtagelse for indberetning som følge af advokaters tavshedspligt.

Det foreslås, at skatteministeren i forbindelse med fastsættelsen af regler om mellemmands indberetning om grænseoverskridende ordninger vil kunne fastsætte regler om indberetningsfrister. Dette vil give mulighed for at fastsætte regler svarende til fristreglerne i DAC6 og OECD's modelregler.

Efter DAC6 er indberetningsfristen inden 30 dage fra det første af følgende tidspunkter: Dagen efter den indberetningspligtige grænseoverskridende ordning stilles til rådighed med henblik på gennemførelse, dagen efter den indberetningspligtige grænseoverskridende ordning er klar til gennemførelse eller når det første skridt i gennemførelsen af den indberetningspligtige grænseoverskridende ordning er taget.

Mellemmand, der er mellemmand, fordi de yder, direkte eller ved hjælp af andre personer, støtte, assistance eller rådgivning i forbindelse med indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger, skal også indgive oplysninger inden 30 dage fra dagen efter den dato, hvor de direkte eller ved hjælp af andre personer har ydet støtte, assistance eller rådgivning.

Endvidere vil der kunne fastsættes frister for indberetning, som gennemfører fristreglerne i OECD's modelregler. Heraf fremgår det, at indberetningen skal ske 30 dage efter, at mellemmanden stiller en ordning til omgåelse af CRS eller til at etablere uigennemskuelige offshorestrukturer til rådighed for gennemførelse eller leverer relevante tjenesteydelser med hensyn sådanne ordninger.

Det foreslås, at skatteministeren i forbindelse med fastsættelsen af regler om mellemmands indberetning om grænseoverskridende ordninger vil kunne fastsætte regler om notifikation af andre mellemmand eller de relevante skatteyder, hvis en fritagelse for indberetning påberåbes. Dette vil give mulighed for, at skatteministeren vil kunne fastsætte regler om, at mellemmanden i de tilfælde, hvor vedkommende påberåber sig en tavshedspligt, skal notificere andre mellemmand eller den relevante skatteyder om, at indberetningspligten påhviler dem.

Den foreslåede bestemmelse giver mulighed for at indføre regler svarende til reglen i DAC6 om, at hvis en mellemmand er fritaget for indberetning som følge af, at indberetningspligten krænker fortroligheden af korrespondancen mellem advokat og klient, eller en tilsvarende lovbaseret tavshedspligt i henhold til medlemsstatens nationale lovgivning, så skal mellemmanden straks orientere eventuelle andre mellemmand eller den relevante skatteyder om, at de er indberetningspligtige.

OECD's modelregler indeholder en tilsvarende pligt til notifikation til skatteyder i sådanne tilfælde. Efter forslaget vil det være muligt for skatteministeren at fastsætte regler, der gennemfører modelreglerne på dette punkt.

Det foreslås, at skatteministeren i forbindelse med fastsættelsen af reglerne om mellemmands indberetning om grænseoverskridende ordninger vil kunne fastsætte regler om indholdet af indberetningerne og opdatering af indberetningerne. Den foreslåede regel vil give skatteministeren mulighed for at fastsætte regler svarende til de krav til indholdet af indberetningerne, der findes i DAC6 og OECD's modelregler.

DAC6 indeholder ikke direkte regler om indholdet af indberetningerne, men regler om, hvilke oplysninger der skal udveksles mellem skattemyndighederne. Da det er de indberettede oplysninger, de kompetente myndigheder skal udveksle, er de oplysninger, der skal udveksles tillige udtryk for, hvilke oplysninger, som skal indberettes.

Dette indebærer, at følgende oplysninger skal indberettes: Identifikation af mellemmand, relevante skatteydere og eventuelle forbundne foretagender, nærmere oplysninger om hvilke kendetegn, der gør den grænseoverskridende ordning indberetningspligtig, et resumé af indholdet af ordningen, den dato, hvor det første skridt i gennemførelsen af den indberetningspligtige grænseoverskridende ordning er eller vil blive taget, hvilke nationale bestemmelser der udgør grundlaget for den indberetningspligtige grænseoverskridende ordning, værdien af ordningen, den relevante skatteydere medlemsstat og enhver anden medlemsstat, som sandsynligvis vil blive berørt, og identifikation af eventuelle andre personer i en medlemsstat, der sandsynligvis vil blive berørt, med en angivelse af, hvilke medlemsstater denne person er knyttet til.

Efter OECD's modelregler skal følgende oplysninger indberettes: Identiteten af mellemmanden og andre mellemmand med hensyn til ordningen og den relevante skatteyder, detaljerne i ordningen, og den jurisdiktion eller de jurisdiktioner, hvor ordningen er blevet stillet til rådighed for gennemførelse.

Såvel efter DAC6 som OECD's modelregler skal mellemmandene alene indberette oplysninger, de er bekendt med, er i besiddelse af eller kontrollerer.

Endvidere vil der kunne fastsættes regler om de opdateringer vedrørende indberetninger, mellemmandene efter DAC6 vil skulle indberette i relation til markedsegne ordninger hver tredje måned, og som indeholder en opdatering med nye oplysninger, der er blevet tilgængelige, siden den seneste indberetning blev foretaget. OECD's modelregler indeholder ikke en tilsvarende regel om opdatering.

Det foreslås endvidere, at skatteministeren skal kunne fastsætte regler, som pålægger relevante skatteydere indberetningspligt om grænseoverskridende ordninger til Skatteforvaltningen i tilfælde, hvor der ikke er nogen indberetningspligtig mellemmand vedrørende den pågældende ordning, eller mellemmanden påberåber sig en fritagelse for indberetningspligt. Såvel DAC6 som OECD's modelregler indeholder regler om, at den relevante skatteyder er indberetningspligtig, når der enten ikke findes nogen mellemmand for den pågældende ordning, det vil f.eks. være tilfældet, hvis der ikke er anvendt rådgivere m.v., men skatteyderen selv har udviklet og gennemført ordningen, eller hvor der er en mellemmand, men vedkommende påberåber sig en fritagelse for indberetning.

Det foreslås, at skatteministeren i forbindelse med fastsættelsen af reglerne om relevante skatteydere indberetning om grænseoverskridende ordninger vil kunne fastsætte regler om afgrænsning af de indberetningspligtige. Dette skal sikre, at skatteministeren vil kunne fastsætte

regler svarende til reglerne i DAC6 og OECD's modelregler om afgrænsningen af de indberetningspligtige relevante skatteyder.

Efter DAC6 kan en relevant skatteyder være indberetningspligtig til den medlemsstat, hvor den relevante skatteyder er skattemæssigt hjemmehørende, den medlemsstat, hvor den relevante skatteyder har et fast driftssted, der nyder godt af ordningen, den medlemsstat, hvor den relevante skatteyder oppebærer indkomst eller genererer overskud, selv om den relevante skatteyder ikke er skattemæssigt hjemmehørende og ikke har et fast driftssted dér, eller den medlemsstat, hvor den relevante skatteyder udøver en aktivitet, selv om den relevante skatteyder ikke er skattemæssigt hjemmehørende og ikke har noget fast driftssted i nogen medlemsstat. Indberetningspligt til en medlemsstat, der optræder før en anden medlemsstat på listen, har forrang i forhold til indberetningspligt til denne anden medlemsstat.

Efter OECD's modelregler er det alene skatteydere, der er hjemmehørende i en jurisdiktion, der er indberetningspligtige til denne.

Det foreslås, at skatteministeren i forbindelse med fastsættelsen af reglerne om relevante skatteyders indberetning om grænseoverskridende ordninger vil kunne fastsætte regler om afgrænsning af de indberetningspligtige ordninger. Dette giver mulighed for, at skatteministeren vil kunne fastsætte regler svarende til reglerne herom i DAC6 og i OECD's modelregler.

Afgrænsningen af de indberetningspligtige ordninger, hvor det er den relevante skatteyder, der skal indberette, svarer til afgrænsningen af indberetningspligtige ordninger, hvor det er mellemændene, der er indberetningspligtige. Der henvises således til omtalen heraf under gennemgangen af reglerne for mellemændenes indberetningspligt ovenfor.

Det foreslås, at skatteministeren i forbindelse med fastsættelsen af reglerne om relevante skatteyders indberetning om grænseoverskridende ordninger vil kunne fastsætte regler om indberetningsfrister. Dette vil give skatteministeren mulighed for at fastsætte regler herom, der svarer til reglerne i DAC6 og OECD's modelregler.

Efter DAC6 er indberetningsfristen inden 30 dage fra dagen efter den tidligste af følgende datoer: Den dato, hvor den indberetningspligtige grænseoverskridende ordning stilles til rådighed for gennemførelse for den relevante skatteyder eller er klar til gennemførelse af den relevante skatteyder, eller når det første skridt i gennemførelsen heraf er blevet taget i relation til den relevante skatteyder.

Efter OECD's modelregler er fristen 30 dage efter, at første skridt til gennemførelsen af ordningen er gennemført.

Det foreslås, at skatteministeren i forbindelse med fastsættelsen af regler om relevante skatteyders indberetning om grænseoverskridende ordninger vil kunne fastsætte regler om indholdet af indberetningerne. Dette vil give skatteministeren mulighed for at fastsætte regler herom, der svarer til reglerne i DAC6 og OECD's modelregler. Der er hverken i DAC6 eller i OECD's modelregler særregler for indholdet af indberetningerne i den situation, hvor det er den relevante skatteyder, der skal indberette. Der henvises således til omtalen heraf under gennemgangen af reglerne for mellemændenes indberetningspligt ovenfor.

Det foreslås, at indberetningspligtige mellemmand og relevante skatteydere skal registreres hos Skatteforvaltningen. Dette giver mulighed for at føre kontrol med, om indberetningspligten overholdes, herunder om den indberetningspligtige hver tredje måned indsender opdateringer vedrørende markedsegne ordninger. Det giver endvidere mulighed for at iværksætte rykkerprocedurer, hvis dette måtte være nødvendigt.

Det foreslås, at relevante skatteydere ikke pålægges at afgive identifikationsoplysninger til de indberetningspligtige mellemmand. DAC6 og OECD's modelregler indeholder ikke pligt for mellemmand til at indhente oplysninger, de ikke på anden vis er blevet bekendt med, kommet i besiddelse af eller har fået kontrol over. Dette hænger sammen med, at indberetningspligtige mellemmand alene skal indberette de oplysninger, de er bekendt med, er i besiddelse af eller kontrollerer.

Det foreslås endvidere, at skatteindberetningslovens § 56, stk. 1, præciseres, så det kommer til at fremgå udtrykkeligt, at pligten til at opbevare grundlaget for de oplysninger, der skal indberettes, herunder oplysninger til brug for afgørelsen af, om en oplysning er indberetningspligtig, ikke alene skal opbevares, hvis indberetningspligten følger direkte af en bestemmelse i skatteindberetningsloven, men også, hvis den følger af en bekendtgørelse udstedt i medfør af skatteindberetningsloven.

Det foreslås, at hvis Skatteforvaltningen ikke reagerer på en indberetning vedrørende en grænseoverskridende ordning, indebærer dette ikke en accept af gyldigheden eller den skattemæssige behandling af denne ordning. Det, at en ordning indberettes, og Skatteforvaltningen ikke reagerer på ordningen, vil således ikke indebære, at Skatteforvaltningen har godkendt ordningen.

Den foreslåede bestemmelse vedrører ikke forældelses- og reaktionsfristerne i skattelovgivningen såsom genoptagelsesfristerne i skatteforvaltningslovens §§ 26 og 27 og reaktionsfristen i skatteforvaltningslovens § 27 stk. 2. Dette skyldes, at en overskridelse af en genoptagelsesfrist eller en reaktionsfrist ikke indebærer en accept af gyldigheden af det forhold, som er forældet, eller af den skattemæssige behandling heraf.

Det foreslås, at der i forbindelse med gennemførelse af regler om indberetning fastsættes et bødeniveau for overtrædelser af reglerne. Det fremgår af præamblen til direktivet, at medlemsstaterne bør fastsætte sanktioner, der er effektive, forholdsmæssige og har en afskrækkende virkning. Skatteindberetningslovens § 59, stk. 2, giver hjemmel til, at der kan fastsættes straf af bøde for den, der forsætligt eller groft uagtsomt overtræder bestemmelser i forskrifter, der udstedes i medfør af loven.

Formålet med indberetningspligt vedrørende grænseoverskridende ordninger er at imødegå aggressiv skatteplanlægning ved at gøre transaktionerne gennemsigtige. Dette kan sidestilles med de hensyn, der ligger bag reglerne i hvidvaskdirektivet, og det foreslås derfor, at bødeniveauet svarer til bødeniveauet for overtrædelse af hvidvaskloven, se L 47 B, 2018-19 (1. samling) om forslag til ændring af lov om finansiel virksomhed, hvidvask m.v. Bødeniveau og de hensyn, der skal indgå i bødeudmålingen, gennemgås nærmere i de specielle bemærkninger. Der henvises således til bemærkningerne til § 1, nr. 2.

Skattekontrollovens § 66 indeholder hjemlen til, at Skatteforvaltningen kan sende og modtage oplysninger til og fra udenlandske skattemyndigheder efter internationale aftaler og regler herom. Det foreslås, at der i skattekontrollovens § 66, nr. 1, indsættes en henvisning til den seneste direktivændring, der er foretaget i Rådets direktiv 2011/16/EU. Det vil sige, at det foreslås at indsætte en henvisning til DAC6 i bestemmelsen.

Forslaget gennemfører DAC6 om obligatorisk, automatisk udveksling af oplysninger mellem EU-landene ved henvisning til direktivet. De enkelte regler om tidsfrister, hvilke oplysninger der skal udveksles m.v. skrives således ikke ind i den danske lovgivning, men ved at indsætte en regel om, at Skatteforvaltningen skal udveksle oplysninger med udlandet i medfør af DAC6. Henvisningen til DAC6 medfører, at disse regler bliver en del af dansk ret.

Det foreslås endvidere, at der i de regler i lovgivningen, hvor der henvises til bistandsdirektivet med senere ændringer, indsættes en henvisning til DAC6.

2.1.5. Forholdet til databeskyttelsesforordningen

Databeskyttelsesforordningen finder anvendelse på behandling af persondata. Lovforslaget indebærer, at indberetningspligtige mellemmand og relevante skatteydere skal indsende oplysninger om indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger til skattemyndighederne. Disse oplysninger skal udveksles med andre lande. Blandt de oplysninger, der skal indberettes, er de nødvendige identifikationsoplysninger vedrørende mellemmand og relevante skatteydere, og andre personer, der sandsynligvis vil blive berørt af ordningen. Uanset, at disse ofte vil være selskaber, vil der også kunne indgå oplysninger om fysiske personer i de oplysninger, der vil skulle indberettes og udveksles. Databeskyttelsesforordningen er således relevant i forhold til lovforslaget.

Det følger af databeskyttelsesforordningen, at enhver behandling af personoplysninger skal hvile på et retligt grundlag. De retlige grundlag er anført i artikel 6, stk. 1. Ifølge denne bestemmelse er behandling af personoplysninger kun lovlig, hvis mindst en af betingelserne i artikel 6, stk. 1, litra a-f, er opfyldt. Efter artikel 6, stk. 1, litra c, kan en behandling være lovlig, hvis den er nødvendig for at overholde en retlig forpligtelse, som påhviler den dataansvarlige. Efter artikel 6, stk. 1, litra e, kan behandlingen derudover være lovlig, hvis den er nødvendig af hensyn til udførelsen af en opgave i samfundets interesse, eller som henhører under offentlig myndighedsudøvelse, som den dataansvarlige har fået pålagt. Endvidere følger det af artikel 6, stk. 3, at grundlaget for behandlingen som omhandlet i artikel 6, stk. 1, litra c og e, skal fremgå af EU-retten eller den nationale lovgivning i en medlemsstat, som den dataansvarlige er underlagt.

Formålet med behandlingen skal ligeledes bestemmes i retsgrundlaget eller, hvis der er tale om behandling i henhold til artikel 6, stk. 1, litra e, være nødvendig for at udføre en opgave af almen interesse, eller som henhører under offentlig myndighedsudøvelse, som den dataansvarlige har fået pålagt. Artikel 5 indeholder principper for behandling af personoplysninger. Ifølge artiklen skal oplysninger behandles på en lovlig, rimelig og gennemsigtig måde og indsamles til specifikke udtrykkeligt angivne og legitime formål.

Efter forslaget vil personoplysninger først vil blive behandlet af mellemmandene eller de relevante skatteydere for, at de kan opfylde deres indberetningspligt, og derefter af skattemyndighederne.

Det retlige grundlag for behandlingen hos mellemmanden eller den relevante skatteyder er databeskyttelsesforordningens artikel 6, stk. 1, litra c, idet behandlingen er nødvendigt for at

opfylde en juridisk forpligtelse (dvs. at opfylde pligten til at indberette til skattemyndighederne). Grundlaget for behandlingen vil yderligere være fastsat i national lovgivning, idet pligten vil fremgå af en bekendtgørelse udstedt i medfør af de foreslåede bemyndigelser, hvorved kravet om hjemmel i national lovgivning efter databeskyttelsesforordningens artikel 6, stk. 3, er opfyldt.

Hos skattemyndighederne vil data blive brugt dels til kontrolformål, herunder inddrivelse, dels til udveksling af oplysningerne med andre skattemyndigheder. Behandlingen af data vil således i forhold til kontrollen have sit retlige grundlag i databeskyttelsesforordningens artikel 6, stk. 1, litra e, om offentlig myndighedsudøvelse, der er pålagt den dataansvarlige, og i relation til udvekslingen af oplysninger med andre lande vil det retlige grundlag være databeskyttelsesforordningens artikel 6, stk. 1, litra c. I relation til kontrolformålet er grundlaget for behandlingen at finde i skattekontrollovens kontrolbestemmelser og skatteforvaltningslovens regler om skatteansættelser og ændringer heraf samt tilsvarende bestemmelser i relevante afgiftslove. Formålet er her at opnå korrekte skatte- og afgiftsansættelser. Endvidere må det vurderes, at oplysninger om ofte komplicerede grænseoverskridende ordninger med kendetegn som gør, at de potentielt kan bruges til aggressiv skatteplanlægning, er nødvendig for, at skattemyndighederne kan udføre deres arbejde med at sikre korrekte skatte- og afgiftsansættelser. Dermed er oplysningerne nødvendige for disse myndigheders myndighedsudøvelse. I relation til udvekslingen vil den retlige forpligtelse følge af den hjemmel, der med lovforslaget indsættes i skattekontrollovens § 66, stk. 1, til udvekslingen. Databeskyttelsesforordningens artikel 6, stk. 1, er således også opfyldt i forhold til skattemyndighedernes databehandling.

3. Økonomiske konsekvenser og implementeringskonsekvenser for det offentlige

Det er ikke umiddelbart muligt at lave et nærmere skøn over de statsfinansielle konsekvenser af forslaget.

I det omfang forslaget har en afskrækkende effekt på fysiske og juridiske personer, der ellers ville have indgået i skatteundgåelse, vil det kunne medføre et merprovenu. Hvis forslaget medfører indsigt i specifikke grænseoverskridende ordninger, der derefter giver anledning til indførelse af f.eks. nye værneregler, vil det umiddelbart kunne have positive statsfinansielle konsekvenser. Konsekvenserne vil dog blive vurderet nærmere i forbindelse med fremsættelsen af sådanne eventuelle forslag.

Lovforslaget vurderes samlet set at medføre væsentlige administrative omkostninger for Skatteforvaltningen. Det estimeres med betydelig usikkerhed, at udgifterne til udvikling af it-understøttelse m.v. vil udgøre i størrelsesordenen 50 mio. kr. Herudover vil der være udgifter til bl.a. system-drift og vedligehold, kontrol, vejledning, risikovurdering, visitering, prøvesager og udarbejdelse af procesbeskrivelser. Udgifterne hertil ventes med betydelig usikkerhed at udgøre i størrelsesordenen 10 mio. kr. årligt.

Det vurderes, at lovforslaget som udgangspunkt opfylder principperne om digitaliseringsklar lovgivning. Særligt skal det fremhæves, at det er forudsat, at indberetningerne til Skattemyndighederne vil kunne ske digitalt. Endvidere sikres genbrug af data, ved at dobbeltindberetning så vidt muligt undgås, og at data benyttes på tværs af landegrænserne.

Det er dog indtrykket efter drøftelser med relevante brancheforeninger, at direktivets afgrænsninger ikke i alle tilfælde virker helt klare. Ved lovforslagets bemærkninger søges dette i videst muligt omfang adresseret. Ligeledes vil uklarhed kunne adresseres i forbindelse med

skattemyndighedernes vejledning. Der kan således stilles spørgsmålstejn ved, om princippet om klare og enkle regler er opfyldt, men det søges i vidst muligt omfang adresseret gennem lovforslaget og efterfølgende bekendtgørelse.

4. Økonomiske og administrative konsekvenser for erhvervslivet m.v.

Lovforslaget forventes ikke at få økonomiske konsekvenser for erhvervslivet.

Lovforslaget indebærer administrative byrder for erhvervslivet, idet reglerne i videre omfang vil forpligte især rådgivere til at indberette bestemte typer af oplysninger til medlemsstaternes nationale skattemyndigheder. Det forventes, at byrderne vil være begrænsede, bl.a. fordi de især falder på skatterådgivere m.v., der netop er specialiserede i at sikre overholdelse af skattereglerne. Derudover er det for at undgå dobbeltindberetning søgt gjort klart, hvem indberetningspligten påhviler. Endelig vil mellemændene kunne opfylde indberetningspligten ved at indberette oplysninger, der allerede er i deres besiddelse.

De fem principper om agil erhvervsrettet lovgivning er ikke vurderet i relation til nærværende lovforslag, da lovforslaget ikke vurderes at ville påvirke virksomhedernes muligheder for at teste, udvikle og anvende digitale teknologier og forretningsmodeller.

5. Administrative konsekvenser for borgerne

Lovforslaget vurderes at have begrænsede administrative konsekvenser for borgerne. Lovforslaget indebærer, at indberetningspligten påhviler den relevante skatteyder, hvis der ikke er en indberetningspligtig mellemmand, eller mellemmanden påberåber sig en fritagelse for indberetningspligt. Det forventes dog, at det alene vil være i yderst sjældne tilfælde, at en borger benytter sig af en indberetningspligtig grænseoverskridende ordning. Blandt disse tilfælde forventes det endvidere, at der oftest vil være en indberetningspligtig mellemmand involveret.

6. Miljømæssige konsekvenser

Lovforslaget vurderes ikke at have miljømæssige konsekvenser.

7. Forholdet til EU-retten

Ved udarbejdelsen af lovforslaget følges DAC6, således at de danske regler svarer til de regler, der fremgår af direktivet. Der foretages ikke overimplementering, og fleksibiliteten udnyttes bl.a. ved at udnytte muligheden for at lade advokaters tavshedspligt gå forud for indberetningspligten.

8. Hørte myndigheder og organisationer m.v.

Et udkast til lovforslag har i perioden fra den 8. juli 2019 til den 22. august 2019 været sendt i høring hos følgende myndigheder og organisationer m.v.: Advokatsamfundet, Arbejderbevægelsens Erhvervsråd, CEPOS, Cevea, Dansk Byggeri, Dansk Erhverv, Danske Advokater, Datatilsynet, DI, Digitaliseringsstyrelsen, Erhvervsstyrelsen – Team Effektiv Regulering, Finans Danmark, Finans og Leasing, Foreningen Danske Revisorer, Forsikring & Pension, FSR - danske revisorer, IBIS, Justitia, Kraka, Landsskatteretten, Mellempfolkeligt Samvirke, Skatteankestyrelsen og SRF Skattefaglig Forening.

9. Sammenfattende skema

	Positive konsekvenser/mindreudgifter	Negative konsekvenser/merudgifter

	(hvis ja, angiv omfang/Hvis nej, anfør "Ingen")	(hvis ja, angiv omfang/Hvis nej, anfør "Ingen")
Økonomiske konsekvenser for stat, kommuner og regioner	Lovforslaget vil kunne føre til et merprovenu, som det ikke umiddelbart er muligt at lave et nærmere skøn over.	Ingen.
Implementeringskonsekvenser for stat, kommuner og regioner	Ingen.	Lovforslaget vurderes samlet set at medføre væsentlige administrative omkostninger for Skatteforvaltningen. Det estimeres med betydelig usikkerhed, at udgifterne til udvikling af it-understøttelse m.v. vil udgøre i størrelsesordenen 50 mio. kr. Herudover vil der være udgifter til bl.a. systemdrift og vedligehold, kontrol, vejledning, risikovurdering, visitering, prøvesager og udarbejdelse af procesbeskrivelser. Udgifterne hertil ventes med betydelig usikkerhed at udgøre i størrelsesordenen 10 mio. kr. årligt.
Økonomiske konsekvenser for erhvervslivet	Lovforslaget forventes ikke at få økonomiske konsekvenser for erhvervslivet.	Lovforslaget forventes ikke at få økonomiske konsekvenser for erhvervslivet.
Administrative konsekvenser for erhvervslivet	Ingen.	Lovforslaget indebærer administrative byrder for erhvervslivet. Det forventes, at byrderne vil være begrænsede.
Administrative konsekvenser for borgerne	Ingen.	Lovforslaget vurderes at have begrænsede administrative konsekvenser for borgerne.
Miljømæssige konsekvenser	Ingen.	Ingen.
Forholdet til EU-retten	Ved udarbejdelsen af lovforslaget følges DAC6, således at de danske regler svarer til de regler, der fremgår af direktivet. Der foretages ikke overimplementering, og fleksibiliteten udnyttes bl.a. ved at udnytte muligheden for at lade advokaters tavshedspligt gå forud for indberetningspligten.	

Går videre end minimumskrav i EU-regulering.	JA	NEJ X
--	----	----------

Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser

Til § 1

Til nr. 1

Skatteindberetningsloven indeholder en fodnote, hvori det oplyses, at loven indeholder bestemmelser, der gennemfører dele af bistandsdirektivet (Rådets direktiv 2011/16/EU af 15. februar 2011 om administrativt samarbejde på beskatningsområdet og om ophævelse af direktiv 77/799/EØF) med senere ændringer. Teksten indeholder således en henvisning til såvel det oprindelige direktiv som samtlige senere ændringer af direktivet.

Med dette lovforslag implementeres Rådets direktiv (EU) 2018/822 af 25. maj 2018 om ændring af direktiv 2011/16/EU, for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet i forbindelse med indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger (DAC6).

Det foreslås at nyaffatte fodnoten i skatteindberetningsloven, så det af fodnoten fremgår, at Rådets direktiv (EU) 2018/822 af 25. maj 2018 om ændring af direktiv 2011/16/EU, for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet i forbindelse med indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger (DAC6) er gennemført i loven.

Den foreslåede nyaffattelse indebærer, at det af fodnoten til skatteindberetningsloven vil fremgå, at skatteindberetningsloven gennemfører DAC6.

Herved vil henvisningerne til ændringerne af bistandsdirektivet fortsat være fuldstændig.

Til nr. 2

Det foreslås, at der indsættes en bestemmelse i skatteindberetningslovens § 46 a, som bemyndiger skatteministeren til at fastsætte regler ved bekendtgørelse, der gennemfører de pligter til indberetning og notifikation, der følger af DAC6 (Rådets direktiv 2018/822/EU af 25. maj 2018 om ændring af direktiv 2011/16/EU). Det foreslås endvidere, at bemyndigelsen udformes, så den tillige vil kunne bruges til at fastsætte regler, der gennemfører OECD's modelregler på området (Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures). Endelig indeholder den foreslåede bestemmelse en regel om, at hvis Skatteforvaltningen ikke reagerer på en grænseoverskridende ordning, der er indberettet efter regler udstedt i medfør af de foreslåede bemyndigelser, indebærer fraværet af reaktion ikke en accept af gyldigheden eller den skattemæssige behandling af denne ordning.

Det foreslås således i skatteindberetningslovens § 46 a, stk. 1, at skatteministeren skal kunne fastsætte regler om, at mellemmand skal indberette oplysninger, som de er bekendt med, i

besiddelse af eller kontrollerer, om grænseoverskridende ordninger til Skatteforvaltningen. Herunder kan skatteministeren fastsætte regler om de emner, som er omfattet af bestemmelsens stk. 1, nr. 1-7, omhandlende afgrænsning af de indberetningspligtige mellemænd, afgrænsning af de indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger, fritagelse for indberetningspligt, indberetningsfrister, notifikation til andre mellemænd eller de relevante skatteydere, hvis en fritagelse for indberetningspligt påberåbes, indholdet af indberetningerne og opdatering af indberetninger.

Ved skatteministerens fastsættelse af regler om, at mellemænd skal indberette om grænseoverskridende ordninger, skal begreberne ”mellemænd” og ”grænseoverskridende ordninger” fortolkes i overensstemmelse med DAC6 og OECD’s modelregler.

Ved mellemænd forstås efter DAC6 enhver person, som udformer, markedsfører, tilrettelægger eller i øvrigt stiller ordninger til rådighed med henblik på gennemførelse, eller som administrerer gennemførelsen af en indberetningspligtig grænseoverskridende ordning.

Begrebet omfatter tillige enhver person, som har forpligtet sig til at yde, direkte eller ved hjælp af andre personer, støtte, assistance eller rådgivning med hensyn til udformning, markedsføring, tilrettelæggelse, stillen til rådighed med henblik på gennemførelsen eller administration af gennemførelsen af en indberetningspligtig grænseoverskridende ordning. En person kan antages at have forpligtet sig hertil, hvis vedkommende under hensyntagen til alle relevante kendsgerninger og omstændigheder og på grundlag af de foreliggende oplysninger og den relevante ekspertise og forståelse, som er nødvendig for at levere sådanne tjenesteydelser, er bekendt med eller med rimelighed må kunne forventes at vide, at vedkommende har forpligtet sig hertil.

I relation til OECD’s modelregler omfatter mellemænd personer, der er ansvarlige for design eller markedsføring af ordninger udformet for at omgå CRS eller at etablere uigennemsigtige offshore strukturer og personer, der yder assistance eller rådgivning om design, markedsføring, implementering eller tilrettelæggelse af sådanne ordninger.

Ved en ”grænseoverskridende ordning” forstås efter DAC6 en ordning i enten mere end én medlemsstat eller en medlemsstat og et tredjeland, hvor mindst en af følgende betingelser er opfyldt:

Ikke alle deltagerne i ordningen er skattemæssigt hjemmehørende i den samme jurisdiktion, en eller flere af deltagerne i ordningen er samtidig skattemæssigt hjemmehørende i mere end en jurisdiktion, en eller flere af deltagerne i ordningen driver forretning i en anden jurisdiktion gennem et fast driftssted, der er beliggende i denne jurisdiktion, og ordningen udgør en del af eller hele det pågældende faste driftssteds virksomhed, en eller flere af deltagerne i ordningen udfører en aktivitet i en anden jurisdiktion uden at være skattemæssigt hjemmehørende eller opretter et fast driftssted, der er beliggende i denne jurisdiktion, eller ordningen har en mulig indvirkning på den automatiske udveksling af oplysninger eller identifikation af det reelle ejerskab.

I relation til OECD’s modelregler vil grænseoverskridende ordninger skulle forstås som ordninger til omgåelse af CRS eller til etablering af uigennemsigtige offshorestrukturer, som er omfattet af modelreglerne.

Det indgår i den foreslåede bestemmelse, at ministeren alene vil kunne fastsætte regler om, at

mellemmændene skal indberette oplysninger, som de er bekendt med, i besiddelse af eller kontrollerer.

Det ligger heri, at skatteministeren ikke vil kunne fastsætte regler, som indebærer, at mellemmændene skal sikre sig oplysninger, de ikke er bekendt med, ikke er i besiddelse af eller ikke kontrollerer. Ministeren kan heller ikke fastsætte regler om, at andre, som f.eks. den relevante skatteyder eller andre mellemmænd, har en pligt til at give en indberetningspligtig mellemmand oplysninger med henblik på, at disse oplysninger skal indberettes.

Det foreslås i skatteindberetningslovens § 46 a, stk. 1, nr. 1, at skatteministeren i forbindelse med fastsættelsen af regler om mellemmænds indberetning om grænseoverskridende ordninger, vil kunne fastsætte regler om afgrænsningen af de indberetningspligtige.

Dette giver mulighed for, at skatteministeren vil kunne fastsætte regler, der definerer begrebet indberetningspligtige mellemmænd i overensstemmelse med definitionerne heraf i DAC6 og OECD's modelregler.

For så vidt angår definitionen af begrebet mellemmænd henvises til omtalen heraf ovenfor.

For så vidt angår definitionen af indberetningspligtige mellemmænd fremgår det af DAC6, at hvis mellemmanden er forpligtet til at indgive oplysninger om ordninger til de kompetente myndigheder i mere end én medlemsstat, skal sådanne oplysninger kun indgives i den medlemsstat, der optræder først i følgende liste: Den medlemsstat, hvor mellemmanden er skattemæssigt hjemmehørende, den medlemsstat, hvor mellemmanden har sit faste driftssted, hvorigennem tjenesteydelserne i forbindelse med ordningen leveres, den medlemsstat, hvor mellemmanden er etableret eller er underlagt lovgivningen, eller den medlemsstat, hvor mellemmanden er registreret i en faglig sammenslutning, der beskæftiger sig med juridiske tjenester, beskatningsrelaterede tjenester eller konsulenttjenester. En indberetningspligtig mellemmand vil således være en mellemmand, som efter denne regel vil skulle indberette til de danske skattemyndigheder.

I relation til OECD's modelregler er en mellemmand indberetningspligtig til en given jurisdiktion, hvis mellemmanden opererer gennem en filial i denne jurisdiktion. En mellemmand er ligeledes indberetningspligtig, hvis mellemmanden er bosat i, ledet eller kontrolleret fra, eller oprettet i henhold til lovgivningen i denne jurisdiktion. En indberetningspligtig mellemmand vil således være en mellemmand, som efter denne regel vil skulle indberette til de danske skattemyndigheder.

Det foreslås i skatteindberetningslovens § 46 a, stk. 1, nr. 2, at skatteministeren i forbindelse med fastsættelsen af regler om mellemmænds indberetning om grænseoverskridende ordninger vil kunne fastsætte regler om afgrænsningen af de indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger.

Dette giver mulighed for, at skatteministeren vil kunne fastsætte regler, der definerer begrebet indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger i overensstemmelse med definitionerne heraf i DAC6 og OECD's modelregler.

For så vidt angår definitionen af begrebet grænseoverskridende ordninger henvises til omtalen heraf ovenfor.

For så vidt angår definitionen af indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger fremgår det

af DAC6, at det er grænseoverskridende ordninger, som indeholder mindst ét af de kendetegn, der er fastsat i bilag IV til bistandsdirektivet. Der henvises til gennemgangen heraf i de almindelige bemærkninger afsnit 2.1.1.

For så vidt angår OECD's modelregler skal der ved indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger forstås ordninger til omgåelse af CRS eller til etablering af uigennemsigtige offshorestrukturer.

Det foreslås i skatteindberetningslovens § 46 a, stk. 1, nr. 3, at skatteministeren i forbindelse med fastsættelsen af regler om mellemmands indberetning om grænseoverskridende ordninger vil kunne fastsætte regler om fritagelse for indberetningspligt.

Dette giver mulighed for, at skatteministeren vil kunne fastsætte regler, der udnytter muligheden i DAC6 for at give mellemmand ret til en fritagelse fra at skulle indgive oplysninger om en indberetningspligtig grænseoverskridende ordning, hvis indberetningspligten krænker fortroligheden af korrespondancen mellem advokat og klient eller en tilsvarende lovbaseret tavshedspligt i henhold til medlemsstatens nationale lovgivning. OECD's modelregler indeholder en tilsvarende undtagelse for indberetning som følge af advokaters tavshedspligt.

Det foreslås i skatteindberetningslovens § 46 a, stk. 1, nr. 4, at skatteministeren i forbindelse med fastsættelsen af regler om mellemmands indberetning om grænseoverskridende ordninger vil kunne fastsætte regler om indberetningsfrister.

Dette giver mulighed for at fastsætte regler svarende til fristreglerne i DAC6 og OECD's modelregler.

Efter DAC6 er indberetningsfristen inden 30 dage fra det første af følgende tidspunkter: Dagen efter den indberetningspligtige grænseoverskridende ordning stilles til rådighed med henblik på gennemførelse, dagen efter den indberetningspligtige grænseoverskridende ordning er klar til gennemførelse, eller når det første skridt i gennemførelsen af den indberetningspligtige grænseoverskridende ordning er taget.

Det påhviler også mellemmand, der er mellemmand, fordi de yder, direkte eller ved hjælp af andre personer, støtte, assistance eller rådgivning i forbindelse med indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger, at indgive oplysninger inden 30 dage fra dagen efter den dato, hvor de direkte eller ved hjælp af andre personer har ydet støtte, assistance eller rådgivning.

Endvidere vil der kunne fastsættes frister for indberetning, som gennemfører fristreglerne i OECD's modelregler. Heraf fremgår det, at indberetningen skal ske 30 dage efter, at mellemmanden stiller en ordning til omgåelse af CRS eller til etablering af uigennemskuelige offshorestrukturer til rådighed for gennemførelse eller leverer relevante tjenesteydelser med hensyn til sådanne ordninger.

Det foreslås i skatteindberetningslovens § 46 a, stk. 1, nr. 5, at skatteministeren i forbindelse med fastsættelsen af regler om mellemmands indberetning om grænseoverskridende ordninger vil kunne fastsætte regler om notifikation til andre mellemmand eller de relevante skatteydere, hvis en sådan fritagelse påberåbes. Dette giver mulighed for, at skatteministeren vil kunne fastsætte regler om, at mellemmanden i de tilfælde, hvor vedkommende påberåber sig en tavshedspligt, skal notificere

andre mellemmand eller den relevante skatteyder om, at indberetningspligten påhviler dem.

Efter forslaget indføres regler svarende til reglen i DAC6 om, at hvis en mellemmand er fritaget for indberetning som følge af, at indberetningspligten krænker fortroligheden af korrespondancen mellem advokat og klient eller en tilsvarende lovbaseret tavshedspligt i henhold til medlemsstatens nationale lovgivning, så skal mellemmanden straks orientere eventuelle andre mellemmand eller den relevante skatteyder om, at de er indberetningspligtige.

OECD's modelregler indeholder en tilsvarende pligt til notifikation til skatteydere i sådanne tilfælde. Efter forslaget vil skatteministeren kunne fastsætte regler, der gennemfører modelreglerne på dette punkt. OECD's modelregler indeholder ingen regler om, at indberetningspligten kan overgå fra én mellemmand til en anden mellemmand.

Det foreslås i skatteindberetningslovens § 46 a, stk. 1, nr. 6, at skatteministeren i forbindelse med fastsættelsen af regler om mellemmands indberetning om grænseoverskridende ordninger vil kunne fastsætte regler om indholdet af indberetningerne.

Efter forslaget vil skatteministeren få mulighed for at fastsætte regler om indholdet af indberetningerne svarende til de krav til indholdet af indberetningerne, der findes i DAC6 og OECD's modelregler.

DAC6 indeholder ikke direkte regler om indholdet af indberetningerne, men regler om, hvilke oplysninger der skal udveksles mellem skattemyndighederne. Da det er de indberettede oplysninger, de kompetente myndigheder skal udveksle, er de oplysninger, der skal udveksles tillige udtryk for, hvilke oplysninger som skal indberettes.

Dette indebærer, at følgende oplysninger skal indberettes: Identifikation af mellemmand, relevante skatteydere og eventuelle forbundne foretagender, nærmere oplysninger om hvilke kendetegn, der gør den grænseoverskridende ordning indberetningspligtig, et resumé af indholdet af ordningen, den dato, hvor det første skridt i gennemførelsen af den indberetningspligtige grænseoverskridende ordning er eller vil blive taget, hvilke nationale bestemmelser der udgør grundlaget for den indberetningspligtige grænseoverskridende ordning, værdien af ordningen, den relevante skatteydere medlemsstat og enhver anden medlemsstat, som sandsynligvis vil blive berørt, og identifikation af eventuelle andre personer i en medlemsstat, der sandsynligvis vil blive berørt, med angivelse af, hvilke medlemsstater denne person er knyttet til.

Efter OECD's modelregler skal følgende oplysninger indberettes: Identiteten af mellemmanden og andre mellemmand med hensyn til ordningen og den relevante skatteyder, detaljerne i ordningen og en jurisdiktion eller de jurisdiktioner, hvor ordningen er blevet stillet til rådighed for gennemførelse.

Efter såvel DAC6 som OECD's modelregler skal mellemmandene alene indberette oplysninger, de er bekendt med, er i besiddelse af eller kontrollerer.

Det foreslås i skatteindberetningslovens § 46 a, stk. 1, nr. 7, at skatteministeren i forbindelse med fastsættelsen af regler om mellemmands indberetning om grænseoverskridende ordninger vil kunne fastsætte regler om opdatering af indberetningerne.

Der vil således kunne fastsættes regler om, at mellemmandene efter DAC6 vil skulle indberette

oplysninger om markedsegne ordninger hver tredje måned, som indeholder en opdatering med nye oplysninger, der er blevet tilgængelige, siden den seneste indberetning blev foretaget. OECD's modelregler indeholder ikke en tilsvarende regel om opdatering.

Det foreslås i skatteindberetningslovens § 46 a, stk. 2, 1. pkt., at skatteministeren skal kunne fastsætte regler, som pålægger relevante skatteyder indberetningspligt om grænseoverskridende ordninger til Skatteforvaltningen i tilfælde, hvor der ikke er nogen indberetningspligtig mellemmand vedrørende den pågældende ordning, eller mellemmanden påberåber sig en fritagelse for indberetningspligt. Det bemærkes, at indberetningspligten ifølge OECD's modelregler, "rule 2.6", overgår til skatteyderen, hvis en mellemmand påberåber sig en fritagelse, men der er ingen indberetningspligt i de tilfælde, hvor en mellemmand har medvirket – f.eks. ved "in-house"-producerede ordninger.

Det foreslås således, at skatteministeren bemyndiges til at fastsætte regler, som gennemfører reglerne i DAC6 og OECD's modelregler, hvorefter indberetningspligten påhviler den relevante skatteyder i de tilfælde, hvor der ikke er nogen indberetningspligtig mellemmand vedrørende den pågældende ordning.

Såvel DAC6 som OECD's modelregler indeholder regler om, at den relevante skatteyder er indberetningspligtig, når der enten ikke findes nogen mellemmand for den pågældende ordning, det vil f.eks. være tilfældet, hvis der ikke er anvendt rådgivere m.v., men skatteyderen selv har udviklet og gennemført ordningen, eller hvor der er en mellemmand, men vedkommende påberåber sig en fritagelse for indberetning, jf. således omtalen heraf under den foreslåede bestemmelse i skatteindberetningslovens § 46, stk. 1, nr. 3.

Det foreslås i skatteindberetningslovens § 46 a, stk. 2, 2. pkt., at skatteministeren i forbindelse med fastsættelsen af regler om relevante skatteyderes indberetning om grænseoverskridende ordninger vil kunne fastsætte regler som omhandlet i de foreslåede regler i skatteindberetningslovens § 46 a, stk. 1, nr. 1, 2, 4 og 6.

Dette skal sikre, at skatteministeren vil kunne fastsætte regler svarende til reglerne i DAC6 og OECD's modelregler om afgrænsningen af de indberetningspligtige relevante skatteyder, de grænseoverskridende ordninger, de skal indberette om, om de frister, inden for hvilke de skal indberette, og om indholdet af indberetningerne.

Begrebet relevant skatteyder skal forstås i overensstemmelse med definitionen heraf i DAC6. Heraf fremgår det, at der ved en relevant skatteyder forstås enhver person, for hvem en indberetningspligtig grænseoverskridende ordning stilles til rådighed med henblik på gennemførelse, eller som er parat til at gennemføre en indberetningspligtig grænseoverskridende ordning, eller som har gennemført det første skridt i en sådan ordning. I relation til OECD's modelregler skal begrebet forstås i overensstemmelse med begrebet "reportable taxpayer", hvilket i forbindelse med en ordning til omgåelse af CRS betyder enhver faktisk eller potentiel bruger af den pågældende ordning og, for så vidt angår en ordning til etablering af en uigennemsigtig offshorestruktur, en fysisk person, hvis identitet som en reel ejer ikke kan bestemmes nøjagtigt på grund af den uigennemsigtige offshorestruktur.

Efter DAC6 kan en relevant skatteyder være indberetningspligtig til den medlemsstat, hvor den relevante skatteyder er skattemæssigt hjemmehørende, den medlemsstat, hvor den relevante

skatteyder har et fast driftssted, der nyder godt af ordningen, den medlemsstat, hvor den relevante skatteyder oppebærer indkomst eller genererer overskud, selv om den relevante skatteyder ikke er skattemæssigt hjemmehørende og ikke har et fast driftssted dér, eller den medlemsstat, hvor den relevante skatteyder udøver en aktivitet, selv om den relevante skatteyder ikke er skattemæssigt hjemmehørende og ikke har noget fast driftssted i nogen medlemsstat. Indberetningspligt til en medlemsstat, der optræder før en anden medlemsstat på listen, har forrang i forhold til indberetningspligt til denne anden medlemsstat.

Efter OECD's modelregler er det alene relevante skatteydere, der er hjemmehørende i en jurisdiktion, der er indberetningspligtige til denne.

Muligheden for at fastsætte regler om afgrænsning af de indberetningspligtige ordninger giver mulighed for, at skatteministeren vil kunne fastsætte regler svarende til reglerne herom i DAC6 og i OECD's modelregler. Afgrænsningen heri af de indberetningspligtige ordninger i den situation, hvor det er den relevante skatteyder, der indberetter, svarer til afgrænsningen af indberetningspligtige ordninger i den situation, hvor det er mellemmændene, der er indberetningspligtige. Der henvises således til omtalen heraf i den foreslåede bestemmelse i skatteindberetningslovens § 46 a, stk. 1, nr. 2.

Muligheden for at fastsætte regler om indberetningsfrister betyder, at skatteministeren vil kunne fastsætte regler herom, der svarer til reglerne i DAC6 og OECD's modelregler.

Efter DAC6 er indberetningsfristen inden 30 dage fra dagen efter den tidligste af følgende datoer: Den dato, hvor den indberetningspligtige grænseoverskridende ordning stilles til rådighed for gennemførelse for den relevante skatteyder eller er klar til gennemførelse af den relevante skatteyder, eller når det første skridt i gennemførelsen heraf er blevet taget i relation til den relevante skatteyder.

Efter OECD's modelregler er fristen 30 dage efter, at første skridt til gennemførelsen af ordningen er gennemført.

Muligheden for at fastsætte regler om afgrænsning af de indberetningspligtige ordninger giver mulighed for, at skatteministeren vil kunne fastsætte regler herom, der svarer til reglerne i DAC6 og OECD's modelregler.

Der er hverken i DAC6 eller i OECD's modelregler særregler for indholdet af indberetningerne i den situation, hvor det er den relevante skatteyder, der skal indberette. Der henvises således til omtalen heraf under gennemgangen af den foreslåede regel i skatteindberetningslovens § 46 a, stk. 1, nr. 6.

Det er tanken, at de foreslåede hjemler i skatteindberetningslovens § 46 a, stk. 1 og 2, i første række skal benyttes til ved bekendtgørelse at fastsætte regler, der gennemfører indberetnings- og notifikationsreglerne i DAC6.

Det er tanken, at denne bekendtgørelse vil skulle indeholde de definitioner i bistandsdirektivet, der er relevante for indberetningen af indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger. Bekendtgørelsen vil således skulle indeholde en definition af, hvad grænseoverskridende ordninger, indberetningspligtig grænseoverskridende ordninger, kendetegn, skat, en person, en mellemand,

en relevant skatteyder, forbundne foretagender, markedsegne ordninger og skræddersyede ordninger er.

Disse begreber vil skulle defineres i overensstemmelse med reglerne i DAC6 og andre definitioner, der fremgår af bistandsdirektivet i øvrigt, og som er relevante for DAC6. De pågældende definitioner findes i bistandsdirektivets artikel 3, nr. 18-25 og artikel 2 og artikel 3, nr. 11, i bistandsdirektivet. Der henvises derfor til gennemgangen af disse definitioner i afsnit 2.1.1 i de almindelige bemærkninger. Det er hensigten at anvende de samme definitioner i forbindelse med gennemførelsen af direktivet i dansk ret

Det er endvidere tanken, at der vil skulle fastsættes regler om indberetning af grænseoverskridende ordninger.

Dette dækker over regler, der er i overensstemmelse med bistandsdirektivets artikel 8ab, stk. 1-4, og artikel 8ab, stk. 6-10. Det er ikke hensigten at fravige disse regler i forbindelse med gennemførelsen af DAC6 i dansk ret. Der henvises således til gennemgangen af disse bestemmelser i afsnit 2.1.1 i de almindelige bemærkninger.

Herudover er det tanken, at muligheden i bistandsdirektivets artikel 8ab, stk. 5, for at fritage en mellemmand fra indberetningspligt, hvis indberetningspligten krænker fortroligheden af korrespondancen mellem advokat og klient eller en tilsvarende lovbaseret tavshedspligt i henhold til medlemsstatens nationale lovgivning udnyttes.

Det er således tanken, at en mellemmand skal være fritaget for indberetning om en indberetningspligtig grænseoverskridende ordning, hvis vedkommende er underlagt tavshedspligt efter reglerne om god advokatskik, jf. retsplejelovens § 126, stk. 1. Hvis en tavshedspligt går forud for en indberetningspligt, er det tanken, at der skal fastsættes regler om, at mellemmanden straks skal notificere enhver anden mellemmand eller, hvis der ikke findes nogen anden mellemmand, den eller de relevante skatteydere om deres indberetningsforpligtelser. Endvidere er det tanken, at en mellemmand alene vil være berettiget til en fritagelse for indberetning efter reglen om tavshedspligt, hvis mellemmanden opererer inden for grænserne af reglerne for god advokatskik.

Bistandsdirektivets artikel 8ab, stk. 11 indeholder en regel om, at medlemsstaterne kan træffe de nødvendige foranstaltninger for at sikre, at enhver relevant skatteyder indberetter oplysninger om sin brug af ordningen til skattemyndighederne i hvert år, vedkommende bruger den. Det er ikke tanken at indføre en sådan regel i forbindelse med fastsættelsen af de regler i bekendtgørelsesform, som gennemfører DAC6.

Det er tanken, at der skal fastsættes regler, der beskriver de kendetegn, der gør, at en grænseoverskridende ordning skal anses for en indberetningspligtig ordning. Disse regler vil skulle svare til reglerne i bistandsdirektivets bilag IV. Det er ikke hensigten at fravige disse definitioner i forbindelse med gennemførelsen af DAC6 i dansk ret. Der henvises således til gennemgangen af bistandsdirektivets bilag IV i afsnit 2.1.1 i de almindelige bemærkninger.

For så vidt angår indholdet af indberetningerne, er det tanken at fastsætte regler om, at de indberetningspligtige mellemmand og relevante skatteydere skal indberette oplysninger, som svarer til de oplysninger, der fremgår af bistandsdirektivets artikel 8ab, stk. 14. Disse oplysninger svarer til de oplysninger, skattemyndighederne skal udveksle indbyrdes. Der henvises til gennemgangen

heraf i afsnit 2.1.1 i de almindelige bemærkninger.

Som følge af kravet i bistandsdirektivets artikel 25a om at medlemsstaterne skal indføre sanktioner for manglende overholdelse af de regler, der gennemfører DAC6 i den nationale lovgivning, er det tanken, at der vil skulle fastsættes regler herom.

Skatteindberetningslovens § 59, stk. 2, indeholder hjemmel til at fastsætte regler om straf i en forskrift, der er udstedt i medfør af skatteindberetningsloven. Det er således tanken at fastsætte regler om, at den, der forsætligt eller groft uagtsomt afgiver urigtige eller vildledende oplysninger i forbindelse med en indberetning, undlader at opfylde en indberetningspligt eller undlader at foretage indberetning rettidigt i overensstemmelse med de regler i bekendtgørelsen, der omhandler indberetningspligter, skal kunne straffes med bøde. Det er endvidere tanken, at der skal kunne fastsættes regler om, at den mellemmand, der forsætligt eller groft uagtsomt undlader at underrette andre mellemmand eller den relevante skatteyder i tilfælde, hvor mellemmanden påberåber sig en fritagelse som følge af tavshedspligt, skal kunne straffes med bøde.

Konkret foreslås bødeniveauet for overtrædelse af indberetningspligten i de tilfælde, hvor der er afgivet urigtige eller vildledende oplysninger, eller hvor der undlades at indberette, fastsat efter en model, hvor fysiske eller juridiske personer, der er omfattet af indberetnings- eller underretningspligten, opdeles i fem kategorier efter deres økonomiske størrelse, og hvor der for hver kategori fastsættes et grundlæggende bødeniveau, således at bøderne for de større virksomheder i hver kategori udmåles med et stigende procenttillæg, der er stigende fra 50 pct. til 700 pct. af basisniveauet (50.000 kr.) afhængigt af nettoomsætningen.

Der foreslås en inddeling i følgende kategorier:

	<i>Små virksomheder</i>	<i>Mellemstore virksomheder</i>	<i>Store virksomheder A</i>	<i>Store virksomheder B</i>	<i>Meget store virksomheder</i>
<i>Nettoomsætning</i>	- 50 mio. kr.	+ 50 mio. kr. – 100 mio. kr.	+ 100 mio. kr. – 1 mia. kr.	+ 1 mia. kr. – 10 mia. kr.	+ 10 mia. kr.
<i>Bødeniveau</i>	<i>Intet tillæg</i>	+ 50 pct.	+100 pct.	+300 pct.	+700 pct.
<i>Minimumsbøde</i>	50.000 kr.	75.000 kr.	100.000 kr.	200.000 kr.	400.000 kr.

Kategorierne har til formål at vejlede domstolene og sikre, at bøderne er effektive, forholdsmæssige og afskrækkende for alle virksomheder uanset størrelse. Der er tale om et foreslået minimumsniveau i hver kategori, og bøden bør i øvrigt fastsættes ud fra en vurdering af den skattefordel, som den konkrete ordning muliggør, og den pågældende indberetningspligtiges mulige fortjeneste på ordningen.

Herudover foreslås det, at der indføres en minimumsbøde, således at der ikke udmåles lavere bøder end 50.000 kr. for overtrædelse af fristerne for indberetning.

Fastsættelse af straffen beror på domstolenes konkrete vurdering i det enkelte tilfælde af samtlige omstændigheder i sagen, og det angivne straffniveau vil kunne fraviges i op- og nedadgående retning, hvis der i den konkrete sag foreligger skærpene eller formildende omstændigheder, jf. herved de almindelige regler om straffens fastsættelse i straffelovens kapitel 10. Når bødeniveauet er fastlagt ved domstolene gennem førelse af en række prøvesager, vil sagerne kunne afsluttes administrativt af Skatteforvaltnings straffesagsenheder, jf. skattekontrollovens § 61.

Der vil endvidere skulle fastsættes en overgangsregel, som gennemfører reglen i bistandsdirektivets artikel 8ab, stk. 12. Det fremgår heraf, at medlemsstaterne træffer de nødvendige foranstaltninger for at pålægge mellemmand og relevante skatteydere at indberette oplysninger om indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger, hvor det første skridt blev gennemført mellem ikrafttrædelsesdatoen (den 25. juni 2018) og datoen for anvendelsen af direktivet (den 1. juli 2020). Mellemmand og relevante skatteydere skal indgive oplysninger om disse indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger senest den 31. august 2020.

De foreslåede bemyndigelser forventes ligeledes at skulle udnyttes til at fastsætte regler, der gennemfører OECD's modelregler. Disse regler forventes at være et supplement til de regler, der vil skulle fastsættes til gennemførelse af DAC6. De grænseoverskridende ordninger, der er indberetningspligtige efter DAC6 som følge af, at de indeholder kendetegn omfattet af kategori D i bistandsdirektivets bilag IV, vil således i de fleste tilfælde også have sådanne karakteristika, at de vil være indberetningspligtige efter OECD's modelregler. Det fremgår således af betragtning 13 i præamblen til DAC6, at OECD's modelregler og kommentarerne hertil skal indgå ved fortolkningen af DAC6. Et eksempel på, at et supplement må anses for nødvendigt, er, at der efter DAC6 skal udveksles oplysninger om den relevante skatteydere medlemsstat. OECD's modelregler er globale, og derfor skal der efter disse regler oplyses om den jurisdiktion, hvor den pågældende er skattemæssigt hjemmehørende, uanset om dette måtte være uden for EU.

Det foreslås i skatteindberetningslovens § 46 a, stk. 3, at hvis Skatteforvaltningen ikke reagerer på en grænseoverskridende ordning, der er indberettet efter regler udstedt i medfør af stk. 1 eller 2, indebærer dette ikke en accept af gyldigheden eller af den skattemæssige behandling af denne ordning.

Der er ikke i de danske skatteregler udtrykkelige regler om, at skattemyndighedernes passivitet fører til, at de anses for at have accepteret gyldigheden af ordninger eller den skattemæssige behandling af ordninger, som de har fået oplysninger om.

Imidlertid antages det i forvaltningsretten, at myndigheders passivitet i form af en undladelse efter omstændighederne kan udgøre en tilkendegivelse, der kan støttes ret på. For at det er tilfældet, kræves det, at den relevante myndighed har en positiv viden om netop det omhandlede forhold og agerer på en forventningsskabende måde, så borgeren har haft grund til at tro, at myndighederne faktisk har taget stilling til det omhandlede forhold. Her vil der således kunne opstå en berettiget forventning til, at myndigheden har godkendt det omhandlede forhold, og herved kan myndigheden blive afskåret fra at skride ind over for det pågældende forhold.

Det fremgår således, at det forhold, at Skatteforvaltningen ikke reagerer på en indberetning om en grænseoverskridende ordning ikke medfører, at Skatteforvaltningen har godkendt ordningen eller dens skattemæssige konsekvenser. Bestemmelsen svarer til bestemmelsen i bistandsdirektivets artikel 8ab, stk. 15.

Den foreslåede bestemmelse vedrører ikke forældelses- og reaktionsfristerne i skattelovgivningen, såsom f.eks. genoptagelsesfristerne i skatteforvaltningslovens §§ 26 og 27 og reaktionsfristen i skatteforvaltningslovens § 27 stk. 2. Dette skyldes, at en overskridelse af en genoptagelsesfrist eller en reaktionsfrist ikke indebærer en accept af gyldigheden af det forhold, som er forældet, eller af den skattemæssige behandling heraf.

Til nr. 3

Efter skatteindberetningslovens § 48, stk. 1, fører Skatteforvaltningen et register over de indberetningspligtige efter en række af lovens bestemmelser eller efter regler udstedt i medfør af en række af lovens bestemmelser. I forbindelse med indførelsen af en ny hjemmel for skatteministeren til at fastsætte regler om indberetning om grænseoverskridende ordninger i skatteindberetningslovens § 46 a, jf. lovforslagets § 1, nr. 2, skal der således tages stilling til, i hvilket omfang indberetningspligtige efter de regler, der udstedes i medfør heraf, vil skulle registreres.

Det foreslås, at indberetningspligtige efter regler udstedt i medfør af de foreslåede bestemmelser i skatteindberetningslovens § 46 a, stk. 1 eller 2, jf. lovforslagets § 1, nr. 2, tilføjes til listen af indberetningspligtige, der skal registreres i Skatteforvaltningens register over indberetningspligtige.

Det foreslås således, at indberetningspligtige mellemmand og relevante skatteydere skal registreres hos Skatteforvaltningen. Dette giver mulighed for at føre kontrol med, om indberetningspligten overholdes, herunder om en indberetningspligtig mellemmand hver tredje måned indsender opdateringer vedrørende markedsegnete ordninger. Det giver endvidere mulighed for at iværksætter rykkerprocedurer, hvis dette måtte være nødvendigt.

Det foreslås, at registreringen skal ske, uanset om der er tale om en indberetningspligtig mellemmand eller en relevant skatteyder. For så vidt angår mellemmandene, skyldes det, at disse ofte vil være rådgivere m.v. beskæftiget med internationale skatteforhold, og at de derfor ofte vil have ordninger at indberette om. For så vidt angår de indberetningspligtige relevante skatteydere, skyldes det, at dette oftest vil være virksomheder, der opererer internationalt, og som selv har den fornødne ekspertise inden for internationale skatteforhold ansat, og som derfor også ofte vil have ordninger at indberette om.

Det fremgår af bistandsdirektivets artikel 25a, at medlemsstaterne skal indføre sanktioner for manglende overholdelse af de nationale regler, der indføres til gennemførelse af DAC6, og at de skal træffe alle nødvendige foranstaltninger for at sikre, at de gennemføres. Det er således forudsat i DAC6, at der skal foretages en vis kontrol med overholdelsen af direktivets regler. Den foreslåede bestemmelse er således et led i at sikre Skatteforvaltningen tilstrækkelige kontrolmuligheder.

Til nr. 4

Efter skatteindberetningslovens § 52, stk. 1, skal den, der skal indberettes om efter skatteindberetningsloven eller regler udstedt i medfør heraf, oplyse den indberetningspligtige om sine identifikationsoplysninger, herunder sit cpr-nummer. Indberetninger fra tredjemand, der skal foretages efter skatteindberetningsloven og bekendtgørelser udstedt i medfør heraf, indeholder bestemmelser om, at indberetningen skal indeholde oplysninger om identiteten af den, der indberettes om. Bestemmelsen sikrer således, at den indberetningspligtige kan komme i besiddelse af de identifikationsoplysninger vedrørende den, der skal indberettes om, som sætter den indberetningspligtige i stand til at indberette disse oplysninger.

Det foreslås, at de, der skal indberettes om efter regler udstedt i medfør af den foreslåede bestemmelse i skatteindberetningslovens § 46 a, jf. lovforslagets § 1, nr. 2, ikke skal være forpligtet til at afgive identifikationsoplysninger til den indberetningspligtige.

Det foreslås, at relevante skatteydere, forbundne foretagender og andre mellemmand end den indberetningspligtige ikke pålægges at afgive identifikationsoplysninger til de indberetningspligtige mellemmand. Dette skal ses i sammenhæng med, at indberetningspligtige mellemmand alene skal indberette de oplysninger, de er bekendt med, er i besiddelse af eller kontrollerer. DAC6 og OECD's modelregler indeholder ikke pligt for mellemmand til at indhente oplysninger, de ikke på anden vis er blevet bekendt med, kommet i besiddelse af eller har fået kontrol over. Det foreslås således, at der ikke indføres en pligt for de relevante skatteydere m.v. til at sende identifikationsoplysninger til de indberetningspligtige mellemmand.

Til nr. 5

Efter skatteindberetningslovens § 56, stk. 1, skal den, der som led i sin virksomhed er indberetningspligtig efter denne lov, opbevare grundlaget for de oplysninger, der skal indberettes, herunder oplysninger til brug for afgørelsen af, om en oplysning er indberetningspligtig. Bestemmelsen fandtes før indførelsen af skatteindberetningsloven i den daværende skattekontrollovs § 6 A, stk. 1. Det antages, at begge bestemmelser omfatter såvel den situation, hvor indberetningspligten fremgår direkte af loven, som den situation, hvor loven indeholder en hjemmel for skatteministeren til at indføre en indberetningspligt ved udstedelse af en bekendtgørelse. Dette fremgår dog ikke udtrykkeligt af bestemmelsen.

Bestemmelsen skal ses i sammenhæng med, at den indberetningspligtige efter skatteindberetningslovens § 56, stk. 2, efter anmodning fra Skatteforvaltningen skal indsende det pågældende materiale, og at Skatteforvaltningen, hvis det skønnes nødvendigt, efter skatteindberetningslovens § 56, stk. 4, til enhver tid mod behørig legitimation og uden retskendelse kan få adgang til hos de indberetningspligtige på stedet at gennemgå materialet. Opbevaringen af materialet har således betydning for Skatteforvaltningens mulighed for at kontrollere efterlevelsen af indberetningsreglerne.

Det foreslås, at det indsættes i skatteindberetningslovens § 56, stk. 1, at pligten for den indberetningspligtige til at opbevare grundlaget for indberetningen, herunder oplysninger til brug for afgørelsen af, om en oplysning er indberetningspligtig, også omfatter indberetningspligtige efter regler udstedt i medfør af skatteindberetningsloven.

Der er alene tale om en præcisering. Det kommer således til at fremgå direkte af ordlyden af skatteindberetningslovens § 56, stk. 1, at pligten til at opbevare grundlaget for indberetningen, herunder oplysninger til brug for afgørelsen af, om en oplysning er indberetningspligtig, påhviler såvel de, som er indberetningspligtige direkte efter loven, som de, som er indberetningspligtige efter regler udstedt i medfør af loven.

Det fremgår af bistandsdirektivets artikel 25a, at medlemsstaterne skal indføre sanktioner for manglende overholdelse af de nationale regler, der indføres til gennemførelse af DAC6, og at de skal træffe alle nødvendige foranstaltninger for at sikre, at de gennemføres. Det er således forudsat i DAC6, at der skal foretages en vis kontrol med overholdelsen af direktivets regler. En pligt til at opbevare grundlaget for indberetningen, herunder oplysninger til brug for afgørelse af, om en oplysning er indberetningspligtig, er et væsentligt led i at sikre Skatteforvaltningen mulighed for en sådan kontrol. Bestemmelsen i skatteindberetningslovens § 56, stk. 1, er således en af de bestemmelser, der er afgørende for at sikre Skatteforvaltningens mulighed for en sådan kontrol.

Til § 2

Til nr. 1

Skattekontrolloven indeholder en fodnote, hvori det oplyses, at loven indeholder bestemmelser, der gennemfører dele af bistandsdirektivet (Rådets direktiv 2011/16/EU af 15. februar 2011 om administrativt samarbejde på beskatningsområdet og om ophævelse af direktiv 77/799/EØF) med senere ændringer. Teksten indeholder således en henvisning til såvel det oprindelige direktiv som samtlige senere ændringer af direktivet.

Skatteindberetningsloven indeholder en fodnote, hvori det oplyses, at loven indeholder bestemmelser, der gennemfører dele af bistandsdirektivet (Rådets direktiv 2011/16/EU af 15. februar 2011 om administrativt samarbejde på beskatningsområdet og om ophævelse af direktiv 77/799/EØF) med senere ændringer. Teksten indeholder således en henvisning til såvel det oprindelige direktiv som samtlige senere ændringer af direktivet.

Med dette lovforslag implementeres Rådets direktiv (EU) 2018/822 af 25. maj 2018 om ændring af direktiv 2011/16/EU, for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet i forbindelse med indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger (DAC6).

Det foreslås at nyaffatte fodnoten i skatteindberetningsloven, så det af fodnoten fremgår, at foreslås affattet således, at det fremgår, at Rådets direktiv (EU) 2018/822 af 25. maj 2018 om ændring af direktiv 2011/16/EU, for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet i forbindelse med indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger (DAC6) er gennemført i loven.

Den foreslåede nyaffattelse indebærer, at det af fodnoten til skatteindberetningsloven vil fremgå, at skatteindberetningsloven gennemfører DAC6.

Herved vil henvisningerne til senere ændringer af bistandsdirektivet fortsat være fuldstændig.

Til nr. 2

Efter skattekontrollovens § 66 skal Skatteforvaltningen udveksle oplysninger med udenlandske skattemyndigheder. Bestemmelsen omhandler både Skatteforvaltningens modtagelse af oplysninger fra udlandet og Skatteforvaltningens afgivelse af oplysninger til udlandet. Skattekontrollovens § 66, nr. 1, giver hjemmel til udveksling af oplysninger efter Rådets direktiv 2011/16/EU om administrativt samarbejde på beskatningsområdet og om ophævelse af direktiv 77/799/EØF med senere ændringer.

Som følge af vedtagelsen af DAC6 foreslås det derfor, at skattekontrollovens § 11, stk. 1, nr. 1, ændres således, at der også henvises til dette ændringsdirektiv.

Forslaget gennemfører reglerne i DAC6 om udveksling af oplysninger om grænseoverskridende ordninger mellem EU-landene ved henvisning til direktivet. De enkelte regler om tidsfrister, hvilke oplysninger der skal udveksles m.v., skrives således ikke ind i den danske lovgivning, men gennemføres ved at indsætte en regel om, at Skatteforvaltningen skal udveksle oplysninger med udlandet i medfør af DAC6. Henvisningen til DAC6 fører til, at disse regler bliver en del af dansk ret.

Til § 3

Kildeskattelovens § 62 D, stk. 3 og § 88, stk. 1, indeholder hver især henvisninger til bistandsdirektivet (Rådets direktiv 2011/16/EU om administrativt samarbejde på beskatningsområdet og om ophævelse af direktiv 77/799/EØF) med senere ændringer.

Det foreslås, at listerne over ændringer af bistandsdirektivet udvides med en henvisning til Rådets direktiv 2018/822/EU af 25. maj 2018 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet i forbindelse med indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger (DAC6).

Denne tilføjelse til listerne af ændringer af bistandsdirektivet sikrer, at der stadig henvises til samtlige ændringer af direktivet. Ændringen er af teknisk karakter og ændrer ikke retstilstanden.

Til § 4

Ligningslovens § 16 H, stk. 2, 2. pkt., indeholder en henvisning til bistandsdirektivet (Rådets direktiv 2011/16/EU om administrativt samarbejde på beskatningsområdet og om ophævelse af direktiv 77/799/EØF) med senere ændringer.

Det foreslås, at listen af ændringer af bistandsdirektivet udvides med en henvisning til Rådets direktiv 2018/822/EU af 25. maj 2018 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet i forbindelse med indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger (DAC6).

Denne tilføjelse til listen af ændringer af bistandsdirektivet sikrer, at der stadig henvises til samtlige ændringer af direktivet. Ændringen er af teknisk karakter og ændrer ikke retstilstanden.

Til § 5

Pensionsbeskatningslovens § 15 C, stk. 1, nr. 6, indeholder en henvisning til bistandsdirektivet (Rådets direktiv 2011/16/EU om administrativt samarbejde på beskatningsområdet og om ophævelse af direktiv 77/799/EØF) med senere ændringer.

Det foreslås, at listen af ændringer af bistandsdirektivet udvides med en henvisning til Rådets direktiv 2018/822 af 25. maj 2018 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet i forbindelse med indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger (DAC6).

Denne tilføjelse til listen af ændringer af bistandsdirektivet sikrer, at der stadig henvises til samtlige ændringer af direktivet. Ændringen er af teknisk karakter og ændrer ikke retstilstanden.

Til § 6

Det foreslås i *stk. 1*, at loven træder i kraft den 1. juli 2020. Det foreslåede ikrafttrædelsestidspunkt svarer til det tidspunkt, hvorefter de regler, der gennemfører DAC6, skal være gennemført, jf. DAC6 artikel 2, stk. 1, 2. afsnit.

Det foreslås i *stk.* 2, at lovens § 1, nr. 2, har virkning for grænseoverskridende ordninger, hvor det første skridt er gennemført den 29. oktober 2014 eller senere.

Dette hænger sammen med, at OECD's modelregler indeholder en regel om, at en mellemmand, som er ansvarlig for design eller markedsføring af en ordning til omgåelse af CRS, skal indberette om ordninger til omgåelse af CRS inden 180 dage efter, at modelreglerne er indført i den pågældende jurisdiktion, hvis ordningen blev gennemført den 29. oktober 2014 eller senere men inden modelreglernes ikrafttrædelse i den pågældende jurisdiktion, og den pågældende var ansvarlig for design eller markedsføring af en ordning.

Der kræves dog ikke indberetning af sådanne ordninger, hvor arrangøren har dokumentation for, at den samlede balance eller værdi af den finansielle konto, der er omfattet af ordningen til omgåelse af CRS, umiddelbart før gennemførelsen var mindre end 1 mio. USD.

Forslaget skal desuden ses i sammenhæng med bistandsdirektivets artikel 8ab, stk. 12. Det fremgår heraf, at medlemsstaterne træffer de nødvendige foranstaltninger for at pålægge mellemmand og relevante skatteydere at indberette oplysninger om indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger, hvor det første skridt blev gennemført mellem ikrafttrædelsesdatoen (den 25. juni 2018) og datoen for anvendelsen af direktivet (den 1. juli 2020). Mellemmand og relevante skatteydere skal indgive oplysninger om disse indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger senest den 31. august 2020.

Den foreslåede virkningsregel sikrer således, at en bekendtgørelse eller bekendtgørelser om pligt til indberetning af grænseoverskridende ordninger til gennemførelse af DAC6 og OECD's modelregler vil kunne indeholde regler om indberetning vedrørende ordninger, der er etableret forud for udstedelse af bekendtgørelserne.

Loven gælder hverken for Færøerne eller Grønland, fordi de love, der foreslås ændret, ikke gælder for Færøerne eller Grønland og ikke indeholder en hjemmel til at sætte lovene i kraft for Færøerne eller Grønland.

RÅDETS DIREKTIV (EU) 2018/822

af 25. maj 2018

om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet i forbindelse med indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger

RÅDET FOR DEN EUROPÆISKE UNION HAR —

under henvisning til traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde, særlig artikel 113 og 115, under henvisning til forslag fra Europa-Kommissionen, efter fremsendelse af udkast til lovgivningsmæssig retsakt til de nationale parlamenter, under henvisning til udtalelse fra Europa-Parlamentet, under henvisning til udtalelse fra Det Europæiske Økonomiske og Sociale Udvalg, efter en særlig lovgivningsprocedure, og ud fra følgende betragtninger:

- (1) For at fremme nye initiativer på området skattemæssig gennemsigtighed på EU-plan er der i de senere år foretaget en række ændringer af Rådets direktiv 2011/16/EU. I denne sammenhæng blev den fælles indberetningsstandard for oplysninger om finansielle konti («den fælles indberetningsstandard»), der er udarbejdet af Organisationen for Økonomisk Samarbejde og Udvikling (OECD), introduceret i Unionen ved Rådets direktiv 2014/107/EU. I den fælles indberetningsstandard foreskrives automatisk udveksling af oplysninger om finansielle konti, der indehaves af ikke skattemæssigt hjemmehørende personer, ligesom der fastlægges rammer for denne udveksling på verdensplan. Direktiv 2011/16/EU blev ændret ved Rådets direktiv (EU) 2015/2376, som indeholder bestemmelser om automatisk udveksling af oplysninger om grænseoverskridende forhåndstilsagn i skattesager, og ved Rådets direktiv (EU) 2016/881, som foreskriver obligatorisk automatisk udveksling af land for land-rapporter om multinationale virksomheder blandt skattemyndighederne. I lyset af den betydning, som brugen af oplysninger til bekæmpelse af hvidvaskning af penge kan have for skattemyndighederne, pålægger Rådets direktiv (EU) 2016/2258 medlemsstaterne en forpligtelse til at give skattemyndighederne indsigt i de procedurer for passende omhu i forbindelse med kunderne, som pengeinstitutterne anvender, i henhold til Europa-Parlamentets og Rådets direktiv (EU) 2015/849. Selv om direktiv 2011/16/EU er blevet ændret flere gange for at forbedre de midler, som skattemyndighederne kan bruge til at reagere på aggressiv skatteplanlægning, er der stadig behov for at styrke visse gennemsigtighedsaspekter ved de nuværende rammer for beskatning.
- (2) Medlemsstaterne har stadig sværere ved at beskytte deres nationale skattegrundlag mod at blive eroderet, da metoderne til skatteplanlægning er blevet stadig mere avancerede, og den øgede mobilitet for både kapital og personer inden for det indre marked ofte udnyttes. Sådanne metoder omfatter almindeligvis aftaler, der indgås på tværs af forskellige jurisdiktioner, og hvor skattepligtige fortjenester flyttes til mere gunstige skatteordninger, eller skatteyderens samlede skattetilsvær mindskes på anden vis. Derfor oplever mange medlemsstater et betydeligt fald i

deres skatteindtægter, hvilket hindrer dem i at føre vækstfremmende skattepolitikker. Det er derfor afgørende, at medlemsstaternes skattemyndigheder indhenter omfattende og relevante oplysninger om potentielt aggressive skatteordninger. Takket være sådanne oplysninger vil myndighederne umiddelbart kunne reagere på skadelig skattepraksis og lukke eventuelle smuthuller ved at vedtage lovgivning eller foretage målrettede risikovurderinger og skatterevisioner. Det forhold, at skattemyndighedernes ikke reagerer på en indberettet ordning, bør dog ikke indebære en accept af gyldigheden eller den skattemæssige behandling af denne ordning.

- (3) Da de fleste potentielt aggressive skatteplanlægningsordninger spreder sig over flere jurisdiktioner, vil videregivelse af oplysninger om dem frembringe yderligere positive resultater, hvis oplysningerne også udveksles blandt medlemsstaterne. Navnlig er automatisk udveksling af oplysninger mellem skattemyndigheder afgørende for at sikre disse myndigheder de oplysninger, der er nødvendige for, at de kan træffe foranstaltninger, hvis de bemærker aggressiv skattepraksis.
- (4) I erkendelse af, at gennemsigtige rammer for udvikling af forretningsaktiviteter kan yde et væsentligt bidrag til at slå ned på skatteundgåelse og -unddragelse på det indre marked, er Kommissionen blevet opfordret til at iværksætte initiativer vedrørende obligatorisk indberetning af oplysninger om potentielt aggressive skatteplanlægningsordninger, der minder om aktion 12 i OECD's projekt vedrørende udhuling af skattegrundlaget og overførsel af overskud (BEPS). I denne forbindelse har Europa-Parlamentet efterlyst strengere foranstaltninger rettet mod mellemmand, som medvirker i ordninger, der kan føre til skatteundgåelse og -unddragelse. Det er også vigtigt at bemærke, at OECD i G7-erklæringen af 13. maj 2017 fra Bari om bekæmpelse af skattemæssige overtrædelser og andre ulovlige finansielle strømme blev anmodet om at indlede drøftelser om muligheder for at imødegå ordninger, der er udformet med henblik på at omgå indberetning i henhold til den fælles indberetningsstandard, eller som har til formål at beskytte de reelle ejere ved hjælp af uigennemskuelige strukturer, idet der også tages hensyn til den model for oplysningspligt, som er inspireret af tilgangen til undgåelsesordninger i rapporten om BEPS-aktion 12.
- (5) Det er nødvendigt at minde om, hvordan visse finansielle mellemmand og andre udbydere af skatterådgivning synes at have hjulpet deres kunder aktivt med at skjule penge i udlandet. Hertil kommer, at selv om den fælles indberetningsstandard, der blev introduceret ved direktiv 2014/107/EU, er et væsentligt fremskridt i retning af at fastlægge en ramme for skattemæssig gennemsigthed i Unionen, kan den stadig forbedres — i hvert fald med hensyn til oplysninger om finansielle konti.
- (6) Indberetning af potentielt aggressive grænseoverskridende skatteplanlægningsordninger kan bidrage effektivt til bestræbelserne på at skabe et miljø med retfærdig beskatning på det indre marked. På denne baggrund vil det være et skridt i den rigtige retning at pålægge mellemmand en forpligtelse til at underrette skattemyndighederne om visse grænseoverskridende ordninger, der potentielt kan bruges til aggressiv skatteplanlægning. For at kunne udforme en mere helhedsorienteret politik er det desuden nødvendigt, at skattemyndighederne efter indberetning af oplysninger deler disse med deres kolleger i de øvrige medlemsstater. Sådanne ordninger har også til formål at gøre den fælles indberetningsstandard mere effektiv. Endvidere er det afgørende at give Kommissionen adgang til en tilstrækkelig mængde oplysninger, så den kan kontrollere, at dette direktiv har den ønskede effekt. Kommissionens adgang til disse oplysninger fratager ikke medlemsstaterne deres forpligtelse til at anmelde statsstøtte til Kommissionen.

- (7) Det erkendes, at indberetning af potentielt aggressive grænseoverskridende skatteplanlægningsordninger med større sandsynlighed vil have den ønskede afskrækkende effekt, hvis skattemyndighederne får de relevante oplysninger på et tidligt tidspunkt, dvs. før sådanne ordninger føres ud i livet. For at lette medlemsstaternes forvaltningers arbejde kan den efterfølgende automatiske udveksling af oplysninger om sådanne ordninger finde sted en gang i kvartalet.
- (8) For at sikre et velfungerende indre marked og undgå smuthuller i de foreslåede bestemmelser bør forpligtelsen til at indberette oplysninger pålægges alle aktører, der normalt er involveret i at udforme, markedsføre, tilrettelægge eller forvalte gennemførelsen af en indberetningspligtig grænseoverskridende transaktion eller en række af sådanne transaktioner, og andre, som yder assistance eller rådgivning i den forbindelse. Det bør heller ikke glemmes, at en forpligtelse til at indberette oplysninger i visse tilfælde ikke vil kunne håndhæves over for en mellemmand på grund af fortroligheden af korrespondance mellem advokat og klient, eller en tilsvarende lovbaseret tavshedspligt, eller hvis der ikke findes nogen mellemmand, f.eks. fordi den skattepligtige selv udformer og gennemfører en ordning. Derfor er det afgørende, at skattemyndighederne under sådanne omstændigheder ikke går glip af muligheden for at modtage oplysninger om skatterelaterede ordninger, som kan være knyttet til aggressiv skatteplanlægning. I sådanne tilfælde er det således nødvendigt at flytte forpligtelsen til at indberette oplysninger over på den skatteyder, der nyder godt af ordningen.
- (9) Aggressive skatteplanlægningsordninger er med årene blevet stadig mere komplekse, og de ændres og tilpasses løbende som en reaktion på defensive modforanstaltninger fra skattemyndighedernes side. I betragtning af dette ville det være mere effektivt at forsøge at optrevle potentielt aggressive skatteplanlægningsordninger ved at udarbejde en liste over de egenskaber og elementer, der i særlig grad antyder, at der er tale om skatteundgåelse eller misbrug, i stedet for at definere begrebet aggressiv skatteplanlægning. Disse egenskaber og elementer benævnes også »kendetegn«.
- (10) Da det primære formål dette direktiv om indberetning af potentielt aggressive grænseoverskridende skatteplanlægningsordninger bør være at sikre et velfungerende indre marked, er det afgørende, at der ikke foretages regulering på EU-plan, ud over hvad der er nødvendigt for at opnå de tilstræbte mål. Derfor er det nødvendigt at begrænse anvendelsen af eventuelle fælles bestemmelser om indberetning, så den kun omfatter grænseoverskridende situationer, altså situationer, der enten involverer mere end én medlemsstat eller en medlemsstat og et tredjeland. Under sådanne omstændigheder kan det på grund af den potentielle indvirkning på det indre markeds funktion retfærdiggøres, at der er behov for at vedtage et sæt fælles regler frem for at overlade spørgsmålet til de enkelte medlemsstater. En medlemsstat kan træffe yderligere nationale indberetningsforanstaltninger af lignende art, men eventuelle indsamlede oplysninger ud over dem, der i henhold til dette direktiv er indberetningspligtige, bør ikke automatisk meddeles de kompetente myndigheder i de andre medlemsstater. Disse oplysninger kan udveksles efter anmodning eller spontant i henhold til gældende regler.
- (11) I betragtning af, at de ordninger, som der indberettes oplysninger om, bør have en grænseoverskridende dimension, er det vigtigt at dele de relevante oplysninger med skattemyndighederne i de øvrige medlemsstater for at sikre, at dette direktiv bliver så effektivt som muligt med hensyn til at afskrække brugere af aggressiv skatteplanlægning. Mekanismen til udveksling af oplysninger i forbindelse med grænseoverskridende forhåndstilsagn i skattesager og forhåndsgodkendte prisfastsættelsesordninger bør også bruges til at fremme

obligatorisk og automatisk udveksling af indberettede oplysninger om potentielt aggressive grænseoverskridende skatteplanlægningsordninger blandt skattemyndighederne i Unionen.

- (12) For at lette automatisk udveksling af oplysninger og sikre mere effektiv udnyttelse af ressourcerne bør udvekslingerne foretages via det fælles kommunikationsnetværk (CCN), som er udviklet på EU-plan. I denne sammenhæng registreres oplysningerne i et sikret centralregister med data om det administrative samarbejde på beskatningsområdet. Medlemsstaterne bør pålægges at træffe en række praktiske foranstaltninger for at standardisere udvekslingen af alle nødvendige oplysninger ved bl.a. at oprette en standardformular. Der bør desuden fastsættes sproglige krav i forbindelse med den planlagte udveksling af oplysninger, og CCN-netværket bør opgraderes.
- (13) For at minimere omkostningerne og de administrative byrder for både skatteforvaltninger og mellemmand og for at sikre dette direktivs effektivitet med hensyn til at afskrække brugere af aggressiv skatteplanlægning bør anvendelsesområdet for automatisk udveksling af oplysninger i forbindelse med indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger inden for Unionen være i overensstemmelse med den internationale udvikling. Der bør indføres et særligt kendetegn for at imødegå ordninger, der er udformet med henblik på at omgå den indberetningspligt, der omfatter automatisk udveksling af oplysninger. For så vidt angår dette kendetegn bør aftaler om automatisk udveksling af oplysninger om finansielle konti i henhold til den fælles indberetningsstandard sidestilles med indberetningspligten i artikel 8, stk. 3a, i direktiv 2014/107/EU og bilag I dertil. I forbindelse med gennemførelsen af de dele af nærværende direktiv, der omhandler ordninger til undgåelse af den fælles indberetningsstandard og ordninger, der involverer juridiske personer, juridiske ordninger eller andre lignende strukturer, kan medlemsstaterne anvende OECD's arbejde og mere specifikt dens model for oplysningspligt for at imødegå ordninger til undgåelse af den fælles indberetningsstandard og uigennemsigtige strukturer i udlandet samt kommentarerne hertil, som en kilde til illustration eller fortolkning, for at sikre en ensartet anvendelse i alle medlemsstater, for så vidt som disse tekster er tilpasset bestemmelserne i EU-retten.
- (14) Selv om direkte beskatning fortsat hører under medlemsstaternes beføjelser, bør der nævnes en virksomhedsskattesats på nul eller næsten nul udelukkende med henblik på en klar afgrænsning af anvendelsesområdet for det kendetegn, der omfatter ordninger med grænseoverskridende transaktioner, som mellemmand eller eventuelt skatteydere har pligt til at indberette i henhold til direktiv 2011/16/EU, og som de kompetente myndigheder automatisk bør udveksle oplysninger om. Der bør i øvrigt erindres om, at grænseoverskridende aggressive grænseoverskridende skatteplanlægningsordninger med det hovedformål, eller der som et af hovedformålene har, at opnå en skattefordel, som virker mod formålet eller hensigten med gældende skatteret, er omfattet af den generelle regel om bekæmpelse af misbrug, som fastsat i artikel 6 i Rådets direktiv (EU) 2016/1164.
- (15) For at forbedre mulighederne for, at dette direktiv bliver effektivt, bør medlemsstaterne fastsætte sanktioner for overtrædelse af de nationale bestemmelser, der gennemfører dette direktiv. Sådanne sanktioner bør være effektive, forholdsmæssige og have en afskrækkende virkning.
- (16) For at sikre ensartede betingelser for gennemførelsen af dette direktiv, og navnlig for den automatiske udveksling af oplysninger mellem skattemyndigheder, bør Kommissionen tillægges gennemførelsesbeføjelser til at vedtage en standardformular med et begrænset antal bestanddele, bl.a. med relation til sprogordninger. Af samme årsag bør Kommissionen også tillægges gennemførelsesbeføjelser til at vedtage de nødvendige praktiske foranstaltninger for

at opgradere centralregistret med data om det administrative samarbejde på beskatningsområdet. Disse beføjelser bør udøves i overensstemmelse med Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EU) nr. 182/2011.

- (17) Den Europæiske Tilsynsførende for Databeskyttelse er blevet hørt i overensstemmelse med artikel 28, stk. 2, i Europa-Parlamentets og Rådets forordning (EF) nr. 45/2001. Enhver behandling af personoplysninger, der foretages inden for rammerne af dette direktiv, skal være i overensstemmelse med Europa-Parlamentets og Rådets direktiv 95/46/EF og forordning (EF) nr. 45/2001.
- (18) I dette direktiv overholdes de grundlæggende rettigheder og de principper, som anerkendes i navnlig Den Europæiske Unions charter om grundlæggende rettigheder.
- (19) Målet for dette direktiv, nemlig at gøre det indre marked mere velfungerende ved at modvirke brugen af aggressive grænseoverskridende skatteplanlægningsordninger, kan ikke i tilstrækkelig grad opfyldes af medlemsstaterne, men kan på grund af, at dette direktiv målrettes mod ordninger, der udvikles med henblik på at drage fordel af ineffektivitet på markedet, som bundet i samspillet mellem forskelligartede nationale skatteregler, bedre nås på EU-plan; Unionen kan derfor vedtage foranstaltninger i overensstemmelse med nærhedsprincippet, jf. artikel 5 i traktaten om Den Europæiske Union. I overensstemmelse med proportionalitetsprincippet, jf. nævnte artikel, går dette direktiv ikke videre, end hvad der er nødvendigt for at nå dette mål, navnlig i betragtning af at det begrænses til grænseoverskridende ordninger, der vedrører enten mere end én medlemsstat eller en medlemsstat og et tredjeland.
- (20) Direktiv 2011/16/EU bør derfor ændres i overensstemmelse hermed —

VEDTAGET DETTE DIREKTIV:

Artikel 1

I direktiv 2011/16/EU foretages følgende ændringer:

1) Artikel 3 affattes således:

a) I nr. 9) foretages følgende ændringer:

i) Første afsnit, litra a), affattes således:

»a) i forbindelse med artikel 8, stk. 1, og artikel 8a, 8aa og 8ab systematisk meddelelse til en anden medlemsstat, uden forudgående anmodning, af oplysninger, som er defineret på forhånd, med forud fastsatte regelmæssige intervaller. I forbindelse med artikel 8, stk. 1, vedrører henvisningen til tilgængelige oplysninger de oplysninger i sagsakterne i den medlemsstat, der meddeler oplysningerne, som kan indhentes i medfør af procedurerne til indsamling og behandling af oplysninger i den pågældende medlemsstat«

ii) Første afsnit, litra c), affattes således:

»c) i forbindelse med andre bestemmelser i dette direktiv end artikel 8, stk. 1 og 3a, og artikel 8a, 8aa og 8ab systematisk meddelelse af oplysninger, som er defineret på forhånd, jf. dette nummers litra a) og b).«

iii) Andet afsnit, første punktum, affattes således:

»I forbindelse med artikel 8, stk. 3a og 7a, artikel 21, stk. 2, artikel 25, stk. 2 og 3, og bilag IV tillægges udtrykkene med stort begyndelsesbogstav den betydning, de har i henhold til de tilsvarende definitioner fastsat i bilag I.«

b) Følgende numre tilføjes:

»18) **»grænseoverskridende ordning«**: en ordning i enten mere end én medlemsstat eller en medlemsstat og et tredjeland, hvor mindst en af følgende betingelser er opfyldt:

- a) ikke alle deltagerne i ordningen er skattemæssigt hjemmehørende i den samme jurisdiktion
- b) en eller flere af deltagerne i ordningen er samtidig skattemæssigt hjemmehørende i mere end en jurisdiktion
- c) en eller flere af deltagerne i ordningen driver forretning i en anden jurisdiktion gennem et fast driftssted, der er beliggende i denne jurisdiktion, og ordningen udgør en del af eller hele det pågældende faste driftsstedes virksomhed
- d) en eller flere af deltagerne i ordningen udfører en aktivitet i en anden jurisdiktion uden at være skattemæssigt hjemmehørende eller oprette et fast driftssted, der er beliggende i denne jurisdiktion
- e) sådanne ordninger har en mulig indvirkning på den automatiske udveksling af oplysninger eller identifikation af det reelle ejerskab.

Med henblik på denne artikels nr. 18)-25), artikel 8ab og bilag IV skal en ordning også omfatte en række ordninger. En ordning kan omfatte flere trin eller dele

19) **»indberetningspligtig grænseoverskridende ordning«**: enhver grænseoverskridende ordning som indeholder mindst et af de kendetegn, der er fastlagt i bilag IV

20) **»kendetegn«**: et træk eller en egenskab ved en grænseoverskridende ordning, som antyder, at der er en potentiel risiko for skatteundgåelse, jf. bilag IV

21) **»mellemand«**: enhver person, som udformer, markedsfører, tilrettelægger eller tilrådighedsstiller med henblik på gennemførelse eller forvalter gennemførelsen af en indberetningspligtig grænseoverskridende ordning.

Det betyder også, at enhver person, som under hensyntagen til alle relevante kendsgerninger og omstændigheder og på grundlag af de foreliggende oplysninger og den relevante ekspertise og forståelse, som er nødvendig for at levere sådanne tjenesteydelser, er bekendt med eller med rimelighed kunne forventes at vide, at vedkommende har forpligtet sig til at yde, direkte eller ved hjælp af andre personer, støtte, assistance eller rådgivning med hensyn til udformning, markedsføring, tilrettelæggelse, tilrådighedsstillelse med henblik på gennemførelsen eller forvaltning af gennemførelsen af en indberetningspligtig grænseoverskridende ordning. Enhver person har ret til at dokumentere, at denne person ikke var bekendt med og ikke med rimelighed kunne forventes at være bekendt med, at denne person var involveret i en indberetningspligtig grænseoverskridende ordning. Til dette formål kan denne person henvise til alle relevante kendsgerninger og omstændigheder samt de foreliggende oplysninger og dennes relevante ekspertise og forståelse.

For at være mellemand skal en person opfylde mindst en af følgende yderligere betingelser:

- a) være skattemæssigt hjemmehørende i en medlemsstat
- b) have et fast driftssted i en medlemsstat, hvorigennem tjenesteydelserne med hensyn til ordningen leveres
- c) være etableret i eller underlagt lovgivningen i en medlemsstat

d) være registreret i en faglig sammenslutning, der beskæftiger sig med juridiske tjenester, beskatningsrelaterede tjenester eller konsulenttjenester i én medlemsstat

22) **»relevant skatteyder«**: enhver person, for hvem en indberetningspligtig grænseoverskridende ordning stilles til rådighed med henblik på gennemførelse, eller som er parat til at gennemføre en indberetningspligtig grænseoverskridende ordning, eller som har gennemført det første skridt i en sådan ordning

23) **For så vidt angår artikel 8ab »forbundet foretagende«**: en person, der er knyttet til en anden person på mindst en af følgende måder:

a) en person medvirker ved forvaltningen af en anden persons sager i kraft af sin mulighed for at udøve en væsentlig indflydelse på den anden person

b) en person har en del af kontrollen over en anden person, da førstnævnte besidder en aktiebeholdning, der giver vedkommende mere end 25 % af stemmerettighederne

c) en person deltager i en anden persons kapital i kraft af en ejendomsret, som direkte eller indirekte overstiger 25 % af kapitalen

d) en person er berettiget til mindst 25 % af en anden persons fortjenester.

Hvis mere end en person deltager, jf. litra a)-d), i ledelsen af, kontrollen med, kapitalen eller fortjenesterne i samme person, betragtes alle de pågældende personer som forbundne foretagender.

Hvis de samme personer deltager, jf. litra a)-d), i ledelsen af, kontrollen med, kapitalen eller fortjenesterne i mere end én person, betragtes alle de pågældende personer som forbundne foretagender.

For så vidt angår dette nummer skal en person, der handler sammen med en anden person for så vidt angår stemmerettigheder eller kapitalejerskab af en enhed, anses som indehaver af deltagelse i alle stemmerettigheder eller hele kapitalen i den pågældende enhed, der er ejet af en anden person.

Ved indirekte deltagelse fastsættes opfyldelsen af kravene i litra c) ved at multiplicere procenterne i alle successive led. En person, der råder over mere end 50 % af stemmerettighederne, anses for at råde over 100 %.

En fysisk person, dennes ægtefælle og dennes slægtninge i opstigende eller nedstigende linje behandles som en enkelt person

24) **»markedsegnet ordning«**: en grænseoverskridende ordning, som udformes, markedsføres, er klar til gennemførelse eller stilles til rådighed for gennemførelsen uden nødvendigvis at være væsentligt tilpasset

25) **»skræddersyet ordning«**: enhver grænseoverskridende ordning, der ikke er en markedsegnet ordning.«

2) følgende artikel indsættes:

»Artikel 8ab

Anvendelsesområde og betingelser for obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger vedrørende indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger

1. Hver medlemsstat træffer de nødvendige foranstaltninger for at kræve, at mellemmand indgiver oplysninger, som de er bekendt med, i besiddelse af eller kontrollerer, om indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger til de kompetente myndigheder inden 30 dage fra:

- a) dagen efter den indberetningspligtige grænseoverskridende ordning stilles til rådighed med henblik på gennemførelse eller
- b) dagen efter at den indberetningspligtige grænseoverskridende ordning er klar til gennemførelse eller
- c) når det første skridt i gennemførelsen af den indberetningspligtige grænseoverskridende ordning er taget,

afhængigt af hvad der indtræffer først.

Uanset første afsnit påhviler det også mellemmand, der er omhandlet i artikel 3, nr. 21), andet afsnit, at indgive oplysninger inden 30 dage fra dagen efter den dato, hvor de direkte eller ved hjælp af andre personer har ydet støtte, assistance eller rådgivning.

2. I tilfælde af markedsegnede ordninger skal medlemsstaterne træffe de nødvendige foranstaltninger til at kræve, at mellemmanden aflægger periodisk beretning hver tredje måned, som giver en opdatering, der indeholder nye oplysninger som omhandlet i stk. 14, litra a), (d), (g) og (h), der er blevet tilgængelige, siden den seneste beretning blev indgivet.

3. Hvis mellemmanden er forpligtet til at indgive oplysninger om indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger til de kompetente myndigheder i mere end én medlemsstat, skal sådanne oplysninger kun indgives i den medlemsstat, der optræder først i nedenstående liste:

- a) medlemsstaten, hvor mellemmanden er skattemæssigt hjemmehørende
- b) medlemsstaten, hvor mellemmanden har sit faste driftssted, hvorigennem tjenesteydelserne i forbindelse med ordningen leveres
- c) medlemsstaten, hvor mellemmanden er etableret eller underlagt lovgivningen
- d) medlemsstaten, hvor mellemmanden er registreret i en faglig sammenslutning, der beskæftiger sig med juridiske tjenester, beskatningsrelaterede tjenester eller konsulenttjenester.

4. hvor der i henhold til stk. 3 er flere forpligtelser til indberetning, er mellemmanden fritaget fra at skulle indgive oplysninger, hvis den pågældende i overensstemmelse med national lovgivning kan godtgøre, at de samme oplysninger er blevet indgivet i en anden medlemsstat.

5. Hver medlemsstat kan træffe de nødvendige foranstaltninger for at give mellemmanden ret til en fritagelse fra at skulle indgive oplysninger om en indberetningspligtig grænseoverskridende ordning, hvis indberetningspligten krænker fortroligheden af korrespondancen mellem advokat og klient, eller en tilsvarende lovbaseret tavshedspligt i henhold til medlemsstatens nationale lovgivning. I sådanne tilfælde træffer hver medlemsstat de nødvendige foranstaltninger for at kræve, at mellemmand straks underretter enhver anden mellemmand eller, hvis der ikke findes nogen mellemmand, den relevante skatteyder om deres indberetningsforpligtelser i henhold til stk. 6.

Mellemmand kan kun være berettiget til en fritagelse i henhold til første afsnit i det omfang, de opererer inden for grænserne af den relevante nationale lovgivning, der definerer deres erhverv.

6. Hver medlemsstat træffer de nødvendige foranstaltninger for at kræve, at hvis der ikke findes nogen mellemmand, eller hvis mellemmanden underretter den relevante skatteyder eller en anden

mellemand om anvendelsen af en fritagelse i henhold til stk. 5, påhviler forpligtelsen til at indgive oplysninger om en indberetningspligtig grænseoverskridende ordning den anden underrettede mellemand eller, hvis der ikke findes nogen mellemand, den relevante skatteyder.

7. Den relevante skatteyder, som har indberetningspligten, indgiver oplysningerne senest 30 dage fra dagen efter den dato, hvor den indberetningspligtige grænseoverskridende ordning stilles til rådighed til gennemførelse for den relevante skatteyder eller er klar til gennemførelse af den relevante skatteyder, eller når det første skridt i gennemførelsen heraf er blevet taget i relation til den relevante skatteyder, afhængigt af hvad der indtræffer først.

Hvis den relevante skatteyder er forpligtet til at indgive oplysninger om den indberetningspligtige grænseoverskridende ordning til de kompetente myndigheder i mere end én medlemsstat, skal sådanne oplysninger kun indgives til de kompetente myndigheder i den medlemsstat, der optræder først i nedenstående liste:

- a) i den medlemsstat, hvor den relevante skatteyder er skattemæssigt hjemmehørende
- b) i den medlemsstat, hvor den relevante skatteyder har et fast driftssted, der nyder godt af ordningen
- c) i den medlemsstat, hvor den relevante skatteyder oppebærer indkomst eller genererer overskud, selv om den relevante skatteyder ikke er skattemæssigt hjemmehørende og ikke har et fast driftssted i en medlemsstat
- d) i den medlemsstat, hvor den relevante skatteyder udøver en aktivitet, selv om den relevante skatteyder ikke er skattemæssigt hjemmehørende og ikke har noget fast driftssted i nogen medlemsstat.

8. Hvor der i henhold til stk. 7 er flere forpligtelser til indberetning, er den relevante skatteyder fritaget fra at skulle indgive oplysninger, hvis vedkommende i overensstemmelse med national lovgivning kan godtgøre, at de samme oplysninger er blevet indgivet i en anden medlemsstat.

9. Medlemsstaterne træffer de nødvendige foranstaltninger for at kræve, at hvis der er mere end en enkelt mellemand, påhviler forpligtelsen til at indgive oplysninger om den indberetningspligtige grænseoverskridende ordning alle mellemand, der er involveret i samme indberetningspligtige grænseoverskridende ordning.

En mellemand er kun fritaget fra at skulle indgive oplysninger i det omfang, vedkommende kan godtgøre i overensstemmelse med national lovgivning, at de samme oplysninger, der er omhandlet i stk. 14, allerede er indgivet af en anden mellemand.

10. Hver medlemsstat træffer de nødvendige foranstaltninger for at kræve, at hvis indberetningspligten påhviler den relevante skatteyder, og hvis der er mere end én relevant skatteyder, er den relevante skatteyder, der skal indgive oplysninger i overensstemmelse med stk. 6, den første i nedenstående liste:

- a) Den relevante skatteyder, som indgik den indberetningspligtige grænseoverskridende ordning med mellemanden
- b) Den relevante skatteyder, som forvalter gennemførelsen af ordningen.

Enhver relevant skatteyder er kun fritaget fra at skulle indgive oplysninger i det omfang, vedkommende i overensstemmelse med national lovgivning kan godtgøre, at de samme oplysninger, der er omhandlet i stk. 14, allerede er indgivet af en anden relevant skatteyder.

11. Hver medlemsstat kan træffe de nødvendige foranstaltninger for at kræve, at hver relevant skatteyder skal indgive oplysninger om sin brug af ordningen til skattemyndighederne i hvert år, vedkommende bruger den.

12. Hver medlemsstat træffer de nødvendige foranstaltninger for at pålægge mellemmand og relevante skatteydere at indgive oplysninger om indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger, hvor det første skridt blev gennemført mellem ikrafttrædelsesdatoen og datoen for anvendelsen af dette direktiv. Mellemmand og relevante skatteydere skal indgive oplysninger om disse indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger senest den 31. august 2020.

13. Den kompetente myndighed i en medlemsstat, hvor oplysningerne er indgivet i henhold til denne artikels stk. 1-12, skal gennem en automatisk udveksling videregive de i denne artikels stk. 14 anførte oplysninger til de kompetente myndigheder i alle øvrige medlemsstater i overensstemmelse med bestemmelserne om den praktiske gennemførelse i artikel 21.

14. De oplysninger, som den kompetente myndighed i medlemsstaten skal videregive i henhold til stk. 13, skal eventuelt omfatte følgende:

- a) identifikation af mellemmand og relevante skatteydere, herunder deres navn, fødselsdato og fødested (i tilfælde af et individ), skattemæssige hjemsted, skatteregistreringsnummer, og i givet fald af de personer, der er forbundne foretagender i forhold til den relevante skatteyder
- b) nærmere oplysninger om de i bilag IV fastlagte kendetegn, der gør den grænseoverskridende ordning indberetningspligtig
- c) en sammenfatning af indholdet af den indberetningspligtige grænseoverskridende ordning, herunder angivelse af et eventuelt navn, hvorunder den almindeligvis er kendt, og en abstrakt beskrivelse af de pågældende forretningsaktiviteter eller ordninger, uden at det fører til offentliggørelse af erhvervsmæssige, industrielle eller faglige hemmeligheder, en fremstillingsmetode eller oplysninger, hvis videregivelse ville stride mod almene interesser
- d) den dato, hvor det første skridt i gennemførelsen af den indberetningspligtige grænseoverskridende ordning er eller vil blive taget
- e) oplysninger om de nationale bestemmelser, der udgør grundlaget for den indberetningspligtige grænseoverskridende ordning
- f) værdien af den indberetningspligtige grænseoverskridende ordning
- g) identifikation af den/de relevante skatteyder(e)s medlemsstat og enhver anden medlemsstat, som sandsynligvis vil blive berørt af den indberetningspligtige grænseoverskridende ordning
- h) identifikation af eventuelle andre personer i en medlemsstat, der sandsynligvis vil blive berørt af den indberetningspligtige grænseoverskridende ordning med en angivelse af, hvilke medlemsstater denne person er knyttet til.

15. Reagerer en skattemyndighed ikke på en indberetningspligtig grænseoverskridende ordning, indebærer dette ikke en accept af gyldigheden eller den skattemæssige behandling af denne ordning.

16. For at lette udvekslingen af de oplysninger, der er omhandlet i denne artikels stk. 13, vedtager Kommissionen de bestemmelser, der er nødvendige for den praktiske gennemførelse af denne artikel, herunder foranstaltninger, der skal standardisere meddelelsen af oplysninger i henhold til denne artikels stk. 14, som led i proceduren for fastlæggelse af den standardformular, der er omhandlet i artikel 20, stk. 5.

17. Kommissionen har ikke adgang til de oplysninger, der er omhandlet i stk. 14, litra a), c) og h).

18. Den automatiske udveksling af oplysninger skal finde sted inden for én måned efter udløbet af det kvartal, hvor oplysningerne blev indgivet. De første oplysninger meddeles senest den 31. oktober 2020.«

3) Artikel 20, stk. 5, affattes således:

»5. Kommissionen fastlægger standardformularer, herunder sprogordninger, i overensstemmelse med proceduren i artikel 26, stk. 2, i følgende tilfælde:

- a) ved automatisk udveksling af oplysninger om grænseoverskridende forhåndstilsagn og forhåndsgodkendte prisfastsættelsesordninger i medfør af artikel 8a før den 1. januar 2017
- b) ved automatisk udveksling af oplysninger om indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger i medfør af artikel 8ab før den 30. juni 2019.

Disse standardformularer må ikke omfatte flere elementer for udveksling af oplysninger end dem, der er anført i artikel 8a, stk. 6, og artikel 8ab, stk. 14, og andre relaterede områder, der er knyttet til disse elementer, og som er nødvendige for at opfylde målene i henholdsvis artikel 8a og artikel 8ab.

De sprogordninger, der er omhandlet i første afsnit, forhindrer ikke medlemsstaterne i at meddele de oplysninger, der er omhandlet i artikel 8a og 8ab, på et hvilket som helst af Unionens officielle sprog. Disse sprogordninger kan dog omfatte bestemmelser om, at de centrale elementer i disse oplysninger også skal sendes på et andet af Unionens officielle sprog.«

4) Artikel 21, stk. 5, affattes således:

»5. Senest den 31. december 2017 udvikler og stiller Kommissionen teknisk og logistisk støtte til et sikkert centralregister på medlemsstatsniveau for administrativt samarbejde på beskatningsområdet til rådighed, hvor oplysninger, der skal meddeles i forbindelse med artikel 8a, stk. 1 og 2, indføres med henblik på den automatiske udveksling, der er omhandlet i de nævnte stykker.

Senest den 31. december 2019 udvikler og stiller Kommissionen teknisk og logistisk støtte til et sikkert centralregister på medlemsstatsniveau for administrativt samarbejde på beskatningsområdet til rådighed, hvor oplysninger, der skal meddeles i forbindelse med artikel 8ab, stk. 13, 14 og 16, indføres med henblik på den automatiske udveksling, der er omhandlet i de nævnte stykker.

De kompetente myndigheder i alle medlemsstater har adgang til de oplysninger, der indføres i dette register. Kommissionen har også adgang til de oplysninger, der indføres i dette register, dog med de begrænsninger, der er fastsat i artikel 8a, stk. 8, og artikel 8ab, stk. 17. Kommissionen vedtager de nødvendige praktiske bestemmelser efter proceduren i artikel 26, stk. 2.

Indtil dette sikre centralregister er sat i drift, foretages den automatiske udveksling, der er omhandlet i artikel 8a, stk. 1 og 2, og artikel 8ab, stk. 13, 14 og 16, i overensstemmelse med nærværende artikels stk. 1 og de gældende praktiske ordninger.«

5) Artikel 23, stk. 3, affattes således:

»3. Medlemsstaterne sender Kommissionen en årlig vurdering af effektiviteten af den automatiske udveksling af oplysninger som omhandlet i artikel 8, 8a, 8aa og 8ab og af de opnåede konkrete resultater. Kommissionen vedtager ved hjælp af gennemførelsesretsakter formatet og

betingelserne for meddelelse af den årlige vurdering. Gennemførelsesretsakterne vedtages efter proceduren i artikel 26, stk. 2.«

6) Artikel 25a affattes således:

»Artikel 25a

Sanktioner

Medlemsstaterne fastsætter regler om sanktioner, der skal anvendes i tilfælde af overtrædelser af de nationale regler, der er vedtaget i medfør af dette direktiv vedrørende artikel 8aa og 8ab, og træffer alle nødvendige foranstaltninger for at sikre, at de gennemføres. Sanktionerne skal være effektive, stå i et rimeligt forhold til overtrædelserne og have afskrækkende virkning.«

7) Artikel 27 affattes således:

»Artikel 27

Rapportering

1. Hvert femte år efter den 1. januar 2013 forelægger Kommissionen Europa-Parlamentet og Rådet en rapport om anvendelsen af dette direktiv.

2. Hvert andet år efter den 1. juli 2020 evaluerer medlemsstaterne og Kommissionen relevansen af bilag IV, og Kommissionen forelægger en rapport for Rådet. Denne rapport ledsages eventuelt af et forslag til retsakt.«

8) Teksten i bilaget til dette direktiv tilføjes som bilag IV.

Artikel 2

1. Medlemsstaterne vedtager og offentliggør senest den 31. december 2019 de love og administrative bestemmelser, der er nødvendige for at efterkomme dette direktiv. De underretter straks Kommissionen herom.

De anvender disse love og bestemmelser fra den 1. juli 2020.

Disse bestemmelser skal ved vedtagelsen indeholde en henvisning til dette direktiv eller skal ved offentliggørelsen ledsages af en sådan henvisning. Medlemsstaterne fastsætter de nærmere regler for henvisningen.

2. Medlemsstaterne meddeler Kommissionen teksten til de vigtigste nationale retsfor skrifter, som de udsteder på det område, der er omfattet af dette direktiv.

Artikel 3

Dette direktiv træder i kraft på tyvendedagen efter offentliggørelsen i *Den Europæiske Unions Tidende*.

Artikel 4

Dette direktiv er rettet til medlemsstaterne.

Udfærdiget i Bruxelles, den 25. maj 2018.

På Rådets vegne

V. GORANOV

Formand

BILAG

»BILAG IV

KENDETEGN

Del I. Kriteriet om det primære formål

Der må kun tages hensyn til de generelle kendetegn i kategori A og de særlige kendetegn i kategori B og i kategori C, stk. 1, litra b), nr. i), samt litra c) og d), hvis »kriteriet om det primære formål« er opfyldt.

Dette kriterium er opfyldt, hvis det kan fastslås, at det primære formål eller et af de vigtigste formål, som under hensyntagen til alle relevante forhold og omstændigheder en person med rimelighed kan forvente at opnå ved en ordning, består i at opnå en skattefordel.

I forbindelse med kendetegnet i kategori C, stk. 1, kan opfyldelsen af betingelserne i kategori C, stk. 1, litra b), nr. i), samt litra c) eller d), ikke i sig selv være en grund til at konkludere, at en ordning opfylder kriteriet om det primære formål.

Del II. Kategorier af kendetegn

A. Generelle kendetegn, som kan være relevante ved kontrollen af, om kriteriet om det primære formål er opfyldt

1. En ordning, hvor den relevante skatteyder eller en deltager i ordningen forpligter sig til at overholde en tavshedspligt, som kan betyde, at vedkommende ikke må afsløre, hvordan ordningen/ordningerne kan sikre en skattefordel i forhold til andre mellemænd eller skattemyndighederne.
2. En ordning, hvor mellemmanden er berettiget til et honorar (eller en rente, et vederlag for finansieringsomkostninger og andre omkostninger) for ordningen, og dette honorar fastsættes på basis af:
 - a) den skattefordel, der udledes af ordningen, eller
 - b) hvorvidt der rent faktisk drages en skattefordel af ordningen. Her pålægges mellemmanden bl.a. en forpligtelse til at refundere hele eller en del af honoraret, hvis den tilsigtede skattefordel ved ordningen ikke opnås helt eller delvist.
3. en ordning, der i væsentlig grad har standarddokumentation og/eller -struktur og er tilgængelig for mere end én relevant skatteyder uden i væsentlig grad at skulle tilpasses til gennemførelsen.

B. Særlige kendetegn i forbindelse med kontrollen af, om kriteriet om det primære formål er opfyldt

1. en ordning, hvorved en deltager i ordningen tager uberettigede skridt, som består i at erhverve en tabsgivende virksomhed, stoppe denne virksomheds hovedaktivitet og dække dens tab for at

nedbringe sin skattepligt, herunder gennem en overførsel af disse underskud til en anden jurisdiktion eller ved at fremskynde anvendelsen af tabene.

2. En ordning, der bevirker, at en indtægt omdannes til kapital, gaver eller andre former for indkomst, som beskattes lavere eller fritages fra skat.
3. En ordning, der omfatter cirkulære transaktioner, som fører til round-tripping af midler, navnlig ved at inddrage mellemænd uden andre primære kommercielle funktioner eller transaktioner, der udligner hinanden eller har andre lignende egenskaber.

C. Særlige kendetegn i forbindelse med grænseoverskridende transaktioner

1. En ordning, hvor der foretages fradragsberettigede grænseoverskridende betalinger mellem to eller flere indbyrdes forbundne foretagender, og hvor mindst et af følgende forhold gør sig gældende:
 - a) modtageren er ikke skattemæssigt hjemmehørende i nogen skattejurisdiktion
 - b) modtageren er skattemæssigt hjemmehørende i en jurisdiktion, men denne jurisdiktion:
 - i) opkræver ikke nogen virksomhedsskat eller opkræver en virksomhedsskattesats på nul eller næsten nul procent eller
 - ii) er opført på en liste over tredjelandes jurisdiktioner, som medlemsstaterne kollektivt eller inden for rammerne af OECD har vurderet som værende ikkesamarbejdsvillige.
 - c) betalingerne fritages helt fra beskatning i den jurisdiktion, hvor modtageren er skattemæssigt hjemmehørende
 - d) betalingerne er genstand for en præferentiel skatteordning i den jurisdiktion, hvor modtageren er skattemæssigt hjemmehørende.
2. Fradrag af samme afskrivninger på aktivet påberåbes i mere end en jurisdiktion.
3. Fritagelse fra dobbeltbeskatning af samme indkomst eller kapital påberåbes i mere end en jurisdiktion.
4. Der findes en ordning, som omfatter overførsel af aktiver, og hvor der i de involverede jurisdiktioner er en væsentlig forskel på det beløb, der skal betales som modydelse for aktiverne.

D. Særlige kendetegn vedrørende aftaler om automatisk udveksling af oplysninger og reelt ejerskab

1. En ordning, som kan underminere indberetningspligten i henhold til lovgivningen til gennemførelse af EU-lovgivningen eller tilsvarende aftaler om automatisk udveksling af oplysninger om Finansielle konti, herunder aftaler med tredjelande, eller som udnytter fraværet af sådan lovgivning eller sådanne aftaler. Sådanne ordninger skal mindst omfatte følgende:
 - a) anvendelse af en konto, et produkt eller en investering, som ikke er eller foregiver ikke at være en Finansiell konto, men har kendetegn, som i alt væsentligt svarer til en Finansiell kontos
 - b) overførsel af Finansielle konti eller aktiver eller anvendelse af jurisdiktioner, der ikke er bundet af den automatiske udveksling af oplysninger om Finansielle konti med den relevante skatteydere bopælsstat
 - c) omklassificering af indtægt og kapital til produkter eller betalinger, der ikke er omfattet af automatisk udveksling af oplysninger om Finansielle konti

- d) overførsel eller konvertering af et Finansielt institut eller en Finansiell konto eller aktiverne deri til et Finansiell institut eller en Finansiell konto eller aktiver, der ikke er underlagt indberetning i henhold til den automatiske udveksling af oplysninger om Finansielle konti
 - e) anvendelse af juridiske enheder, ordninger eller strukturer, der fjerner eller har til formål at fjerne indberetning af en eller flere Kontohavere eller Kontrollerende personer i henhold til den automatiske udveksling af oplysninger om Finansielle konti
 - f) ordninger, der underminerer eller udnytter svagheder i procedurerne for passende omhu, der anvendes af Finansielle institutter til at overholde deres forpligtelser til at indberette oplysninger om Finansielle konti, herunder anvendelsen af jurisdiktioner med utilstrækkelige eller svage systemer til håndhævelse af lovgivningen om bekæmpelse af hvidvaskning af penge eller med svage gennemsigtighedskrav for juridiske personer eller juridiske ordninger.
2. En ordning, som indebærer en uigennemskuelig juridisk eller reel ejerskabskæde med anvendelse af personer, juridiske ordninger eller strukturer:
- a) som ikke viderefører en væsentlig økonomisk aktivitet, der understøttes af personale, udstyr, aktiver og lokaler, og
 - b) som er etableret, forvaltet, hjemmehørende, kontrolleret eller oprettet i enhver anden jurisdiktion end den jurisdiktion, hvor en eller flere af de reelle ejere af de aktiver, der ejes af sådanne personer, juridiske ordninger eller strukturer, er hjemmehørende, og
 - c) når de Reelle Ejere af sådanne personer, juridiske ordninger eller strukturer, som fastsat i direktiv (EU) 2015/849, er gjort uidentificerbare.

E. Særlige kendetegn vedrørende interne afregningspriser

1. En ordning, der indebærer anvendelse af ensidige safe harbour-regler.
2. En ordning, der indebærer overførsel af immaterielle aktiver, der er svære at værdisætte. Begrebet »immaterielle aktiver, der er svære at værdisætte«, omfatter immaterielle aktiver eller rettigheder i immaterielle aktiver, for hvilke der på tidspunktet for deres overførsel mellem forbundne foretagender:
 - a) ikke findes noget pålideligt sammenligningsmateriale, og
 - b) hvor der på tidspunktet for transaktionernes indgåelse er højst usikre prognoser for de fremtidige pengestrømme eller indtægter, der forventes opnået fra de overførte immaterielle aktiver, eller hvor de antagelser, der anvendes ved værdisættelsen af de immaterielle aktiver, er højst usikre, hvilket gør det vanskeligt på tidspunktet for overførslen at forudsige de immaterielle aktivers succes i sidste ende.
3. En ordning, som indebærer en koncernintern, grænseoverskridende overførsel af funktioner og/eller risici og/eller aktiver, hvis overdragerens eller overdragernes forventede årlige indtægter før renter og skat (EBIT) i en periode på tre skatteår efter overførslen udgør højst 50 % af overdragerens eller overdragernes forventede årlige indtægter før renter og skat (EBIT), hvis overførslen ikke var blevet foretaget.«

Bilag 2

Lovforslaget sammenholdt med gældende lov

Gældende formulering

Lovforslaget

§ 1

I skatteindberetningsloven, jf. lov nr. 1536 af 19. december 2017, som ændret bl.a. ved § 37 i lov nr. 1429 af 5. december 2018 og § 5 i lov nr. 1727 af 27. december 2018 og senest ved § 9 i lov nr. 84 af 30. januar 2019, foretages følgende ændringer:

1) Loven indeholder bestemmelser, der gennemfører dele af Rådets direktiv 2011/16/EU af 15. februar 2011 om administrativt samarbejde på beskatningsområdet og om ophævelse af direktiv 77/799/EØF, EU-Tidende 2011, nr. L 64, side 1, som ændret ved Rådets direktiv 2014/107/EU af 9. december 2014 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet, EU-Tidende 2014, nr. L 359, side 1, og som senere ændret ved Rådets direktiv 2015/2376/EU af 8. december 2015 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet, EU-Tidende 2015, nr. L 332, side 1, og Rådets direktiv 2016/881/EU af 25. maj 2016 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet, EU-Tidende 2016, nr. L 146, side 8, og Rådets direktiv 2016/2258 af 6. december 2016 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår skattemyndighedernes adgang til oplysninger indberettet i henhold til hvidvaskreguleringen, EU-tidende 2016, nr.

1. Fodnoten til lovens titel affattes således:
»1) Loven indeholder bestemmelser, der gennemfører dele af Rådets direktiv 2011/16/EU af 15. februar 2011 om administrativt samarbejde på beskatningsområdet og om ophævelse af direktiv 77/799/EØF, EU-Tidende 2011, nr. L 64, side 1, som ændret ved Rådets direktiv 2014/107/EU af 9. december 2014 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet, EU-Tidende 2014, nr. L 359, side 1, Rådets direktiv 2015/2376/EU af 8. december 2015 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet, EU-Tidende 2015, nr. L 332, side 1, Rådets direktiv 2016/881/EU af 25. maj 2016 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet, EU-Tidende 2016, nr. L 146, side 8, Rådets direktiv 2016/2258/EU af 6. december 2016 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår skattemyndighedernes adgang til oplysninger indberettet i henhold til

hvidvaskreguleringen, EU-Tidende 2016, nr. L 342, side 1, og Rådets direktiv 2018/822 af 25. maj 2018 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet i forbindelse med indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger, EU-Tidende 2018, L 139, side 1.«

2. Efter § 46 indsættes i *kapitel 7*:

»§ 46 a. Skatteministeren kan fastsætte regler om, at mellemmand skal indberette oplysninger som de er bekendt med, i besiddelse af eller kontrollerer, om grænseoverskridende ordninger til told- og skatteforvaltningen. Herunder kan skatteministeren fastsætte regler om følgende:

- 1) Afgrænsning af de indberetningspligtige mellemmand.
- 2) Afgrænsning af de indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger.
- 3) Fritagelse for indberetningspligt.
- 4) Indberetningsfrister.
- 5) Notifikation til andre mellemmand eller de relevante skatteydere, hvis en fritagelse for indberetningspligt påberåbes.
- 6) Indholdet af indberetningerne.
- 7) Opdatering af indberetninger.

Stk. 2. Skatteministeren kan fastsætte regler, som pålægger relevante skatteydere indberetningspligt om grænseoverskridende ordninger til told- og skatteforvaltningen i tilfælde, hvor der ikke er nogen indberetningspligtig mellemmand vedrørende den pågældende ordning, eller denne påberåber sig en fritagelse for indberetningspligt. Herunder kan skatteministeren fastsætte regler som omhandlet i stk. 1, nr. 1, 2, 4 og 6.

Stk. 3. Reagerer Skatteforvaltningen ikke på en grænseoverskridende ordning, der er indberettet efter regler udstedt i medfør af

stk. 1 eller 2, indebærer dette ikke en accept af gyldigheden eller den skattemæssige behandling af denne ordning.«

§ 48. Told- og skatteforvaltningen fører register over indberetningspligtige som nævnt i §§ 5, 6, 11 a-19, 24-26, 30-32 eller 42, § 43, stk. 1, eller §§ 44-46, indberetningspligtige efter regler udstedt i medfør af §§ 4 eller 9, § 10, jf. § 9, eller § 11 og frivillige indberettere efter § 20 eller § 43, stk. 2.

Stk. 2 og 3. ---

§ 52. Den, der skal indberettes om efter denne lov eller regler udstedt i medfør heraf, skal oplyse den indberetningspligtige om sine identifikationsoplysninger, herunder sit cpr-nummer. Den, som opretter en finansiel konto omfattet af § 22, skal oplyse det finansielle institut, hvori den finansielle konto oprettes, om sin identitet, herunder om sit cpr-nummer. 1. pkt. finder ikke anvendelse, i det omfang der gælder en tilsvarende pligt efter § 4, stk. 4, i lov om et indkomstregister, eller hvis indberetningen skal ske efter § 41.

Stk. 2 og 3. ---

§ 56. Den, der som led i sin virksomhed er indberetningspligtig efter denne lov, skal opbevare grundlaget for de oplysninger, der skal indberettes, herunder oplysninger til brug for afgørelsen af, om en oplysning er indberetningspligtig. Opbevaringen skal ske efter bogføringslovens regler om opbevaring af regnskabsmateriale. Er den indberetningspligtige i øvrigt bogføringspligtig, og indgår de oplysninger, der skal indberettes, i den bogføringspligtiges regnskab, skal regnskabet tilrettelægges således, at de indberettede oplysninger kan afstemmes med regnskabsføringen.

Stk. 2-6. ---

3. I § 48, *stk. 1*, indsættes efter »§ 11«: »eller § 46 a, stk. 1 eller 2,«.

4. I § 52, *stk. 1, 3. pkt.*, indsættes efter »§ 41«: »eller regler udstedt i medfør af § 46 a«.

5. I § 56, *stk. 1, 1. pkt.*, indsættes efter »denne lov«: »eller regler udstedt i medfør heraf«.

§ 2

I skattekontrolloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 1535 af 19. december 2017, som ændret ved § 6 i lov nr. 1430 af 5. december 2018 og ved § 7 i lov nr. 1726 af 27. december 2018, foretages følgende ændring:

1) Loven indeholder bestemmelser, der gennemfører dele af Rådets direktiv 2011/16/EU af 15. februar 2011 om administrativt samarbejde på beskatningsområdet og om ophævelse af direktiv 77/799/EØF, EU-Tidende 2011, nr. L 64, side 1, som ændret ved Rådets direktiv 2014/107/EU af 9. december 2014 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet, EU-Tidende 2014, nr. L 359, side 1, og som senere ændret ved Rådets direktiv 2015/2376/EU af 8. december 2015 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet, EU-Tidende 2015, nr. L 332, side 1, og Rådets direktiv 2016/881/EU af 25. maj 2016 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet, EU-Tidende 2016, nr. L 146, side 8, og Rådets direktiv 2016/2258 af 6. december 2016 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår skattemyndighedernes adgang til oplysninger indberettet i henhold til hvidvaskreguleringen, EU-tidende 2016, L 342, side 1.

1. Fodnoten til lovens titel affattes således:
»1) Loven indeholder bestemmelser, der gennemfører dele af Rådets direktiv 2011/16/EU af 15. februar 2011 om administrativt samarbejde på beskatningsområdet og om ophævelse af direktiv 77/799/EØF, EU-Tidende 2011, nr. L 64, side 1, som ændret ved Rådets direktiv 2014/107/EU af 9. december 2014 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet, EU-Tidende 2014, nr. L 359, side 1, Rådets direktiv 2015/2376/EU af 8. december 2015 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet, EU-Tidende 2015, nr. L 332, side 1, Rådets direktiv 2016/881/EU af 25. maj 2016 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet, EU-Tidende 2016, nr. L 146, side 8, Rådets direktiv 2016/2258/EU af 6. december 2016 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår skattemyndighedernes adgang til oplysninger indberettet i henhold til hvidvaskreguleringen, EU-Tidende 2016, nr. L 342, side 1, og Rådets direktiv 2018/822 af 25. maj 2018 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet i forbindelse med indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger, EU-Tidende 2018, L 139, side 1.«

§ 66. Told- og skatteforvaltningen afgiver oplysninger til og modtager oplysninger fra de kompetente myndigheder på Færøerne, i Grønland og i en fremmed jurisdiktion i overensstemmelse med bestemmelserne i:

1) Rådets direktiv 2011/16/EU om administrativt samarbejde på beskatningsområdet og om ophævelse af direktiv 77/799/EØF, som ændret ved rådets direktiv 2014/107/EU af 9. december 2014, Rådets direktiv 2015/2376/EU af 8. december 2015 og Rådets direktiv 2016/881/EU af 25. maj 2016 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet og Rådets direktiv 2016/2258 af 6. december 2016 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår skattemyndighedernes adgang til oplysninger indberettet i henhold til hvidvaskreguleringen. Bestemmelsen finder ligeledes anvendelse på aftaler indgået mellem EU og tredjeland om administrativ bistand i skattesager.

2)-4) ---

§ 62 D. ---

Stk. 2. ---

Stk. 3. Bestemmelserne i stk. 1 og 2 skal kun anvendes ved personligt arbejde i en fremmed stat, som er omfattet af Rådets direktiv 2011/16/EU af 15. februar 2011 om administrativt samarbejde på beskatningsområdet og om ophævelse af direktiv 77/799/EØF som ændret ved Rådets

2. I § 66, nr. 1, ændres »og Rådets direktiv 2016/2258«: », Rådets direktiv 2016/2258« og der indsættes efter »hvidvaskreguleringen«: »og Rådets direktiv 2018/822 af 25. maj 2018 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet i forbindelse med indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger«.

§ 3

I kildeskatteloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 117 af 29. januar 2016, som ændret blandt andet ved § 3 i lov nr. 1884 af 29. december 2015, § 4 i lov nr. 1554 af 13. december 2016 og § 2 i lov nr. 1555 af 19. december 2017 og senest ved § 4 i lov nr. 84 af 30. januar 2019, foretages følgende ændring:

1. I § 62 D, stk. 3, og § 88, stk. 2, ændres »og Rådets direktiv 2016/2258«: », Rådets direktiv 2016/2258« og der indsættes efter »hvidvaskreguleringen«: »og Rådets direktiv 2018/822 af 25. maj 2018 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af

direktiv 2014/107/EU af 9. december 2014, Rådets direktiv 2015/2376/EU af 8. december 2015 og Rådets direktiv 2016/881/EU af 25. maj 2016 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet og Rådets direktiv 2016/2258 af 6. december 2016 for så vidt angår skattemyndighedernes adgang til oplysninger indberettet i henhold til hvidvaskreguleringen, eller OECD's og Europarådets bistandskonvention (af 25. januar 1988), og som har indgået en aftale med Danmark om gensidig administrativ bistand med inddrivelse af skattekrav.

oplysninger på beskatningsområdet i forbindelse med indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger«.

§ 88. ---

Stk. 2. Skatteministeren bemyndiges til under forbehold af gensidighed at indgå aftaler med fremmede stater, som er omfattet af Rådets direktiv 2011/16/EU af 15. februar 2011 om administrativt samarbejde på beskatningsområdet og om ophævelse af direktiv 77/799/EØF som ændret ved Rådets direktiv 2014/107/EU af 9. december 2014, Rådets direktiv 2015/2376/EU af 8. december 2015 og Rådets direktiv 2016/881/EU af 25. maj 2016 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet og Rådets direktiv 2016/2258 af 6. december 2016 for så vidt angår skattemyndighedernes adgang til oplysninger indberettet i henhold til hvidvaskreguleringen, eller OECD's og Europarådets bistandskonvention (af 25. januar 1988), om, at foreløbige skatter, der i den ene stat er indeholdt i en indkomst, kan overføres til dækning af den anden stats skattekrav i samme indkomst.

Stk. 3. ---

§ 4

I ligningsloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 66 af 22. januar 2019, som senest ændret ved

§ 16 H. ---

Stk. 2. Den skattepligtige kan efter anmodning fritages for beskatning efter stk. 1, for så vidt angår selskaber, som er hjemmehørende i en fremmed stat inden for EU eller EØS, hvis den skattepligtige kan dokumentere, at selskabet reelt er etableret i den pågældende stat og dér udøver reel økonomisk virksomhed vedrørende CFC-indkomsten. Det er en forudsætning for fritagelse, at det er muligt via en dobbeltbeskatningsoverenskomst, Rådets direktiv 2011/16/EU af 15. februar 2011 om administrativt samarbejde på beskatningsområdet og om ophævelse af direktiv 77/799/EØF som ændret ved Rådets direktiv 2014/107/EU af 9. december 2014, Rådets direktiv 2015/2376/EU af 8. december 2015 og Rådets direktiv 2016/881/EU af 25. maj 2016 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet og Rådets direktiv 2016/2258 af 6. december 2016 for så vidt angår skattemyndighedernes adgang til oplysninger indberettet i henhold til hvidvaskreguleringen, eller anden aftale om udveksling af oplysninger at verificere den skattepligtiges dokumentation vedrørende CFC-indkomsten. Den skattepligtige beskattes ikke af indkomsten i udenlandske selskaber som nævnt i stk. 1, i det omfang indkomsten skal medregnes til et selskabs eller en fonds skattepligtige indkomst efter selskabsskattelovens § 31 A eller § 32 eller fondsbeskatningslovens § 12

Stk. 3-14. ---

§ 1 i lov nr. 271 af 26. marts 2019 foretages følgende ændring:

1. I § 16 H, stk. 2, nr. 2, ændres »og Rådets direktiv 2016/2258«: », Rådets direktiv 2016/2258« og der indsættes efter »hvidvaskreguleringen«: »og Rådets direktiv 2018/822 af 25. maj 2018 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet i forbindelse med indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger«.

§ 5

I pensionsbeskatningsloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 1088 af 3. september 2015, som ændret bl.a. ved § 5 i lov nr. 1884 af 29. december 2015, § 6 i lov nr. 1554 af

13. december 2016 og § 20 i lov nr. 1555 af 19. december 2017 og senest ved § 13 i lov nr. 339 af 2. april 2019, foretages følgende ændring:

§ 15 C. Personer, som har oprettet en pensionsordning i et livsforsikringsselskab, en pensionskasse eller et kreditinstitut med hjemsted i et andet land inden for EU/EØS end Danmark, der i sit hjemland har tilladelse til at drive livsforsikringsvirksomhed, pensionskassevirksomhed eller kreditinstitutvirksomhed, kan anmode told- og skatteforvaltningen om at godkende pensionsordningen som omfattet af kapitel 1. Godkendelse sker, når følgende betingelser er opfyldt:

1)-5) ---

- 6) Det skal være muligt via Rådets direktiv 2011/16/EU af 15. februar 2011 om administrativt samarbejde på beskatningsområdet og om ophævelse af direktiv 77/799/EØF som ændret ved Rådets direktiv 2014/107/EU af 9. december 2014, Rådets direktiv 2015/2376/EU af 8. december 2015 og Rådets direktiv 2016/881/EU af 25. maj 2016 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet og Rådets direktiv 2016/2258/EU af 6. december 2016 for så vidt angår skattemyndighedernes adgang til oplysninger indberettet i henhold til hvidvaskreguleringen, Rådets forordning (EU) nr. 389/2012 af 2. maj 2012 om administrativt samarbejde på punktafgiftsområdet og om ophævelse af forordning (EF) nr. 2073/2004, en dobbeltbeskatningsoverenskomst eller anden aftale om udveksling af oplysninger at verificere livsforsikringsselskabets,

1. I § 15 C, stk. 1, nr. 6, ændres »og Rådets direktiv 2016/2258«: », Rådets direktiv 2016/2258« og der indsættes efter »hvidvaskreguleringen«: »og Rådets direktiv 2018/822 af 25. maj 2018 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet i forbindelse med indberetningspligtige grænseoverskridende ordninger«.

pensionskassens eller kreditinstituttets
dokumentation vedrørende
forpligtelserne m.v. som nævnt i nr. 4.
Stk. 2-7. ---