

**Forslag**  
til  
**Skattekontrollov<sup>1)</sup>**

**Afsnit I**

**Kapitel 1 – Pligten til at give told- og skatteforvaltningen oplysninger om den skattepligtige indkomst m.v.**

Oplysningspligtige og told- og skatteforvaltningens kompetence § 1

Oplysningspligten §§ 2-4

Undtagelser fra oplysningspligten §§ 5-8

Skattepligtige, som modtager en årsopgørelse uden at skulle udfylde et oplysningsskema §§ 7-8

Skattepligtige, som skal udfylde et oplysningsskema § 9

Oplysningsfrister §§ 10-14

Låsning af felter i årsopgørelsen eller oplysningsskemaet (feltlåsning) § 15

**Kapitel 2 - Særlige oplysningspligter om pensionsordninger, gaver og skattearrangementer**

Pensionsordninger i udlandet §§ 16-21

Placering af pensionsmidler i særlige opsparingsordninger og deponering § 22

Gaver over et grundbeløb på 58.700 kr. (2010-niveau) til ikke fuldt skattepligtige i udlandet § 23

Udbyder af skattearrangementer § 24

**Kapitel 3 – Særlige oplysningspligter for erhvervsdrivende**

Ejer- og medlemsfortegnelse i selskaber m.v. §§ 25-28

Regnskabsføring i fremmed valuta §§ 29-37

**Kapitel 4 – Transfer pricing**

Oplysningspligter og skriftlig dokumentation §§ 38-40

Revisorerklæring §§ 41

Skønmæssig ansættelse § 42

Land for land-rapport §§ 43-47

**Afsnit II**

---

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.

**Kapitel 5 – Kontrolbeføjelser over for den skattepligtige**

Kontrolbeføjelser over for erhvervsdrivende § 48-49

Kontrolbeføjelser over for skattepligtige fysiske personer §§ 50-51

**Kapitel 6 – kontrolbeføjelser over for tredjemand**

Dødsboers oplysningspligt § 52

Oplysninger til krydsrevision § 53

Finansielle virksomheders oplysningspligt § 54

Advokaters oplysningspligt § 55

Oplysningspligt for offentlige myndigheder, erhvervsdrivende og juridiske personer, som ikke er omfattet af §§ 54 og 55 § 56

Skatterådets tilladelse § 57

**Kapitel 7 – Samarbejde med eksterne parter**

Samarbejde med udenlandske skattemyndigheder §§ 58-59

Registersamkøring §§ 60-62

Tilsyn med nedskrivninger og hensættelser i finansielle virksomheder m.v. § 63

Udlevering af oplysninger til kreditvurdering med samtykke fra den registrerede § 64

**Afsnit III****Kapitel 8 – Administrative retsfølger af den manglende opfyldelse af en oplysningspligt**

Afskæring af TastSelv § 65

Tvangsbøder § 66

Skattetillæg §§ 67-69

Skønmæssig ansættelse § 70

Revisorpålæg § 71

**Kapitel 9 - Straffebestemmelser**

§§ 72-75

**Kapitel 10 – Straffeprocessuelle regler**

§§ 76-79

**Afsnit IV****Kapitel 11 – Ikrafttræden m.v.**

§§ 80-81

**Afsnit I****Kapitel 1****Pligten til at give told- og skatteforvaltningen oplysninger om den skattepligtige indkomst m.v.***Oplysningspligtige og told- og skatteforvaltningens kompetence*

§ 1. Enhver, der er skattepligtig her til landet, skal med de undtagelser, som følger af §§ 5 og 6, årligt oplyse told- og skatteforvaltningen om sin indkomst m.v., jf.

§ 2, senest ved udløbet af den frist, der er nævnt i §§ 10-14. Dette gælder, uanset om den pågældende er registreret med adresse her i landet, eller den pågældende har hjemsted her i landet.

Stk. 2. Told- og skatteforvaltningen kontrollerer, at enhver, der er skattepligtig her til landet, afgiver de nødvendige oplysninger til brug for skatteansættelsen og til afgørelse af skattepligten.

*Stk. 3.* Til brug for skatteansættelsen kan told- og skatteforvaltningen begære oplysninger fra tredjemand efter reglerne i afsnit II og skatteindberetningsloven.

*Stk. 4.* Bestemmelser i lovgivningen om pligt til at afgive oplysninger til brug for danske skatte- og afgiftsansættelser og told- og skatteforvaltningens adgang til udgående kontrol finder også anvendelse, når told- og skatteforvaltningen efter gældende overenskomster, konventioner eller administrative aftaler yder den kompetente myndighed på Færøerne, i Grønland og i en fremmed jurisdiktion bistand.

### *Oplysningspligten*

**§ 2.** En skattepligtig skal årligt oplyse told- og skatteforvaltningen om sin indkomst, hvad enten den er positiv eller negativ, og give oplysninger om sin ejerbolig. Det gælder dog ikke, hvis oplysningerne er eller burde være indberettet efter skatteindberetningsloven af tredjemand, som er uafhængig af den skattepligtige, og oplysningerne skal anvendes i årsopgørelsen, jf. § 7, eller låses i oplysningsskemaet, jf. § 15.

*Stk. 2.* De arter af formue, der omfattes af skatteindberetningslovens §§ 9-14 og 17-19, men som er i udlandet, skal oplyses tillige med formueværdien af fast ejendom beliggende i udlandet.

*Stk. 3.* Den skattepligtige skal oplyse om underskud og tab, der kun kan modregnes i skattepligtig indkomst fra kilder af samme art, som underskuddet eller tabet vedrører. Et kildeartsbegrænset tab, som ikke oplyses, fortabes til fremførelse, medmindre der kan ske genoptagelse af ansættelsen efter skatteforvaltningslovens §§ 26 og 27.

*Stk. 4.* Efter indstilling fra Skatterådet bestemmer skatteministeren

- 1) hvilke oplysninger af betydning for skatteansættelsen eller skatteberegningen oplysningsskemaet skal indeholde, herunder oplysninger til brug for told- og skatteforvaltningens kontrol af grundlaget for erhvervsdrivendes indkomstopgørelse,
- 2) udformningen af blanketter til brug ved afgivelsen af oplysninger som nævnt i denne paragraf, og
- 3) om oplysninger til told- og skatteforvaltningen om skattepligtig indkomst m.v. skal gives skriftligt og underskrives eller godkendes på anden særlig måde.

**§ 3.** Oplysningspligtige, som ikke modtager en årsopgørelse eller som skal udfylde et oplysningsskema, er ikke fritaget for at give told- og skatteforvaltningen oplysninger som nævnt i § 2.

**§ 4.** Efter indstilling fra Skatterådet fastsætter skatteministeren regler om

- 1) pligten for erhvervsdrivende til inden oplysningsfristens udløb at udarbejde og indgive til told- og skatteforvaltningen et skattemæssigt årsregnskab for den senest afsluttede regnskabsperiode som grundlag for indkomstopgørelsen, herunder om det regnskabsmæssige grundlag for det skattemæssige årsregnskab,
- 2) opbevaring af det skattemæssige årsregnskab og af regnskabsmateriale, som har betydning for opgørelsen af virksomhedens skattepligtige indkomst, medmindre regnskabsmaterialet er omfattet af bogføringslovens § 10, stk. 1-3, og
- 3) indgivelse af og indholdet i anmodninger, der efter skattelovgivningen skal indgives i tilknytning til oplysningsskemaet.

*Stk. 2.* Foreligger et skattemæssigt årsregnskab m.v. ikke efter de regler, som skatteministeren har fastsat efter stk. 1, nr. 1 og 2, finder § 70 tilsvarende anvendelse.

### *Undtagelser fra oplysningspligten*

**§ 5.** Følgende fysiske personer er ikke omfattet af oplysningspligten i § 2:

- 1) Børn, der ikke er fyldt 15 år ved indkomstårets begyndelse, medmindre de i indkomståret har haft skattepligtig indkomst, jf. kildeskattelovens § 5.
- 2) Personer, der alene er skattepligtige efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3, 6 eller 8, eller stk. 2, sidstnævnte under forudsætning af, at de pågældende alene beskattes efter sømandsbeskatningslovens § 9, stk. 1, jf. dog nedenfor stk. 2.

*Stk. 2.* Fritagelserne som nævnt i stk. 1, nr. 2, gælder ikke, hvis den skattepligtige har modtaget udbytte omfattet af ligningslovens § 16 A, stk. 1 og 2, eller afståelsessummer omfattet af ligningslovens § 16 B, i hvilke der ikke er indeholdt udbytteskat efter kildeskattelovens § 65, medmindre udbyttet m.v. er omfattet af kildeskattelovens § 65, stk. 5. Fritagelsen gælder desuden ikke for en skattepligtig, som er omfattet af kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3, og som har valgt at blive beskattet efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1.

**§ 6.** Følgende juridiske personer er ikke omfattet af oplysningspligten i § 2:

- 1) Dødsboer, der efter dødsboskattelovens § 6 er fritaget for at betale indkomstskat.
- 2) Selskaber og foreninger m.v., der alene er skattepligtige efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, d, e eller g.
- 3) Foreninger m.v. som nævnt i selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6, hvis foreningen m.v. ikke har skattepligtig indkomst som nævnt i selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6.
- 4) Foreninger m.v. som nævnt i selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6, hvis foreningen m.v. som følge af fradragsretten efter selskabsskattelovens § 3, stk. 2 og 3, ikke har indkomst til beskatning. Det er dog en betingelse, at foreningens formål udelukkende er almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt.

*Stk. 2.* Fritagelserne som nævnt i stk. 1, nr. 2, gælder ikke, hvis den skattepligtige har modtaget udbytte omfattet af ligningslovens § 16 A, stk. 1 og 2, eller afståelsessummer omfattet af ligningslovens § 16 B, i hvilke der ikke er indeholdt udbytteskat efter kildeskattelovens § 65, medmindre udbyttet m.v. er omfattet af kildeskattelovens § 65, stk. 5.

**§ 7.** Skattepligtige, som er omfattet af de regler, der fastsættes af skatteministeren efter stk. 3, modtager forud for oplysningsfristens udløb fra told- og skatteforvaltningen en opgørelse af den skattepligtige indkomst og ejendomsværdi for det afsluttede indkomstår (årsopgørelse), jf. dog stk. 2.

*Stk. 2.* Er en skattepligtig som nævnt i stk. 1 samlevende med en ægtefælle, der skal udfylde et oplysningsskema, jf. § 9, modtager denne dog forud for oplysningsfristens udløb alene oplysninger om indberettede tal til brug for årsopgørelsen (servicemeddelelse). Årsopgørelsen udarbejdes, når begge ægtefæller har givet told- og skatteforvaltningen oplysninger som nævnt i § 2.

*Stk. 3.* Skatteministeren fastsætter nærmere regler om,

- 1) hvilke skattepligtige, der modtager en årsopgørelse uden at skulle udfylde et oplysningsskema, og
- 2) at visse skattepligtige, som ifølge lovgivningen forudsættes at indgive et udfyldt oplysningsskema, kan modtage en årsopgørelse uden at skulle udfylde et oplysningsskema.

**§ 8.** En skattepligtig, som er omfattet af § 7, stk. 1, kan senest den 1. maj i året efter indkomståret

meddele told- og skatteforvaltningen, at den pågældende for dette indkomstår ønsker at udfylde et oplysningsskema, jf. § 9.

#### *Skattepligtige, som skal udfylde et oplysningsskema*

**§ 9.** Skattepligtige, som ikke er omfattet af § 7, stk. 1 og 2, skal inden oplysningsfristens udløb til told- og skatteforvaltningen indgive et udfyldt oplysningsskema til brug for opgørelsen af den skattepligtige indkomst og ejendomsværdi m.v. for det afsluttede indkomstår. Told- og skatteforvaltningen udarbejder på baggrund af de afgivne oplysninger i oplysningsskemaet en årsopgørelse til den skattepligtige.

#### *Oplysningsfrister*

**§ 10.** Fysiske personer, der modtager en årsopgørelse efter § 7, stk. 1, skal give told- og skatteforvaltningen oplysninger som nævnt i § 2 senest den 1. maj. Fristen er dog den 1. juli, hvis én af følgende betingelser er opfyldt:

- 1) Den skattepligtige eller dennes ægtefælle modtager en årsopgørelse, men forudsættes ifølge lovgivningen at udfylde et oplysningsskema, jf. § 7, stk. 3, nr. 2.
- 2) Den skattepligtige giver told- og skatteforvaltningen meddelelse som nævnt i § 8.

**§ 11.** Fysiske personer, som er omfattet af § 9, samt skattepligtige, som er omfattet af § 7, men som er samlevende med en ægtefælle, som skal udfylde et oplysningsskema, skal give oplysninger som nævnt i § 2 senest den 1. juli i året efter indkomstårets udløb.

**§ 12.** Juridiske personer, bortset fra dødsboer omfattet af dødsboskatteloven, skal give told- og skatteforvaltningen oplysninger som nævnt i § 2 senest 6 måneder efter indkomstårets udløb. Udløber indkomståret i perioden fra og med den 1. februar til og med den 31. marts, skal oplysningerne gives senest den 1. september samme år.

**§ 13.** Udløber oplysningsfristen i §§ 10-12 en fredag, lørdag eller søndag, anses oplysningerne for rettidigt givet, hvis de modtages af told- og skatteforvaltningen senest den følgende mandag kl. 9.00.

**§ 14.** Told- og skatteforvaltningen kan efter den skattepligtiges anmodning forlænge oplysningsfristen for denne, hvis særlige forhold taler herfor.

*Stk. 2.* Skatteministeren eller den, som ministeren bemyndiger dertil, kan i særlige tilfælde forlænge oplysningsfristen i §§ 10-13.

#### *Låsning af felter i årsopgørelsen eller oplysningsskemaet (feltlåsning)*

**§ 15.** Skatteministeren kan fastsætte regler om, at nærmere angivne skattepligtige ikke kan ændre oplysninger om visse indkomster og fradrag, som indberetningspligtige efter skatteindberetningsloven har indberettet til told- og skatteforvaltningen.

*Stk. 2.* Har den skattepligtige indvendinger imod en oplysning i årsopgørelsen eller oplysningsskemaet omfattet af de regler, som ministeren har fastsat efter stk. 1, og har told- og skatteforvaltningen ikke inden oplysningsfristens udløb taget stilling til den skattepligtiges

indvendinger, anses forvaltningens behandling af sagen efter udløbet af oplysningsfristen som en behandling af en anmodning fra den skattepligtige om genoptagelse af ansættelsen efter skatteforvaltningslovens § 26, stk. 2. Skatteforvaltningslovens § 51 finder tilsvarende anvendelse.

## Kapitel 2

### Særlige oplysningspligter om pensionsordninger, gaver og skattearrangementer

#### *Pensionsordninger i udlandet*

**§ 16.** En forsikringstager m.v. skal afgive en erklæring til told- og skatteforvaltningen ved oprettelse af en pensionsordning omfattet af pensionsbeskatningslovens afsnit II A og anden livs- og pensionsforsikring hos forsikringsselskaber m.v. i udlandet ved udløbet af perioden som nævnt i pensionsbeskatningslovens § 15 D, stk. 1, eller ved indtræden af fuld skattepligt her til landet senest 1 år efter indtræden af fuld skattepligt, men dog inden udløbet af oplysningsfristen for det indkomstår, hvor den fulde skattepligt indtræder, jf. dog stk. 2 og 3. Erklæringen skal indeholde de oplysninger, der er nævnt i § 17.

*Stk. 2.* Erklæringspligten efter stk. 1 gælder ikke pensionsordninger godkendt efter pensionsbeskatningslovens §§ 15 C eller 15 D samt begravelsesforsikringer og lignende, der er baseret på, at afkastet stedse er negativt, og at et års indbetalinger anvendes til samme års udbetalinger. Stk. 1 og 1. pkt. finder tilsvarende anvendelse på den, der efter ejerens død i henhold til bestemmelserne i policen m.v. er berettiget til udbetaling af forsikringen.

*Stk. 3.* Stk. 1 finder kun anvendelse for fysiske eller juridiske personer, der er fuldt skattepligtige her til landet.

**§ 17.** For pensionsordninger som nævnt i § 16, stk. 1, skal ejeren afgive en erklæring til told- og skatteforvaltningen om pensionsordningen m.v. med oplysning om:

- 1) Ejers navn, adresse og personnummer (cpr-nummer). Har ejeren ikke cpr-nummer, men virksomhedsnummer (cvr-nummer), oplyses dette. Har ejeren heller ikke cvr-nummer, men stamnummer som erhvervsdrivende (SE-nummer), oplyses dette. Har ejeren hverken cpr-nummer, cvr-nummer eller SE-nummer, oplyses fødselsdatoen, når ejeren er en fysisk person. Tilsvarende skal oplysning gives om eventuelt andre forsikrede eller begunstigede efter policen.
- 2) Selskabets navn og adresse.
- 3) Oplysninger til identifikation af ordningen, herunder oplysning om ordningens art samt policens litra og nummer eller lignende identifikation og om ejeren er eneejer eller ejer af en andel af ordningen.
- 4) Størrelsen af de aftalte præmier eller bidrag, pensionsydelsen, indbetalingsperiodens længde og udbetalingstidspunktet.
- 5) Tidspunktet for oprettelse af ordningen eller indtræden af fuld skattepligt her til landet.

*Stk. 2.* Skatteministeren kan fastsætte nærmere regler om erklæringen efter stk. 1.

**§ 18.** Den erklæring, der er nævnt i § 17, skal, når den oprettede ordning ikke omfattes af pensionsbeskatningslovens § 53 A, stk. 4, og ordningen ikke er oprettet under omstændigheder som nævnt i pensionsbeskatningslovens § 53 B, stk. 2, være vedlagt følgende:

- 1) Fuldmagt fra forsikringstageren m.v. til told- og skatteforvaltningen til indseende i ordningen i det udenlandske selskab.

2) En eventuel erklæring fra det udenlandske selskab, hvori selskabet påtager sig hvert år af egen drift senest den 31. januar at sende følgende oplysninger vedrørende ordningen for det foregående kalenderår til told- og skatteforvaltningen:

- a) De oplysninger, der er nævnt i § 17, stk. 1, nr. 1 og 2, samt identifikation af ordningen.
- b) Ordningens indestående ved indkomstårets udgang.
- c) Årets udbetalinger fra ordningen.
- d) Årets afkast af ordningen opgjort efter pensionsafkastbeskatningslovens §§ 3-5, medmindre selskabet i stedet sender oplysning om årets skattepligtige afkast opgjort som forskellen mellem på den ene side forsikringens kapitalværdi ved årets udgang med tillæg af udbetalinger i årets løb og på den anden side forsikringens kapitalværdi ved årets begyndelse med tillæg af indbetalinger i årets løb, i hvilket tilfælde selskabet i stedet for oplysning om ordningens indestående ved indkomstårets udgang, jf. litra b, sender oplysning om kapitalværdien af ordningen ved indkomstårets udgang. Efter pensionsafkastbeskatningslovens § 4, stk. 1, 1. pkt., skal dog alene medregnes forskellen mellem værdien af forsikringens depot ved indkomstårets udgang korrigeret efter pensionsafkastbeskatningslovens § 4, stk. 3, og værdien af forsikringens depot ved indkomstårets begyndelse korrigeret efter pensionsafkastbeskatningslovens § 4, stk. 4.
- e) Oplysning om ordningens ophør eller overdragelse med angivelse af tidspunktet for dette.

*Stk. 2.* Skatteministeren kan fastsætte nærmere regler om afgivelse af oplysninger efter stk. 1.

**§ 19.** Medmindre ejeren inden udløbet af kalenderåret har indsendt en erklæring efter § 18, stk. 1, nr. 2, til told- og skatteforvaltningen, som dækker det pågældende kalenderår, skal ejeren inden udløbet af oplysningsfristen give told- og skatteforvaltningen oplysninger som nævnt i § 18, stk. 1, nr. 2, for det forudgående kalenderår, når ordningen er oprettet i et udenlandsk selskab.

**§ 20.** Indsender det udenlandske selskab ikke indberetning til told- og skatteforvaltningen rettidigt og med de krævede oplysninger som nævnt i § 18, stk. 1, nr. 2, kan told- og skatteforvaltningen pålægge den eller dem, der råder over ordningen i forhold til selskabet, at opsiges ordningen, medmindre ejeren har indsendt oplysningerne til told- og skatteforvaltningen inden udløbet af oplysningsfristen.

**§ 21.** §§ 16-20 finder tilsvarende anvendelse for pensionsordninger i udenlandske pensionskasser og pensionsfonde og hos andre, der udbetaler pensioner.

#### *Placering af pensionsmidler i særlige opsparingsordninger og deponering*

**§ 22.** Når en skattepligtig omfattes af pensionsafkastbeskatningslovens § 1, stk. 1 eller 3, anbringer opsparing i en af de opsparingsordninger, der er nævnt i pensionsbeskatningslovens §§ 11 A, 12, 12 A, 13, 15 A og 15 B, jf. § 11 A, i et kommanditselskab eller kommanditaktieselskab, skal den skattepligtige afgive dokumentation for ejerskabet udarbejdet af det pågældende kommanditselskab eller kommanditaktieselskab til pengeinstituttet.

*Stk. 2.* Værdipapirer, som midler i særskilte depoter tilknyttet en pensionsordning omfattes af pensionsbeskatningsloven er anbragt i, og som ikke er registreret i en værdipapircentral, skal deponeres i et pengeinstitut. Deponering i udlandet skal ske i et udenlandsk pengeinstitut eller hos udstederen af værdipapiret.

*Stk. 3.* Betingelsen i stk. 2 skal kun opfyldes af fysiske personer, der er skattepligtige af

udbetalinger fra pensionsordningen eller af afkastet efter enten pensionsbeskatningsloven eller pensionsafkastbeskatningsloven.

*Gaver over et grundbeløb på 58.700 kr. (2010-niveau) til ikke fuldt skattepligtige i udlandet*

**§ 23.** Fysiske og juridiske personer, der er fuldt skattepligtige her til landet, og som yder en gave til en værdi over et grundbeløb på 58.700 kr. (2010-niveau) til en person, der ikke er fuldt skattepligtig her til landet, skal ved gavegivelsen oplyse told- og skatteforvaltningen om gavemodtagerens identitet, jf. stk. 2, om eventuelt slægtskabsforhold mellem giver og modtager samt om gavens størrelse. Det gælder dog ikke, hvis der er sket gaveanmeldelse til told- og skatteforvaltningen efter boafgiftslovens § 26, eller gavegiver er fritaget for anmeldelsespligten efter regler fastsat af skatteministeren efter stk. 4.

*Stk. 2.* Anmeldelsen efter stk. 1 skal indeholde oplysninger om modtagerens navn, adresse og personnummer (cpr-nummer). Har modtageren ikke cpr-nummer, men virksomhedsnummer (cvr-nummer), oplyses dette. Har modtageren heller ikke cvr-nummer, men stamnummer som erhvervsdrivende (SE-nummer), oplyses dette. Har modtageren hverken cpr-nummer, cvr-nummer eller SE-nummer, oplyses fødselsdatoen, når modtageren er en fysisk person, og et eventuelt skatteidentifikationsnummer (TIN-nummer) i hjemlandet.

*Stk. 3.* Grundbeløbet i stk. 1 reguleres efter personskattelovens § 20.

*Stk. 4.* Skatteministeren kan efter omstændighederne fritage persongrupper for anmeldelsespligten.

#### *Udbyder af skattearrangementer*

**§ 24.** Den, der som udbyder eller formidler erhvervsmæssigt har bistået en skattepligtig med anskaffelse af formuegoder eller finansielle instrumenter og hel eller delvis finansiering heraf (skattearrangement), har, når formålet hermed fortrinsvis er at nedbringe eller udskyde skattebyrden, pligt til over for told- og skatteforvaltningen at dokumentere realiteten i de nævnte dispositioner og af de aktiver og passiver m.v., der indgår heri. Udbyderen eller formidleren hæfter solidarisk med den skattepligtige for den eventuelle forhøjelse af den skattepligtiges indkomstskat, der fremkommer som følge af, at de nævnte dispositioner ikke anerkendes som reelle.

*Stk. 2.* Told- og skatteforvaltningen afgør, om der foreligger et skattearrangement som nævnt i stk. 1, 1. pkt.

*Stk. 3.* Tilsidesættes et skattearrangement som nævnt i stk. 1, 1. pkt., kan udbyderen respektive formidleren påklage dette forhold i skatteansættelsen efter de almindelige klageregler i skatteforvaltningsloven. Skatteforvaltningslovens § 51 finder tilsvarende anvendelse over for udbyderen eller formidleren.

### **Kapitel 3**

#### **Særlige oplysningspligter for erhvervsdrivende**

##### *Ejer- og medlemsfortegnelse i selskaber m.v.*

**§ 25.** Selskaber m.v. omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2-6, skal føre en fortegnelse over samtlige ejere og medlemmer, jf. dog § 28, stk. 1. Nye ejere og nye medlemmer skal senest 2 uger efter henholdsvis ejerskabets og medlemskabets opståen skriftligt underrette selskabet m.v. om



deres identitet.

*Stk. 2.* Kommanditselskaber omfattet af § 2, stk. 2, i lov om visse erhvervsdrivende virksomheder skal føre en fortegnelse over alle komplementarer og kommanditister i kommanditselskabet, jf. dog § 28, stk. 1. Nye deltagere skal senest 2 uger efter ejerskabets opståen skriftligt underrette selskabet om deres identitet.

*Stk. 3.* Trustees og administratorer af truste og andre lignende retlige arrangementer skal være i besiddelse af identifikationsoplysninger om andre trustees og administratorer og stiftere samt identifikationsoplysninger om modtagere og mulige modtagere af uddelinger fra trusten m.v. 1. pkt. finder ikke anvendelse, for så vidt angår mulige modtagere af uddelinger til almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål. 1. pkt. finder kun anvendelse, når trustee eller administrator er bosiddende eller hjemmehørende i Danmark, eller virksomheden udøves fra et fast driftssted i Danmark.

**§ 26.** Identifikationsoplysningerne efter § 25 skal omfatte fuldt navn, adresse, hjemland og personnummer (cpr-nummer). Har den person, hvormed der skal foreligge identifikationsoplysninger, ikke cpr-nummer, men virksomhedsnummer (cvr-nummer), oplyses dette. Har personen heller ikke cvr-nummer, men stamnummer som erhvervsdrivende (SE-nummer), oplyses dette. Har personen hverken cpr-nummer, cvr-nummer eller SE-nummer, oplyses fødselsdatoen, når den pågældende er en fysisk person, og et eventuelt skatteidentifikationsnummer (TIN-nummer) i hjemlandet.

**§ 27.** Oplysningerne som nævnt i §§ 25 og 26 skal opbevares i mindst 5 år fra udgangen af det indkomstår, oplysningerne vedrører, jf. dog § 28, stk. 1.

**§ 28.** I det omfang et selskab omfattet af § 25, stk. 1 eller 2, har registreret oplysningerne i Det Offentlige Ejerregister, jf. selskabslovens § 58 sammenholdt med § 15 f i lov om visse erhvervsdrivende virksomheder, kan selskabet efter de nævnte bestemmelser undlade at føre en fortegnelse over ejerne og medlemmerne. Selskabet skal dog føre en fortegnelse over ejere og medlemmer, som besidder under 5 pct. af selskabskapitalen eller råder over mindre end 5 pct. af den samlede stemmeværdi i selskabet.

*Stk. 2.* Selskaber omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2, skal vedlægge oplysningsskemaet oplysninger som nævnt i § 26 om dem, der i indkomståret har besiddet mindst 5 pct. af selskabskapitalen eller har rådet over mindst 5 pct. af den samlede stemmeværdi i selskabet.

### *Regnskabsføring i fremmed valuta*

**§ 29.** Den regnskabsføring, der skal lægges til grund for en skattemæssig opgørelse, kan foretages i fremmed valuta efter reglerne i bogføringsloven og årsregnskabsloven.

*Stk. 2.* Pligtmæssige meddelelser til danske skattemyndigheder skal foretages i dansk mønt. Skatteministeren kan fastsætte særlige regler for omregning mellem et regnskab i fremmed valuta og pligtmæssige oplysninger i dansk mønt.

**§ 30.** Uanset § 29, stk. 1, og bestemmelser udstedt efter § 29, stk. 2, 2. pkt., kan skattepligtige som nævnt i § 32, stk. 1, og som skal indgive et skattemæssigt årsregnskab til told- og skatteforvaltningen, udarbejde årsregnskabet i én fremmed valuta og omregne resultatet til dansk mønt, jf. § 32. Opgørelser m.v. af betydning for skatteansættelsen foretages i den valgte fremmede

valuta inden omregningen af resultatet til dansk mønt. Det er en betingelse, at den skattepligtige inden begyndelsen af det første indkomstår, for hvilket der vælges en anden valuta end dansk mønt, har indgivet meddelelse til told- og skatteforvaltningen om, hvilken valuta der ønskes anvendt, og om, hvilken centralbanks kurs der ønskes anvendt ved omregningen af resultatet, jf. § 32, stk. 2. Tilsvarende kan nystiftede selskaber i forbindelse med stiftelsen af selskabet give told- og skatteforvaltningen meddelelse efter 3. pkt. om, hvilken valuta m.v., der ønskes anvendt. Told- og skatteforvaltningen kan i særlige tilfælde dispensere fra fristen i 3. og 4. pkt.

*Stk. 2.* Den skattepligtige skal bogføre i den pågældende valuta eller sørge for, at bogføringen indeholder oplysninger, som til enhver tid gør det muligt at omregne til den pågældende valuta. En skattepligtig, der aflægger årsrapport efter International Accounting Standards (IAS) eller International Financial Reporting Standards (IFRS), kan alene vælge at udarbejde et skattemæssigt årsregnskab, som skal indgives til told- og skatteforvaltningen, i sin funktionelle valuta eller dansk mønt.

**§ 31.** Den skattepligtige kan for et efterfølgende indkomstår vælge, at et skattemæssigt årsregnskab, som skal indgives til told- og skatteforvaltningen, skal udarbejdes i anden valuta end den, der tidligere er valgt, hvis ændringen er begrundet i virksomhedens eller koncernens forhold. Det er en betingelse, at den skattepligtige inden begyndelsen af det indkomstår, for hvilket der ønskes anvendt en anden valuta end den, der tidligere er valgt, har indgivet meddelelse til told- og skatteforvaltningen om, hvilken ny valuta der ønskes anvendt, og om, hvilken centralbanks kurs der ønskes anvendt ved omregningen af resultatet, jf. § 32, stk. 2. Det er endvidere en betingelse, at der er opnået tilladelse hertil fra told- og skatteforvaltningen. Told- og skatteforvaltningen kan i særlige tilfælde dispensere fra fristen i 2. pkt.

**§ 32.** Følgende skattepligtige har adgang til omregning som nævnt i § 30, stk. 1:

- 1) Juridiske personer omfattet af selskabsskattelovens § 1 eller § 2, stk. 1, litra a eller b.
- 2) Juridiske personer omfattet af fondsbeskatningslovens § 1.
- 3) Fysiske personer omfattet af kildeskattelovens § 1 eller § 2, stk. 1, nr. 4 eller 5, og dødsboer omfattet af dødsboskatteloven, dog alle alene for så vidt angår opgørelsen af indkomst fra selvstændig erhvervsmæssig virksomhed.

*Stk. 2.* Omregningen af resultatet til dansk mønt, jf. § 30, stk. 1, 1. pkt., skal ske til en gennemsnitskurs for indkomståret. Ved omregning af resultatet skal der anvendes en af en centralbank fastsat valutakurs. Valget af, hvilken centralbanks valutakurs der ønskes anvendt ved omregningen af resultatet, skal anmeldes i forbindelse med meddelelsen til told- og skatteforvaltningen efter § 30, stk. 1, 3. pkt., eller § 31, stk. 1, 2. pkt. Den skattepligtige kan for efterfølgende indkomstår vælge en anden centralbanks valutakurs end den, der er valgt efter 2. pkt. Det er en betingelse, at der er indgivet meddelelse herom til told- og skatteforvaltningen inden indkomstårets begyndelse. Ved omregning af indkomstårets transaktioner anvendes den efter 2. pkt. valgte centralbanks valutakurser. Hvis denne centralbank ikke offentliggør valutakurser på den valuta, som transaktionen er foretaget i, kan der anvendes en valutakurs fastsat af en anden centralbank. Udarbejder den skattepligtige et skattemæssigt årsregnskab, som skal indgives til told- og skatteforvaltningen, i fremmed valuta, skal den skattepligtige tillige omregne uudnyttede tab omfattet af aktieavancebeskatningslovens § 9 og 13 A, ejendomsavancebeskatningslovens § 6 og kursgevinstlovens §§ 31, 31 A og 32 efter 1.-7. pkt.

**§ 33.** Overgår en skattepligtig fra at udarbejde et skattemæssigt årsregnskab til told- og

skatteforvaltningen i overensstemmelse med § 29, stk. 1, til at udarbejde et årsregnskab til forvaltningen i en ny valuta, skal der foretages en opgørelse i den valgte valuta af samtlige anskaffelsessummer, afskrivningsgrundlag, foretagne afskrivninger og øvrige elementer, som indgår i indkomstopgørelsen. Opgørelsen foretages ved omregning af de hidtidige anskaffelsessummer m.v. med valutakursen pr. skæringstidspunktet for indgangen til det første indkomstår, hvori den nye valuta anvendes. Ved omregning pr. skæringstidspunktet anvendes den efter § 32, stk. 2, 2. pkt., valgte centralbanks valutakurser. Hvis denne centralbank ikke offentliggør valutakurser på den valuta, som transaktionen er foretaget i, kan der anvendes en valutakurs fastsat af en anden centralbank.

**§ 34.** Medfører en virksomhedsomdannelse omfattet af lov om skattefri virksomhedsomdannelse, en ændring af skattemæssig kvalifikation efter selskabsskattelovens §§ 2 A eller 2 C eller en fusion, en spaltning eller en tilførsel af aktiver omfattet af fusionsskatteloven eller selskabsskattelovens § 8 A overgang til en ny valuta, sker omregningen af anskaffelsessummer, afskrivningsgrundlag, foretagne afskrivninger samt øvrige elementer, som indgår i indkomstopgørelsen, jf. § 33, pr. fusionens m.v. vedtagelsestidspunkt. Hvis virksomhedsomdannelsen, fusionen, spaltningen eller tilførslen af aktiver gennemføres med tilbagevirkende kraft, sker omregningen efter 1. pkt. alene for de aktiver og passiver, der er i behold på vedtagelsestidspunktet, mens omregningen efter 1. pkt. for aktiver og passiver, der er afstået i perioden mellem virkningstidspunktet og vedtagelsestidspunktet, sker til valutakursen pr. afståelsestidspunktet.

**§ 35.** Hvis en skattepligtig som nævnt i § 32, stk. 1, nr. 3, deltager i en virksomhed, kan den skattepligtige ved anvendelsen af bestemmelserne i §§ 30-34 behandle virksomheden uafhængigt af sin øvrige erhvervsvirksomhed, hvis

- 1) mindst én af deltagerne hæfter personligt for virksomhedens forpligtelser,
- 2) den skattepligtige ikke har bestemmende indflydelse på virksomheden, og
- 3) virksomheden aflægger regnskab i en fremmed valuta. Den skattepligtige kan for hver enkelt virksomhed alene vælge, at omregningen m.v. skal ske fra den valuta, som den pågældende virksomhed aflægger regnskab i.

*Stk. 2.* Stk. 1 finder anvendelse, uanset at den skattepligtige til told- og skatteforvaltningen indgiver et skattemæssigt årsregnskab, som er udarbejdet i dansk mønt. Det er en betingelse for anvendelsen af stk. 1, at den skattepligtige i forbindelse med meddelelsen til told- og skatteforvaltningen efter § 30, stk. 1, 3. pkt., eller § 31, 2. pkt., ligeledes indgiver meddelelse om, for hvilke af den skattepligtiges virksomheder stk. 1 ønskes anvendt. Hvis den skattepligtige erhverver andel i en virksomhed omfattet af stk. 1 i løbet af indkomståret, kan stk. 1 alene finde anvendelse for denne virksomhed, hvis den skattepligtige senest 14 dage efter erhvervelsen indgiver meddelelse til told- og skatteforvaltningen om, at den skattepligtige for den pågældende virksomhed ønsker at anvende stk. 1. Told- og skatteforvaltningen kan i særlige tilfælde dispensere fra fristen i 3. pkt.

**§ 36.** Hvis en skattepligtig som nævnt i § 32, stk. 1, nr. 3, der udarbejder skattemæssigt årsregnskab i en fremmed valuta efter reglerne i §§ 30-34, deltager i en virksomhed, kan den skattepligtige undlade at anvende bestemmelserne i §§ 30-34 på denne virksomhed, således at virksomheden behandles uafhængigt af den skattepligtiges øvrige erhvervsvirksomhed, hvis

- 1) mindst én af deltagerne hæfter personligt for virksomhedens forpligtelser,
- 2) den skattepligtige ikke har bestemmende indflydelse på virksomheden, og

3) virksomheden aflægger regnskab i dansk mønt.

*Stk. 2.* Det er en betingelse for anvendelsen af stk. 1, at den skattepligtige i forbindelse med meddelelsen til told- og skatteforvaltningen efter § 30, stk. 1, 3. pkt., eller § 31, 2. pkt., ligeledes indgiver meddelelse om, for hvilke af den skattepligtiges virksomheder stk. 1 ønskes anvendt. Hvis den skattepligtige erhverver andel i en virksomhed omfattet af stk. 1 i løbet af indkomståret, kan stk. 1 alene finde anvendelse for denne virksomhed, hvis den skattepligtige senest 14 dage efter erhvervelsen indgiver meddelelse til told- og skatteforvaltningen om, at den skattepligtige for den pågældende virksomhed ønsker at anvende stk. 1. Told- og skatteforvaltningen kan i særlige tilfælde dispensere fra fristen i 2. pkt.

**§ 37.** Bestemmende indflydelse, jf. § 35, stk. 1, nr. 2, og § 36, stk. 1, nr. 2, kan foreligge på grund af vedtægtsbestemmelse, aftale, fælles ledelse eller anden form for ejerskab. Der foreligger bestemmende indflydelse, såfremt den skattepligtiges ejerandel direkte eller indirekte udgør mere end 50 pct., eller den skattepligtige råder over mere end 50 pct. af stemmerne i virksomheden. Ved bedømmelsen af, om den skattepligtige anses for at have bestemmende indflydelse på virksomheden, medregnes ejerandele, som ejes af selskaber, som den skattepligtige har bestemmende indflydelse på, jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2, og af den skattepligtiges nærtstående, jf. ligningslovens § 16 H, stk. 6, 3. og 4. pkt., eller af fonde eller truster stiftet af den skattepligtige selv eller af selskaber, som den skattepligtige har bestemmende indflydelse på, jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2, den skattepligtiges nærtstående m.v. eller af fonde eller truster stiftet af disse.

## Kapitel 4

### Transfer pricing

#### *Oplysningspligter og skriftlig dokumentation*

**§ 38.** Skattepligtige omfattet af stk. 2 (oplysningspligtige) skal i oplysningskemaet give told- og skatteforvaltningen oplysninger om art og omfang af handelsmæssige eller økonomiske transaktioner med de parter, der er nævnt i stk. 2 (kontrollerede transaktioner). § 2, stk. 4, finder tilsvarende anvendelse.

*Stk. 2.* Oplysningspligten påhviler skattepligtige,

- 1) hvorover fysiske eller juridiske personer udøver en bestemmende indflydelse,
- 2) der udøver en bestemmende indflydelse over juridiske personer,
- 3) der er koncernforbundet med en juridisk person,
- 4) der har et fast driftssted beliggende i udlandet,
- 5) der er en udenlandsk fysisk eller juridisk person med et fast driftssted i Danmark, eller
- 6) der er en udenlandsk fysisk eller juridisk person med kulbrintetilknyttet virksomhed omfattet af kulbrinteskattelovens § 21, stk. 1 eller 4.

*Stk. 3.* Med juridiske personer i stk. 2, nr. 1, og stk. 5, sidestilles selskaber og foreninger m.v., der efter danske skatteregler ikke udgør et selvstændigt skattesubjekt, men hvis forhold er reguleret af selskabsretlige regler, en selskabsaftale eller en foreningsvedtægt. § 2, stk. 4, finder tilsvarende anvendelse.

*Stk. 4.* Ved bestemmende indflydelse forstås ejerskab eller rådighed over stemmerettigheder, således at der direkte eller indirekte ejes mere end 50 pct. af aktiekapitalen eller rådes over mere end 50 pct. af stemmerne. Ved bedømmelsen af, om den skattepligtige anses for at have

bestemmende indflydelse på en juridisk person, eller om der udøves en bestemmende indflydelse over den skattepligtige af en juridisk eller fysisk person, medregnes aktier og stemmerettigheder, som indehaves af koncernforbundne selskaber, jf. stk. 5, af personlige aktionærer og deres nærtstående, jf. ligningslovens § 16 H, stk. 6, eller af fonde eller truster stiftet af moderselskabet selv eller af de nævnte koncernforbundne selskaber, nærtstående m.v. eller af fonde eller truster stiftet af disse. Tilsvarende medregnes ejerandele og stemmerettigheder, som indehaves af andre selskabsdeltagere, med hvem selskabsdeltageren har en aftale om udøvelse af fælles bestemmende indflydelse. Tilsvarende medregnes ejerandele og stemmerettigheder, som indehaves af en person omfattet af kildeskattelovens § 1 eller et dødsbo omfattet af dødsboskattelovens § 1, stk. 2, i fællesskab med nærtstående eller i fællesskab med en fond eller trust stiftet af den skattepligtige eller dennes nærtstående eller fonde eller truster stiftet af disse. Som nærtstående anses den skattepligtiges ægtefælle, forældre og bedsteforældre samt børn og børnebørn og disses ægtefæller eller dødsboer efter de nævnte personer. Stedbarns- og adoptivforhold sidestilles med oprindeligt slægtskabsforhold.

*Stk. 5.* Ved koncernforbundne juridiske personer forstås juridiske personer, hvor samme kreds af selskabsdeltagere har bestemmende indflydelse, eller hvor der er fælles ledelse.

*Stk. 6.* En juridisk eller fysisk person anses for udenlandsk, hvis personen er hjemmehørende på Færøerne, i Grønland eller i en fremmed jurisdiktion, herunder efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

**§ 39.** De oplysningspligtige skal udfærdige og opbevare skriftlig dokumentation for, hvorledes priser og vilkår er fastsat for de kontrollerede transaktioner, jf. dog § 40, stk. 1. Den skriftlige dokumentation skal på told- og skatteforvaltningens begæring forelægges denne og skal være af en sådan art, at den kan danne grundlag for en vurdering af, om priser og vilkår er fastsat i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter. Skriftlig dokumentation i form af databaseundersøgelser skal alene udarbejdes, såfremt told- og skatteforvaltningen anmoder herom, og med en frist på minimum 60 dage. Der skal ikke udarbejdes skriftlig dokumentation for kontrollerede transaktioner, der i omfang og hyppighed er uvæsentlige.

*Stk. 2.* Told- og skatteforvaltningen fastsætter regler for indholdet af den skriftlige dokumentation som nævnt i stk. 1. De fastsatte regler skal godkendes af Skatterådet.

**§ 40.** Skattepligtige, der alene eller sammen med koncernforbundne virksomheder, jf. stk. 2, har under 250 beskæftigede og enten har en årlig samlet balance på under 125 mio. kr. eller en årlig omsætning på under 250 mio. kr., skal, idet § 39, stk. 1, 2.-4. pkt., og stk. 2, finder tilsvarende anvendelse, alene udfærdige og opbevare skriftlig dokumentation for, hvorledes priser og vilkår er fastsat for

- 1) kontrollerede transaktioner med fysiske og juridiske personer, der er hjemmehørende i en fremmed stat, der ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark, og som samtidig ikke er medlem af EU eller EØS,
- 2) kontrollerede transaktioner med et fast driftssted, der er beliggende i en fremmed stat, der ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark, og som samtidig ikke er medlem af EU eller EØS, og
- 3) kontrollerede transaktioner med et fast driftssted, der er beliggende i Danmark, forudsat at den skattepligtige, jf. § 38, stk. 2, nr. 4, er hjemmehørende i en fremmed stat, der ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark, og som samtidig ikke er medlem af EU eller

EØS.

*Stk. 2.* Ved opgørelsen af størrelsesgrænserne i stk. 1 medregnes juridiske personer, der er koncernforbundne med den skattepligtige, jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2. Ved opgørelse af den samlede balance bortses dog fra gæld og fordringer mellem den skattepligtige og koncernforbundne juridiske personer samt kapitalandele i koncernforbundne juridiske personer ejet af den skattepligtige og omvendt. Ved opgørelse af omsætningsgrænsen bortses fra omsætning mellem den skattepligtige og koncernforbundne juridiske personer.

### *Revisorerklæring*

**§ 41.** Told- og skatteforvaltningen kan pålægge virksomheder omfattet af § 38 eller § 40, stk. 1, at indsende en erklæring som nævnt i revisorlovens § 1, stk. 2, om dokumentationen som nævnt i § 39, stk. 1, 2. pkt. Det er en betingelse for erklæringspålægget, at virksomheden har haft kontrollerede transaktioner med fysiske eller juridiske personer i lande uden for EU eller EØS, med hvilke Danmark ikke har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst, eller at virksomheden ifølge virksomhedens årsrapporter har haft gennemsnitligt driftsmæssigt underskud i 4 på hinanden følgende indkomstår, hvoraf det seneste er det indkomstår, for hvilket erklæringspålægget gives, målt som resultat af primær drift før finansiering, ekstraordinære poster og skat. Dog anvendes for forsikringsvirksomheder forsikringsteknisk resultat som driftsresultatmål. For øvrige finansielle virksomheder anvendes resultat før skat som driftsresultatmål. Det er endvidere en betingelse, at det for kontrollen af virksomhedens skattemæssige forhold er hensigtsmæssigt og relevant for told- og skatteforvaltningen at indhente erklæringen.

*Stk. 2.* Fristen for indsendelse af erklæringen som nævnt i stk. 1 er mindst 90 dage regnet fra pålæggets datering. Pålægget kan tidligst gives 7 dage efter modtagelsen af dokumentationen efter § 39, stk. 1, 2. pkt.

*Stk. 3.* Told- og skatteforvaltningens afgørelse om indhentelse af en revisorerklæring kan ikke påklages til anden administrativ myndighed. Dog kan afgørelsen påklages til Landsskatteretten, hvis told- og skatteforvaltningen henlægger sagen uden at gennemføre en ændring af virksomhedens oplysningspligtige indkomst foretaget på baggrund af den indkaldte dokumentation, eller hvis forvaltningen gennemfører en nedsættelse af den oplysningspligtige indkomst foretaget på baggrund af den indkaldte dokumentation. Klagefristen er i de tilfælde 3 måneder regnet fra told- og skatteforvaltningens underretning til virksomheden om henlæggelsen eller nedsættelsen. Endvidere kan afgørelsen prøves i forbindelse med en klage over en ændring af virksomhedens oplysningspligtige indkomst foretaget på baggrund af den indkaldte dokumentation. Ved klage efter 2. og 4. pkt. finder skatteforvaltningslovens § 35 a, stk. 3 og 5, og §§ 35 c-35 e og 35 g tilsvarende anvendelse.

*Stk. 4.* Told- og skatteforvaltningen kan fastsætte nærmere regler om erklæringens indhold og afgivelse samt fristen for indsendelse af erklæringen.

### *Skønsmæssig ansættelse*

**§ 42.** Såfremt den skattepligtige ikke har udarbejdet dokumentation, for så vidt angår de kontrollerede transaktioner efter § 39, stk. 1, eller § 40 eller indsendt erklæring efter § 41, kan told- og skatteforvaltningen foretage en skønsmæssig ansættelse i overensstemmelse med ligningslovens § 2, stk. 1.

*Land for land-rapport*

**§ 43.** Ved følgende begreber i §§ 44-46 forstås:

- 1) **Koncern:** En gruppe af virksomheder, der er forbundet med hinanden gennem ejerskab eller kontrol, således at de skal udarbejde et konsolideret koncernregnskab efter de årsregnskabsregler, der anvendes af koncernen, eller skulle have udarbejdet et sådant, hvis et eller flere af selskaberne var børsnoterede.
- 2) **Multinational koncern:** En koncern, der har koncernselskaber i mere end én skattejurisdiktion.
- 3) **Koncernselskab:**
  - a) Enhver virksomhed i den multinationale koncern, som optræder som en separat enhed i det konsoliderede koncernregnskab eller ville have optrådt sådan, hvis koncernen skulle have udarbejdet et konsolideret koncernregnskab, hvis et eller flere af selskaberne var børsnoterede.
  - b) Enhver virksomhed, der er undladt i det konsoliderede koncernregnskab alene på grund af virksomhedens størrelse eller uvæsentlighed.
  - c) Ethvert fast driftssted af en virksomhed omfattet af litra a eller b, hvis der udarbejdes et separat regnskab for det faste driftssted af hensyn til aflæggelse af årsregnskab eller af skatteregnskab, eller af eksterne tilsynsformål eller koncerninterne managementkontrolformål.
- 4) **Ultimativt moderselskab:** Et koncernselskab, der i en multinational koncern, opfylder følgende kriterier:
  - a) Det har direkte eller indirekte tilstrækkelig indflydelse over et eller flere andre koncernselskaber i den multinationale koncern, hvorved selskabet er forpligtet til at udarbejde et konsolideret koncernregnskab efter de regler, der gælder, hvor det er skattemæssigt hjemmehørende, eller skulle have udarbejdet et sådant, hvis det var børsnoteret, og
  - b) der ikke er et andet koncernselskab i den multinationale koncern, som direkte eller indirekte har tilstrækkelig indflydelse over selskabet nævnt i litra a.
- 5) **Omsætning:** Indtægter, der opstår i forbindelse med en virksomheds ordinære drift, herunder varesalg, levering af tjenesteydelser, honorarer, renter, udbytte og royalties.
- 6) **Stedfortrædende moderselskab:** Et koncernselskab, der i overensstemmelse med § 44, stk. 3, er udpeget til at indgive land for land-rapporten i det land, hvor det er skattemæssigt hjemmehørende, når en eller flere af betingelserne i § 44, stk. 2, nr. 2, er opfyldt.
- 7) **Aftale mellem de kompetente myndigheder:** En international aftale mellem de kompetente skattemyndigheder i de relevante jurisdiktioner, som kræver automatisk udveksling af land for land rapporter mellem landene.
- 8) **International aftale om udveksling af skatteoplysninger:** Enhver dobbeltbeskatningsoverenskomst, anden international overenskomst eller konvention eller administrativt indgået aftale om bistand i skattesager, der medfører, at der mellem Danmark og en eller flere jurisdiktioner kan udveksles skatteoplysninger, herunder automatisk udveksling af oplysninger.
- 9) **Systematisk fejl vedrørende en jurisdiktion:** Når der eksisterer en aftale mellem de kompetente myndigheder i Danmark og den pågældende jurisdiktion, men jurisdiktionen har suspenderet den automatiske udveksling af andre grunde end dem, der er fastsat i aftalen mellem de kompetente myndigheder, eller på anden måde gentagne gange har undladt automatisk at udveksle land for land-rapporter med Danmark i tilfælde, hvor den multinationale koncern har koncernselskaber i Danmark.

**§ 44.** Enhver multinational koncerns ultimative moderselskab, som er skattemæssigt

hjemmehørende i Danmark efter selskabsskattelovens § 1 eller fondsbeskatningslovens § 1, skal til told- og skatteforvaltningen indgive en land for land-rapport for et indkomstår, hvis koncernen har en konsolideret omsætning på mindst 5,6 mia. kr. i regnskabsåret forud for det indkomstår, der skal rapporteres for. Land for land-rapporten skal indgives senest 12 måneder efter den sidste dag i det indkomstår, som land for land-rapporten skal indgives for.

*Stk. 2.* Et koncernselskab, som ikke er det ultimative moderselskab, skal indgive land for land-rapporten i overensstemmelse med stk. 1, hvis følgende betingelser er opfyldt:

- 1) Koncernselskabet er skattemæssigt hjemmehørende i Danmark efter selskabsskattelovens § 1, og
- 2) en eller flere af følgende betingelser er opfyldt:
  - a) Koncernens ultimative moderselskab er ikke forpligtet til at indgive land for land-rapporten i det land, hvor det er hjemmehørende,
  - b) der sker ikke automatisk udveksling af land for land-rapporterne som følge af, at der ikke eksisterer en aftale mellem de kompetente myndigheder i Danmark og den jurisdiktion, hvor det ultimative moderselskab er hjemmehørende, selv om der er en international aftale om udveksling af skatteoplysninger, eller
  - c) der er en systematisk fejl vedrørende den jurisdiktion, hvor det ultimative moderselskab har skattemæssigt hjemsted, og told- og skatteforvaltningen har meddelt dette til koncernselskabet omfattet af nr. 1.

*Stk. 3.* Hvis en eller flere af betingelserne i stk. 2, nr. 2, er opfyldt, og der er mere end et dansk koncernselskab, jf. stk. 2, nr. 1, skal koncernselskaberne udvælge et af koncernselskaberne som ansvarlig for indgivelse af land for land-rapporten til told- og skatteforvaltningen i overensstemmelse med stk. 1. Udvælgelsen skal meddeles til told- og skatteforvaltningen, jf. § 46, 1. pkt.

**§ 45.** Et koncernselskab er ikke forpligtet til at indgive land for land rapport til told- og skatteforvaltningen, selv om en eller flere af betingelserne i § 44, stk. 2, nr. 2, er opfyldt, hvis den multinationale koncern indgiver en land for land-rapport for det pågældende indkomstår gennem et stedfortrædende moderselskab til den skattemyndighed, hvor det stedfortrædende moderselskab er skattemæssigt hjemmehørende, og følgende betingelser er opfyldt:

- 1) Den jurisdiktion, hvor det stedfortrædende moderselskab er skattemæssigt hjemmehørende, kræver indgivelse af land for land-rapportering.
- 2) Den jurisdiktion, hvor det stedfortrædende moderselskab er skattemæssigt hjemmehørende, har en international aftale om udveksling af oplysninger med Danmark, og der sker automatisk udveksling af land for land-rapporter i henhold til en aftale mellem de kompetente myndigheder
- 3) Der ikke er en systematisk fejl vedrørende den jurisdiktion, hvor det stedfortrædende moderselskab er skattemæssigt hjemmehørende, eller told- og skatteforvaltningen har undladt at meddele en systematisk fejl til koncernselskabet.
- 4) Den jurisdiktion, hvor det stedfortrædende moderselskab er skattemæssigt hjemmehørende, har modtaget en meddelelse, jf. § 46, 1. pkt., fra et koncernselskab, som er skattemæssigt hjemmehørende i samme jurisdiktion som det stedfortrædende moderselskab, om at koncernselskabet skal betragtes som det stedfortrædende moderselskab.
- 5) En meddelelse er blevet givet til told- og skatteforvaltningen, jf. § 46, 2. pkt.

**§ 46.** Et ultimativt moderselskab, jf. § 44, stk. 1, eller et dansk stedfortrædende moderselskab, jf. § 44 stk. 2, i en multinational koncern skal senest inden udgangen af det indkomstår, for hvilket land for land-rapporteringen skal indgives, meddele told- og skatteforvaltningen, at det er forpligtet



til at indgive rapporten. Er koncernselskabet i en multinational koncern ikke det ultimative moderselskab eller det stedfortrædende moderselskab, skal koncernselskabet senest inden udgangen af det indkomstår for hvilket land for land-rapporteringen skal indgives, meddele til told- og skatteforvaltningen, hvilket koncernselskab, som er forpligtet til at indgive land for land-rapporten, og hvor dette koncernselskab er skattemæssigt hjemmehørende.

§ 47. Skatteministeren kan fastsætte nærmere regler om land for land-rapporten.

## Afsnit II

### Kapitel 5

#### Kontrolbeføjelser over for den skattepligtige

##### *Kontrolbeføjelser over for erhvervsdrivende*

§ 48. Enhver erhvervsdrivende, der fører regnskab, har, hvad enten den pågældende ifølge lovgivningen er regnskabspligtig eller ej, pligt til efter anmodning fra told- og skatteforvaltningen at indsende sit regnskabsmateriale med bilag for såvel tidligere som for det løbende regnskabsår og andre dokumenter, der kan have betydning for kontrollen af den pågældendes skatteansættelser, herunder for afgørelsen af skattepligt her til landet. Indsendelsespligten omfatter også regnskabsmateriale m.v. vedrørende den skattepligtiges virksomhed i udlandet, på Færøerne, i Grønland eller en fremmed jurisdiktion.

*Stk. 2.* Beror regnskabsmaterialet m.v. hos tredjemand, skal denne, selv om den pågældende har tilbageholdsret herover, efter anmodning udlevere materialet til told- og skatteforvaltningen, som sørger for, at materialet leveres tilbage til den pågældende.

*Stk. 3.* Hvis en anmodning efter stk. 1 ikke efterkommes, finder § 70 tilsvarende anvendelse.

§ 49. Told- og skatteforvaltningen har, hvis det skønnes nødvendigt, til enhver tid mod behørig legitimation uden retskendelse adgang til den erhvervsdrivendes virksomheds lokaler samt arbejdssteder uden for den erhvervsdrivendes lokaler, herunder transportmidler, der anvendes erhvervsmæssigt, for at gennemgå regnskabsmateriale med bilag og andre dokumenter, der kan have betydning for kontrollen af den pågældendes skatteansættelser. I det omfang de nævnte regnskabsoplysninger m.v. er registreret elektronisk, omfatter told- og skatteforvaltningens adgang også en elektronisk adgang hertil. Efter samme regler som nævnt i 1. pkt. har told- og skatteforvaltningen adgang til at foretage opgørelse af kassebeholdninger, kasseterminaler og lignende samt foretage opgørelse og vurdering af lagerbeholdninger, besætning, inventar, maskiner og andet driftsmateriel.

*Stk. 2.* Ved kontrollen efter stk. 1 skal ejeren af virksomheden og dennes ansatte yde told- og skatteforvaltningen fornøden vejledning og hjælp. Hvis der er konkret mistanke om, at en juridisk person har begået en lovovertrædelse, der kan medføre straf, gælder vejledningspligten for fysiske personer med tilknytning til den juridiske person, i det omfang oplysningerne søges tilvejebragt til brug for behandlingen af andre spørgsmål end fastsættelse af straf, jf. § 10, stk. 2, i lov om retssikkerhed ved forvaltningens anvendelse af tvangsindgreb og oplysningspligter.

*Stk. 3.* I det omfang der drives erhvervsmæssig virksomhed fra en ejendom, der også anvendes som bolig, kan der gennemføres kontrol efter stk. 1 på ejendommen.

*Stk. 4.* Politiet yder om fornødent told- og skatteforvaltningen bistand til gennemførelse af kontrollen efter stk. 1 og 3.

### *Kontrolbeføjelser over for skattepligtige fysiske personer*

**§ 50.** Told- og skatteforvaltningen kan anmode en skattepligtig fysisk person om inden for en rimelig frist at oplyse om formuen ved indkomstårets begyndelse og ved indkomstårets udløb samt om størrelsen og arten af ændringer i formuen i indkomståret, herunder om hovedposter i årets privatforbrug, i det omfang told- og skatteforvaltningen ikke i forvejen har kendskab til disse oplysninger. Oplysningspligten omfatter også en ægtefælle, som den skattepligtige levede sammen med ved udgangen af indkomståret. Er oplysningerne ikke indsendt rettidigt, finder § 70 tilsvarende anvendelse.

**§ 51.** Skattepligtige fysiske personer, som ejer mere end 25 pct. af selskabskapitalen eller råder over mere end 50 pct. af den samlede stemmевærdi i et selskab som nævnt i selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1 eller 2, skal på told- og skatteforvaltningens anmodning oplyse om væsentlige økonomiske aftaler, der i indkomståret er indgået eller ændret mellem det selskab, som den pågældende behersker, og den pågældende selv eller dennes samlevende ægtefælle. For ikke fuldt skattepligtige personer efter kildeskattelovens § 1 skal sådanne oplysninger gives, hvis den oplysningspligtige behersker et selskab, der er hjemmehørende her i landet. Det samme gælder fuldt skattepligtige personer, der efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst skal anses for hjemmehørende i en fremmed stat (dobbelt domicil). Er oplysningerne ikke indsendt rettidigt, finder § 70 tilsvarende anvendelse.

*Stk. 2.* Procentsatserne nævnt i stk. 1 opgøres efter aktieavancebeskatningslovens § 4, stk. 1, 3. pkt., og stk. 2 og 3.

## **Kapitel 6**

### **Kontrolbeføjelser over for tredjemand**

#### *Dødsboers oplysningspligt*

**§ 52.** Skifteretten, bobestyreren, privat skiftende arvinger eller en efterlevende ægtefælle skal efter anmodning give told- og skatteforvaltningen enhver oplysning af betydning for undersøgelsen af, om afdøde er eller kan blive skatteansat korrekt, og om den skifteretlige behandling af afdødes bo, jf. om frister i dødsboskattelovens § 87, stk. 3.

*Stk. 2.* Skatteministeren kan fastsætte regler om, at skifteretterne i et af ministeren angivet omfang skal foretage indberetning om dødsboer til told- og skatteforvaltningen.

#### *Oplysninger til krydsrevision*

**§ 53.** Når oplysningerne er nødvendige for skattekontrollen, har enhver erhvervsdrivende efter anmodning pligt til at give told- og skatteforvaltningen oplysning om den omsætning, virksomheden har haft med eller formidlet for andre navngivne erhvervsdrivende, og om arbejder, virksomheden har udført for eller ladet udføre hos andre navngivne erhvervsdrivende. Oplysning kan forlanges om arten af omsætningen eller arbejdet, om omsatte varemængder, om vederlagets

størrelse, om tidspunktet for omsætningen eller arbejdets udførelse samt om, hvornår og hvorledes vederlaget er erlagt. For produktions- og indkøbs- eller salgforeninger og lignende erhvervsorganisationers vedkommende omfatter oplysningspligten også organisationens mellemværende af nævnte art med sine erhvervsdrivende medlemmer.

*Stk. 2.* Når oplysningerne er nødvendige for skattekontrollen, kan told- og skatteforvaltningen anmode enhver erhvervsdrivende og enhver ikke erhvervsdrivende juridisk person om at indsende regnskabsmateriale med bilag og andre dokumenter i samme omfang som i § 48 til brug for kontrol af andre navngivne erhvervsdrivende.

*Stk. 3.* Told- og skatteforvaltningen har, hvis det skønnes nødvendigt, til enhver tid mod behørig legitimation uden retskendelse adgang til hos enhver erhvervsdrivende at foretage gennemgang på stedet af regnskabsmateriale, bilag og andre dokumenter som nævnt i § 49. Ved gennemgangen kan told- og skatteforvaltningen sikre sig oplysninger som nævnt i stk. 1 og 2.

#### *Finansielle virksomheders oplysningspligt*

**§ 54.** Finansielle virksomheder skal, i det omfang told- og skatteforvaltningen anmoder derom, og oplysningerne er nødvendige for skattekontrollen, give told- og skatteforvaltningen oplysninger om en kundes:

- 1) Indskud, lån, depot eller boks.
- 2) Omsætning med eller for kunden af penge og lignende og af kreditmidler og værdipapirer.
- 3) Aftaler med eller for kunden om terminkontrakter samt købe- og salgsretter.
- 4) Ekspedition af udbetalinger og modtagelse af indbetalinger, herunder hvem der er modtager af en udbetaling eller foretager en indbetaling.
- 5) Ydelse af garantier.
- 6) Konti for fysiske eller juridiske personer, som ikke er hjemmehørende i Danmark, herunder bevægelser på kontoen, oplysning om kontohavers identitet og kontaktadresse og begrundelse for oprettelse af kontoen.

*Stk. 2.* Værdipapircentraler kan kun afkræves oplysninger om, hvilket institut der er kontoførende for nærmere angivne personer eller kontofører nærmere angivne papirer, og om ejere af aktier, der er optaget til handel på et reguleret marked.

#### *Advokaters oplysningspligt*

**§ 55.** Advokater skal, i det omfang advokaten foretager økonomiske dispositioner på sin klients vegne eller med klienten, når told- og skatteforvaltningen anmoder derom, og oplysningerne er nødvendige for skattekontrollen, give told- og skatteforvaltningen oplysninger om en klient vedrørende:

- 1) Omsætning med eller for klienten af penge og lignende og af kreditmidler og værdipapirer.
- 2) Aftaler med eller for klienten om terminkontrakter samt købe- og salgsretter.
- 3) Aftaler med eller for klienten om køb og salg af fast ejendom, forretning, fly, skibe og lign.
- 4) Økonomiske dispositioner i forbindelse med administration af fast ejendom.

*Oplysningspligt for offentlige myndigheder, erhvervsdrivende og juridiske personer, som ikke er omfattet af §§ 54 og 55*

**§ 56.** Offentlige myndigheder, enhver erhvervsdrivende, som ikke er omfattet af §§ 54 eller 55,

og ikke erhvervsdrivende juridiske personer, skal efter anmodning meddele told- og skatteforvaltningen oplysninger til brug for kontrol af skattepligt og skatteansættelse, når oplysningerne af myndighederne skønnes at være nødvendige for skattekontrollen af en identificerbar fysisk eller juridisk person.

#### *Skatterådets tilladelse*

**§ 57.** Offentlige myndigheder, enhver erhvervsdrivende og ikke erhvervsdrivende juridiske personer skal, når Skatterådet har givet tilladelse, efter anmodning meddele told- og skatteforvaltningen oplysninger til brug for kontrol af skattepligt og skatteansættelse, når oplysningerne af told- og skatteforvaltningen skønnes at være nødvendige for skattekontrollen af ikke individuelt bestemte fysiske eller juridiske personer. Oplysninger om forhold som nævnt i §§ 53-55 kan ikke afkræves i videre omfang end nævnt i disse bestemmelser.

*Stk. 2.* Skatterådets tilladelse skal offentliggøres, medmindre særlige hensyn taler imod.

### **Kapitel 7**

#### **Samarbejde med eksterne parter**

##### *Samarbejde med udenlandske skattemyndigheder*

**§ 58.** 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.
- 2) En dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og Færøerne, Grønland, og den pågældende fremmede jurisdiktion.
- 3) En administrativt indgået aftale om administrativ bistand i skattesager mellem Danmark og Færøerne, Grønland, den pågældende fremmede jurisdiktion.
- 4) Enhver anden international overenskomst eller konvention tiltrådt af Danmark, som omhandler administrativ bistand i skattesager.

**§ 59.** Bestemmelserne i straffelovens kapitel 14 om forbrydelser mod den offentlige myndighed m.v. og kapitel 16 om forbrydelser i offentlig tjeneste eller hverv m.v. gælder for embedsmænd fra Færøerne, Grønland eller en fremmed jurisdiktion, der befinder sig her i landet som led i ydelse eller modtagelse af administrativ bistand i skattesager, når denne bistand sker i overensstemmelse med Danmarks forpligtelser efter EU-retlige regler, en dobbeltbeskatningsoverenskomst, en anden international overenskomst eller konvention eller en administrativt indgået aftale om administrativ bistand i skattesager.

### *Registersamkøring*

**§ 60.** Told- og skatteforvaltningen kan til brug ved opgørelse eller inddrivelse af skatter, arbejdsmarkedsbidrag, told og afgifter få terminaladgang til alle nødvendige oplysninger om fysiske eller juridiske personers økonomiske og erhvervsmæssige forhold i indkomstregisteret, jf. indkomstregisterlovens § 7. Oplysningerne anvendes til brug for oplysningsskema, årsopgørelse, forskudsopgørelse m.v. og ved behandling af enkelte sager eller til brug for en generel kontrol ved samkøring og sammenstilling af oplysninger med told- og skatteforvaltningens øvrige oplysninger til kontrol med overholdelse af de i de enkelte skatte-, afgifts- og toldlove m.v. indeholdte bestemmelser.

**§ 61.** Efter skatteministerens nærmere bestemmelse kan told- og skatteforvaltningen, i det omfang det anses for at være af væsentlig betydning for opgørelse og inddrivelse af skatter, arbejdsmarkedsbidrag, told og afgifter, indhente oplysninger om fysiske eller juridiske personers økonomiske eller erhvervsmæssige forhold i elektronisk form fra andre offentlige myndigheder med henblik på registersamkøring.

**§ 62.** Med henblik på at imødegå overtrædelser af lovgivningen om skatter, arbejdsmarkedsbidrag, told og afgifter kan told- og skatteforvaltningen oprette et register over fysiske og juridiske personer, der har påført eller forsøgt at påføre det offentlige et samlet tab på mindst 100.000 kr. af skatter, arbejdsmarkedsbidrag, told eller afgifter.

*Stk. 2.* Registrerede oplysninger og oplysninger hos told- og skatteforvaltningen, der ligger til grund for en registrering, er omfattet af samme tavshedspligt som den, der gælder for oplysninger omfattet af skatteforvaltningslovens § 17.

*Stk. 3.* Registrering kan ikke foretages eller opretholdes mere end fem år efter, at det forhold, der begrunder en registrering, er konstateret.

*Stk. 4.* Told- og skatteforvaltningen kan med henblik på registreringskontrol af virksomheder foretage samkøring af oplysninger i kontrolinformationsregisteret med oplysninger i told- og skatteforvaltningens registreringssystem for virksomheder. Told- og skatteforvaltningen kan stille resultatet af registersamkøringen til rådighed for Erhvervsstyrelsen til brug for denne myndigheds arbejde som registreringsmyndighed for told- og skatteforvaltningen.

### *Tilsyn med nedskrivninger og hensættelser i finansielle virksomheder m.v.*

**§ 63.** Tilsynsmyndigheden for et institut som nævnt i kursgevinstlovens § 25, stk. 7, kontrollerer størrelsen af beløb, der er nedskrevet på udlån og hensat på garantier m.v. i instituttet. Told- og skatteforvaltningen kan i særlige tilfælde anmode tilsynsmyndigheden om at foretage kontrollen pr. 31. december i det pågældende år.

*Stk. 2.* For herværende filialer af udenlandske kreditinstitutter, der er hjemmehørende i et land inden for EU/EØS, kan told- og skatteforvaltningen anmode Finanstilsynet om på dennes vegne at kontrollere størrelsen af nedskrivninger på udlån og hensættelser på garantier m.v., som kan fradrages efter kursgevinstlovens § 25, stk. 7. Anmodning fra told- og skatteforvaltningen skal fremsættes senest 1 år og 6 måneder efter udløbet af det pågældende indkomstår. Finanstilsynet skal meddele sin afgørelse til told- og skatteforvaltningen senest 6 måneder fra anmodningens fremsættelse. Afgørelsen kan indbringes for Erhvervsankenævnet senest 4 uger efter, at de filialer, der er nævnt i 1. pkt., har fået underretning om afgørelsen fra told- og skatteforvaltningen.

*Stk. 3.* For finansieringsselskaber, der efter kursgevinstlovens § 25, stk. 8, har valgt at anvende reglerne i kursgevinstlovens § 25, stk. 7, kan told- og skatteforvaltningen anmode Erhvervsstyrelsen om på told- og skatteforvaltningens vegne at kontrollere størrelsen af nedskrivninger på udlån og hensættelser på garantier m.v., som kan fradrages efter reglerne i kursgevinstlovens § 25, stk. 7. Reglerne i stk. 2, 2.-4. pkt., finder tilsvarende anvendelse.

*Stk. 4.* Finansieringsselskaber, der efter kursgevinstlovens § 25, stk. 8, har valgt at anvende reglerne i kursgevinstlovens § 25, stk. 7, skal sammen med selskabets oplysningskema for det pågældende indkomstår indsende en erklæring afgivet af en statsautoriseret revisor, hvorved det attesteres, at de regnskabsmæssige nedskrivninger på udlån og hensættelser på garantier m.v. er foretaget i overensstemmelse med reglerne i årsregnskabslovens afsnit V, herunder at selskabet har kalenderåret som regnskabsår. Endvidere skal erklæringen indeholde oplysning om, hvorvidt selskabet opfylder betingelsen i kursgevinstlovens § 25, stk. 10, nr. 2. Reglerne i §§ 17 og 18 finder tilsvarende anvendelse, hvis revisorattesten ikke er indsendt rettidigt.

*Stk. 5.* Reglerne i § 347 i lov om finansiel virksomhed, dog bortset fra reglen i § 347, stk. 1, 2. pkt., finder tilsvarende anvendelse ved Finanstilsynets kontrol af filialer af udenlandske kreditinstitutter, jf. stk. 2, og Erhvervsstyrelsens kontrol af finansieringsselskaber, jf. stk. 3.

#### *Udlevering af oplysninger til kreditvurdering med samtykke fra den registrerede*

**§ 64.** Virksomheder, der yder lån eller formidler lån, kan efter samtykke fra den registrerede få adgang til oplysninger, som indgår i den seneste årsopgørelse, og som er nødvendige til brug for konkrete kreditgivningssituationer.

*Stk. 2.* Finansielle virksomheder, som er omfattet af regler om redelig forretningsskik og god praksis for de finansielle virksomheder udstedt i medfør af § 43, stk. 2, i lov om finansiel virksomhed, kan efter samtykke fra den registrerede få adgang til oplysninger, som indgår i den seneste årsopgørelse, og som er nødvendige til brug for rådgivning af den registrerede i overensstemmelse med reglerne om redelig forretningsskik og god praksis.

*Stk. 3.* Finansielle virksomheder kan desuden efter samtykke fra den registrerede få adgang til oplysninger, som indgår i den seneste årsopgørelse, og som er nødvendige til efterlevelse af bekendtgørelse om ledelse og styring af pengeinstitutter m.fl., med hensyn til at der skal tilvejebringes opdaterede oplysninger om den registrerede. Adgang til oplysningerne forudsætter, at den registrerede er kunde i den finansielle virksomhed.

*Stk. 4.* Adgang efter stk. 1-3 forudsætter, at virksomheden har indgået en aftale med told- og skatteforvaltningen om adgangen. Sådanne aftaler skal indeholde bestemmelser om betaling fra virksomheden i overensstemmelse med lov om videreanvendelse af den offentlige sektors informationer.

### **Afsnit III**

#### **Kapitel 8**

#### **Administrative retsfølger af den manglende opfyldelse af en oplysningspligt**

##### *Afskæring af TastSelv*

**§ 65.** Told- og skatteforvaltningen kan afskære en skattepligtig fra at anvende TastSelv på told-

og skatteforvaltningens hjemmeside til ændring af oplysninger i årsopgørelsen, hvis forvaltningen finder, at der er nærliggende risiko for, at den skattepligtige vil begå væsentlige fejl ved anvendelsen af TastSelv.

*Stk. 2.* Afskæring efter stk. 1 kan ske med virkning for det aktuelle indkomstår. Finder told- og skatteforvaltningen, at der er nærliggende risiko for, at den skattepligtige også vil begå væsentlige fejl ved anvendelse af TastSelv for det efterfølgende indkomstår, kan forvaltningen tillige afskære fra anvendelse af TastSelv for dette indkomstår.

*Stk. 3.* Afgørelsen til den skattepligtige om at afskære denne fra at anvende TastSelv skal angive det eller de indkomstår afskæringen vedrører, begrundelse herfor samt indeholde en klagevejledning.

*Stk. 4.* Skattepligtige, som efter stk. 1 er afskåret fra at anvende TastSelv, er ikke fritaget for på anden måde inden oplysningsfristens udløb at give told- og skatteforvaltningen oplysninger som nævnt i § 2.

### *Tvangsbøder*

**§ 66.** Told- og skatteforvaltningen kan pålægge daglige tvangsbøder med henblik på at fremtvinge indgivelse af et oplysningsskema, jf. § 9, og indgivelse af et skattemæssigt årsregnskab, jf. § 4.

*Stk. 2.* Såfremt en anmodning om oplysninger, jf. § 17, stk. 1, § 18, stk. 1, § 20, § 23, stk. 1, 1. pkt., § 25, § 28, stk. 2, § 48, stk. 1 og 2, og §§ 50, 51 og 53-56 ikke efterkommes, kan told- og skatteforvaltningen give pålæg om, at oplysningerne skal indsendes inden en fastsat frist, og om betaling af daglige tvangsbøder fra fristens overskridelse, og indtil pålægget efterkommes.

*Stk. 3.* Klage over et pålæg efter stk. 1 og 2 har ikke opsættende virkning. Landsskatteretten eller Skatteankbeforvaltningen kan dog tillægge en klage over et pålæg efter stk. 1 og 2 opsættende virkning, hvis særlige omstændigheder taler derfor. Landsskatterettens afgørelse kan træffes af en retsformand.

### *Skattetillæg*

**§ 67.** Har den skattepligtige ikke indgivet et oplysningsskema efter § 9 rettidigt, betales et skattetillæg på 200 kr. for hver dag, oplysningsfristen overskrides, dog højst på 5.000 kr. i alt, jf. dog §§ 68 og 69.

*Stk. 2.* Skattetillægget tilfalder staten.

**§ 68.** Fra skattetillægget efter § 67 gøres der følgende undtagelser:

- 1) For fysiske personer, der skal indgive et oplysningsskema, og hvis skattepligtige indkomst for det pågældende indkomstår ikke overstiger bundfradraget for topskatten efter personskattelovens § 7, udgør skattetillægget 100 kr. for hver dag fristen overskrides, dog højst 2.500 kr. i alt.
- 2) For fonde og foreninger, der efter § 15 i fondsbeskatningsloven kan opfylde oplysningspligten ved afgivelse af en særlig erklæring, betales et skattetillæg på 500 kr. pr. dag for ikke at oplyse rettidigt.

**§ 69.** Told- og skatteforvaltningen kan efter ansøgning i særlige tilfælde fritage helt eller delvist for skattetillægget.

### *Skønsmæssig ansættelse*

**§ 70.** Told- og skatteforvaltningen kan foretage en skatteansættelse skønsmæssigt, hvis den skattepligtige ikke har indgivet et udfyldt oplysningsskema ved oplysningsfristens udløb.

*Stk. 2.* Grundlaget for den skønsmæssige ansættelse efter stk. 1 er navnlig oplysninger om den skattepligtige indkomst for tidligere år, årsopgørelser, forskudsregistreringer og oplysninger fra indberetningspligtige. Er den skattepligtige erhvervsdrivende, indgår i grundlaget tillige oplysninger om moms og afgifter samt eventuelle oplysninger om bruttoavancen for indkomståret og tidligere indkomstår. 1. og 2. pkt. gælder dog ikke, hvis den skønsmæssige ansættelse kan foretages uden anvendelse af de nævnte oplysninger på et sikkert grundlag.

*Stk. 3.* Ud over de tilfælde, der er nævnt i stk. 1, kan told- og skatteforvaltningen foretage en skatteansættelse skønsmæssigt, hvis den skattepligtige ikke har givet oplysninger til told- og skatteforvaltningen, som kan danne grundlag for skatteansættelsen. Told- og skatteforvaltningen skal forinden have anmodet den skattepligtige om oplysningerne inden for en rimelig frist. 2. pkt. gælder dog ikke, hvis told- og skatteforvaltningen gennemfører kontrol på den erhvervsdrivendes arbejdssted, jf. § 5, stk. 4 i lov om retssikkerhed ved forvaltningens anvendelse af tvangsindgreb og oplysningspligter.

*Stk. 4.* Grundlaget for den skønsmæssige ansættelse efter stk. 3 er for erhvervsdrivende det samme som i stk. 2. Er den skattepligtige en fysisk person, indgår i grundlaget for den skønsmæssige ansættelse oplysninger om den skattepligtiges privatforbrug, herunder oplysninger om skattefrie indtægter og oplysninger om formue. 2. pkt. gælder dog ikke, hvis den skønsmæssige ansættelse kan foretages uden anvendelse af de nævnte oplysninger på et sikkert grundlag.

*Stk. 5.* Stk. 1 og 3 finder ikke anvendelse ved foretagelse af skønsmæssige ansættelser, for så vidt angår kontrollerede transaktioner, der er omfattet af § 42.

### *Revisorpålæg*

**§ 71.** Skal en oplysningspligtig, der er bogføringspligtig, indgive et skattemæssigt årsregnskab til told- og skatteforvaltningen, og opfylder det i væsentligt omfang ikke betingelserne for indholdet til regnskabet bestemt i regler fastsat efter § 4, stk. 1, nr. 1, eller er det ikke indsendt rettidigt, kan told- og skatteforvaltningen indgå aftale med en revisor, som er medlem af FSR - danske revisorer, om at udarbejde et regnskab for den oplysningspligtige. Ved beslutning herom skal der tages hensyn til den oplysningspligtiges personlige forhold, herunder betalingsevne. Før told- og skatteforvaltningen indgår aftale med en revisor, skal told- og skatteforvaltningen skriftligt meddele denne beslutning til den oplysningspligtige. Hvis den oplysningspligtige inden 2 måneder fra underretningen indgiver et årsregnskab, der opfylder betingelserne fastsat i regler efter § 4, stk. 1, nr. 1, bortfalder Told- og skatteforvaltningens beslutning. Told- og skatteforvaltningen kan efter anmodning give henstand med indsendelse af årsregnskab, hvis særlige forhold taler herfor. 1.-5. pkt. finder tilsvarende anvendelse, hvis bogføringslovens regnskabsbestemmelser i væsentligt omfang ikke er opfyldt.

*Stk. 2.* Den oplysningspligtige har inden udløbet af fristen i stk. 1 mulighed for at stille forslag om, hvilken revisor der skal udarbejde regnskabet. Stk. 1, 5. pkt., finder tilsvarende anvendelse. Kan told- og skatteforvaltningen ikke godkende forslaget, skal fravalget begrundes. Told- og skatteforvaltningens fravalg af revisor kan ikke påklages til anden administrativ myndighed.

*Stk. 3.* Told- og skatteforvaltningen udreder honorar til revisor for udarbejdelse af regnskab. Den oplysningspligtige har pligt til at refundere told- og skatteforvaltningen revisorhonoraret. Told- og



skatteforvaltningen kan bestemme, at den oplysningspligtige kun skal betale en del af honoraret, hvis særlige forhold taler herfor.

*Stk. 4.* Opkrævningslovens almindelige regler om opkrævning af skatter og afgifter finder tilsvarende anvendelse ved opkrævning af told- og skatteforvaltningens udlæg til revisor hos den oplysningspligtige. Der kan foretages modregning med eventuelle statslige og kommunale tilgodehavender.

## Kapitel 9

### Straffebestemmelser

**§ 72.** Den, der med forsæt til at unddrage det offentlige skat, afgiver urigtige eller vildledende eller ufuldstændige oplysninger til brug ved afgørelse af skattepligt eller skatteansættelse, straffes for skattesvig med bøde eller fængsel indtil 1 år og 6 måneder, medmindre højere straf er forskyldt efter straffelovens § 289.

*Stk. 2.* Den skattepligtige kan kun drages til ansvar for de oplysninger, som den skattepligtige selv skal afgive, kan korrigere i oplysningsskemaet eller haft indflydelse på ved indberetningen forinden oplysningen indgår i oplysningsskemaet.

*Stk. 3.* Begås handlingen groft uagtsomt, er straffen bøde.

**§ 73.** En skattepligtig, der modtager en årsopgørelse uden at have afgivet de til skatteansættelsen pligtige oplysninger, jf. § 2, skal inden 4 uger efter udløb af fristen for afgivelse af sådanne oplysninger, jf. §§ 10-12, underrette told- og skatteforvaltningen, hvis ansættelsen er for lav.

*Stk. 2.* En skattepligtig, som modtager en skønsmæssig ansættelse af den skattepligtige indkomst jf. § 70, skal inden 4 uger efter modtagelsen underrette told- og skatteforvaltningen, hvis ansættelsen er for lav.

*Stk. 3.* En skattepligtig, som ikke modtager en årsopgørelse, skal afgive de til skatteansættelsen pligtige oplysninger inden oplysningsfristernes udløb, jf. §§ 10-12.

*Stk. 4.* Den der, jf. stk. 1 - 3, med forsæt til at unddrage det offentlige skat ikke berigtiger en for lav eller manglende skatteansættelse eller årsopgørelse, straffes for skattesvig med bøde eller fængsel indtil 1 år og 6 måneder, medmindre højere straf er forskyldt efter straffelovens § 289.

*Stk. 5.* Begås overtrædelsen groft uagtsomt, er straffen bøde.

**§ 74.** Med bøde straffes den, der forsætligt eller groft uagtsomt:

- 1) Undlader at afgive oplysninger om udenlandske pensionsordninger, jf. §§ 16-19 og 21, og oplysninger om gaver til ikke fuldt skattepligtige i udlandet, jf. § 23.
- 2) Undlader at efterkomme skatteministerens bestemmelser om omregning mellem et regnskab i fremmed valuta og pligtsmæssige oplysninger i dansk mønt, jf. §§ 29-37.
- 3) Afgiver urigtige eller vildledende oplysninger om opfyldelse af betingelserne for begrænset dokumentationspligt vedrørende kontrollerede transaktioner, jf. § 40.
- 4) Undlader at opfylde en pligt til at afgive oplysninger efter anmodning fra told- og skatteforvaltningen om ejer- og medlemsfortegnelse i selskaber, jf. §§ 25-28, årsregnskaber, jf. § 48 og formueoplysninger, jf. § 50 og § 51.
- 5) Undlader at opfylde pligten til at opbevare materiale efter de regler, som skatteministeren har fastsat efter § 4, stk. 1, nr. 2.
- 6) Undlader rettidigt at indsende den skriftlige dokumentation vedrørende kontrollerede

transaktioner, som der er pligt til at udarbejde efter §§ 39 og 46, eller indhente revisorerklæring efter § 41.

7) I erhvervsforhold udsteder en faktura med et urigtigt indhold eller udsteder anden urigtig dokumentation for levering eller aftagelse af varer eller ydelser, når dokumentationen er egnet til at blive anvendt som grundlag for opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

*Stk. 2.* Ved udmåling af bødestraf for overtrædelse af stk. 1 skal der tages hensyn til den økonomiske fordel af overtrædelsen. Det skal anses for en skærpende omstændighed, at overtrædelsen er begået som led i en systematisk overtrædelse af skattelovgivningen.

**§ 75.** Der kan pålægges selskaber (juridiske personer) strafansvar efter reglerne i straffelovens kapitel 5.

## Kapitel 10

### Straffeprocessuelle regler

**§ 76.** I sager om overtrædelser, der ikke skønnes at ville medføre højere straf end bøde, kan told- og skatteforvaltningen i et bødeforelæg tilkendegive den sigtede, at sagen kan afgøres uden retssag, hvis sigtede erklærer sig skyldig i overtrædelsen og erklærer sig rede til inden en nærmere angiven frist, der efter begæring kan forlænges, at betale den i bødeforelægget angivne bøde.

*Stk. 2.* Med hensyn til den i stk. 1 nævnte tilkendegivelse finder i retsplejelovens § 834 om indholdet af et anklageskrift tilsvarende anvendelse.

*Stk. 3.* Hvis sigtede vedtager bøden, bortfalder videre strafferetlig forfølgning. Vedtagelsen har samme gentagelsesvirkning som en dom.

*Stk. 4.* Bøder i sager, der afgøres administrativt, opkræves af told- og skatteforvaltningen.

**§ 77.** I sager om overtrædelse af §§ 72-75, der behandles administrativt, jf. § 76, finder retsplejelovens § 752, stk. 1, tilsvarende anvendelse.

*Stk. 2.* Politiet kan yde bistand til efterforskning af overtrædelser af denne lov i sager, som kan behandles administrativt. Ransagning, indgreb i meddelelshemmeligheden, editionspålæg m.v. i sager om overtrædelse af bestemmelserne i denne lov skal ske ved anmeldelse til politiet og i overensstemmelse med retsplejelovens regler.

**§ 78.** En sigtet i sager, der kan afgøres administrativt, skal have de samme rettigheder, som en sigtet har efter retsplejeloven. En sigtet uden forsvarer har, inden den sigtede modtager tilkendegivelse om bødeforelæg, krav på aktindsigt i de sagsakter, som danner grundlag for sigtelsen.

**§ 79.** I sager, der indbringes for retten af anklagemyndigheden, kan de unddragne skatter inddrages under straffesagen og påkendes af retten i overensstemmelse med reglerne i retsplejelovens kapitel 89.

## Afsnit IV

### Kapitel 11

***Ikrafttræden m.v.***

**§ 80.** Loven træder i kraft den 1. januar 2018.

*Stk. 2.* Lovens afsnit I, kapitel 1 og 4, samt § 66, stk. 1, og §§ 67-71 har virkning for indkomståret 2018 og senere, jf. dog 2. pkt. § 14 har virkning for indkomståret 2017 og senere.

*Stk. 3.* For indkomståret 2017 anvendes i § 14 udtrykket selvangivelsesfristen i stedet for oplysningsfristen, i § 19 udtrykket selvangivelsesfristen i stedet for oplysningsfristen og i § 28, stk. 2, udtrykket selvangivelsen i stedet for oplysningsskemaet.

*Stk. 4.* Skattekontrolloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 1264 af 31. oktober 2013, ophæves den 1. januar 2018. Dog finder §§ 1, 1 A, 2, 3, 3 B, 4 og 5 i den lov, som er nævnt i 1. pkt., og som senest er ændret ved § 12 i lov nr. 652 af 8. juni 2016, fortsat anvendelse for indkomstår til og med indkomståret 2017. Ved strafbare overtrædelser, der vedrører indkomstårene til og med 2017, finder § 1 A i den i 1. pkt. nævnte lov anvendelse.

**§ 81.** Denne lov gælder ikke for Færøerne og Grønland.

## Bemærkninger til lovforslaget

### Almindelige bemærkninger

#### Indholdsfortegnelse

1. Indledning
2. Lovforslagets baggrund og formål
  - 2.1. Baggrunden for arbejdet med at omskrive og modernisere skattekontrolloven
  - 2.2. Nærmere om arbejdet med at omskrive og modernisere skattekontrolloven
  - 2.3. Opdeling af skattekontrolloven i en skattekontrollov og en skatteindberetningslov
  - 2.4. Lovforslaget
    - 2.4.1. Overordnet formål
    - 2.4.2. Lovforslagets hovedpunkter
    - 2.4.3. Om strukturen i lovforslaget
    - 2.4.4. Regler, der ikke videreføres
    - 2.4.5. Skattelovgivningens systematik
    - 2.4.6. Sammenhæng med anden lovgivning
      - 2.4.6.1. Retssikkerhedsloven (Lov om retssikkerhed ved forvaltningens anvendelse af tvangsindgreb og oplysningspligter)
      - 2.4.6.2. Væsentlighed og proportionalitet
      - 2.4.6.3. Persondataloven
      - 2.4.6.4. EU's Charter om grundlæggende rettigheder og Den Europæiske Menneskerettighedskonvention (EMRK)
      - 2.4.6.5. Bogføringsloven
    - 2.4.7. Terminologi
3. Lovforslagets enkelte elementer
  - 3.1. Pligten til at give SKAT oplysninger om den skattepligtige indkomst m.v.
    - 3.1.1. Gældende ret
      - 3.1.1.1. Oplysningspligt
      - 3.1.1.2. Feltlåsning
    - 3.1.2. Lovforslaget
  - 3.2. Særlige oplysningspligter, herunder for erhvervsdrivende og transfer pricing
    - 3.2.1. Gældende ret
    - 3.2.2. Lovforslaget
  - 3.3. Kontrolbeføjelser over for den skattepligtige
    - 3.3.1. Gældende ret
      - 3.3.1.1. Kontrolbeføjelser over for erhvervsdrivende
      - 3.3.1.2. Kontrolbeføjelser over for skattepligtige fysiske personer
    - 3.3.2. Lovforslaget
      - 3.3.2.1. Den skattepligtiges oplysningspligt efter anmodning samt SKATs hjemmel til udgående kontrol
  - 3.4. Kontrolbeføjelser over for tredjemand
    - 3.4.1. Gældende ret
      - 3.4.1.1. Gældende ret § 8 C
      - 3.4.1.2. Gældende ret § 8 G

- 3.4.1.3. *Gældende ret § 8 D*
- 3.4.1.4. *Skatterådet*
- 3.4.1.5. *Prøvelse af tredjemands oplysningspligt*
- 3.4.2. *Lovforslaget*
  - 3.4.2.1. *Indledning*
  - 3.4.2.2. *Oplysningspligt i forbindelse med behandling af dødsboer*
  - 3.4.2.3. *Oplysningspligt om krydsrevision*
  - 3.4.2.4. *Oplysningspligter for tredjemænd, der er underlagt særlige krav om tavshedspligt*
  - 3.4.2.5. *Generel bestemmelse om oplysningspligt for tredjemand*
  - 3.4.2.6. *Skatterådets tilladelse*
- 3.5. *Samarbejde med eksterne parter*
  - 3.5.1. *Gældende ret*
    - 3.5.1.1. *Indledning*
    - 3.5.1.2. *Samarbejde med udenlandske myndigheder*
    - 3.5.1.3. *Registersamkøring*
    - 3.5.1.4. *Udlevering af oplysninger til kreditvurdering med samtykke fra den registrerede*
  - 3.5.2. *Lovforslaget*
    - 3.5.2.1. *Samarbejde med udenlandske myndigheder*
    - 3.5.2.2. *Registersamkøring*
- 3.6. *Administrative retsfølger af den manglende opfyldelse af oplysningspligten*
  - 3.6.1. *Gældende ret*
    - 3.6.1.1. *Afskæring af TastSelv*
    - 3.6.1.2. *Pålæg af oplysningspligt og tvangsbøde*
    - 3.6.1.3. *Skattetillæg*
    - 3.6.1.4. *Skønsmæssig ansættelse*
    - 3.6.1.5. *Revisorpålæg*
  - 3.6.2. *Lovforslaget*
    - 3.6.2.1. *Afskæring af TastSelv*
    - 3.6.2.2. *Pålæg af oplysningspligt og tvangsbøde*
    - 3.6.2.3. *Skattetillæg*
    - 3.6.1.4. *Skønsmæssig ansættelse*
    - 3.6.2.5. *Revisorpålæg*
- 3.7. *Straffebestemmelser*
  - 3.7.1. *Gældende ret*
    - 3.7.1.1. *Ansvarssubjekter*
    - 3.7.1.2. *Valg af ansvarssubjekt*
    - 3.7.1.3. *Straffebestemmelser vedrørende skattesvig*
    - 3.7.1.4. *Særlige medvirkensbestemmelser*
    - 3.7.1.5. *Straffebestemmelser om overtrædelse af ordensforskrifter*
      - 3.7.1.5.1. *Tilsidesættelse af kontrolbestemmelser vedrørende udenlandske konti m.v., skattekontrollovens § 13 A*
      - 3.7.1.5.2. *Oplysningspligter, skattekontrollovens § 14, stk. 2*
      - 3.7.1.5.3. *Manglende genindberetning, skattekontrollovens § 14, stk. 3*
      - 3.7.1.5.4. *Dokumentationspligt, skattekontrollovens § 14, stk. 4*

### 3.7.1.5.5. Skattekontrollovens § 17

#### 3.7.1.6. Sanktionspraksis

#### 3.7.2. Lovforslaget

##### 3.7.2.1. Indledning om straffebestemmelserne

##### 3.7.2.2. Aktivt og passivt skattesvig

##### 3.7.2.3. Overtrædelse af ordensforskrifter

#### 3.8. Straffeprocuresuelle regler

##### 3.8.1. Gældende ret

##### 3.8.2. Lovforslaget

#### 4. Økonomiske og administrative konsekvenser for det offentlige

#### 5. Økonomiske og administrative konsekvenser for erhvervslivet m.v.

#### 6. Administrative konsekvenser for borgerne

#### 7. Miljømæssige konsekvenser

#### 8. Forholdet til EU-retten:

#### 9. Hørte myndigheder og organisationer m.v.

#### 10. Sammenfattende skema

### 1. Indledning

Regeringen har stort fokus på borgernes og virksomhedernes retssikkerhed på skatteområdet. Skatteministeren offentliggjorde den 1. september 2015 Retssikkerhedspakke I – Ret og Rimelighed. I denne pakke indgik bl.a. en afskaffelse af SKATs mulighed for at foretage kontrol på privat grund. Som led i Retssikkerhedspakke I tilkendegav ministeren, at SKATs mulighed for at indhente oplysninger hos teleselskaber om borgernes brug af mobiltelefoner ikke vil blive taget i brug igen som et led i det almindelige kontrolarbejde. Et lovforslag om ophævelse af adgangen til kontrol af udendørs byggeaktivitet på privat grund (L 13) blev fremsat den 7. oktober 2015 og vedtaget den 21. december 2015 (lov nr. 1885 af 29. december 2015). I foråret 2016 blev Retssikkerhedspakke II præsenteret. Heri indgik bl.a. et initiativ om omkostningsgodtgørelse til skattepligtige selskaber og fonde samt præsentation af en model for oprettelse af et særligt skattekontor hos Folketingets Ombudsmand. Den 5. oktober 2016 blev der fremsat et lovforslag (L 28), der bl.a. genindfører omkostningsgodtgørelsen til skattepligtige selskaber og fonde samt udskyder fristen for at indbringe en skattesag for domstolene, hvis der inden søgsmålsfristens udløb er indgivet en klage til Folketingets Ombudsmand. Nærværende lovforslag udmønter regeringens samlede udspil til Retssikkerhedspakke III om en skattekontrollov.

### 2. Lovforslagets formål og baggrund

#### 2.1. Baggrunden for arbejdet med at omskrive og modernisere skattekontrolloven

Skattekontrolloven indeholder selvangivelsespligter, særlige oplysningspligter, pligt til automatisk indberetning af oplysninger, oplysningspligt for den skattepligtige og tredjemand efter anmodning fra SKAT og straffebestemmelser.

En række grundlæggende bestemmelser i skattekontrolloven blev indført i 1946, og kontrollovsbestemmelserne er siden da blevet ændret talrige gange. Loven har gennem de seneste år været udsat for en del kritik. Kritikken går bl.a. på, at de mange ændringer har gjort lovens struktur uoverskuelig og enkelte bestemmelser vanskelige at tilegne sig.

Der er også rejst kritik af SKATs anvendelse af kontrolhjemlerne samt af, at SKAT har ganske vide

beføjelser til at udøve kontrol og indhente de nødvendige oplysninger for at gennemføre en korrekt ligning eller afgøre spørgsmål om skattepligt. Dele af kritikken sætter spørgsmålstejn ved rækkevidden af hjemlerne.

Nogle af de punkter, der har været rejst er:

- Rækkevidden af SKATs hjemmel til ved afgørelsen af skattepligt til Danmark at kræve oplysninger af en person, der ikke ser sig selv som skattepligtig til Danmark.
- Reglerne om oplysningspligt efter anmodning både for den skattepligtige selv og for tredjemand.
- Grænser for brugen af kontrolbeføjelser tilbage i tid
- Betydningen af særligt advokaters tavshedspligt i forhold til skattekontrollovens oplysningspligter.

Der har været stillet en række spørgsmål i Folketinget om skattekontrollovens kontrolhjemler. Særligt spørgsmålet om rækkevidden af skattekontrollovens § 8 D i relation til indhentelse af teleoplysninger har været genstand for debat.

SKATs borger- og retssikkerhedschef udsendte i november 2011 en redegørelse med fokus på, om skattekontrollovens ansvarsregler er hensigtsmæssige i lyset af den øgede digitalisering og udvidelsen af indberetningspligter. Redegørelsen er indgået i arbejdet med revision af skattekontrolloven.

I juni 2013 sendte advokat- og revisororganisationerne, Finansrådet og Dansk Erhverv en fælleshenvendelse til den daværende skatteminister om behovet for en revision af skattekontrolloven. Organisationerne pegede på en række konkrete kritikpunkter og opfordrede skatteministeren til at nedsætte et bredt sammensat lovforberedende udvalg.

Såvel over for Folketinget som i svaret til organisationerne gav den daværende skatteminister udtryk for, at der var behov for at foretage en modernisering af skattekontrolloven og gav tilsagn om at ville inddrage organisationerne i arbejdet.

I oktober 2013 blev der fremsat et forslag til folketingsbeslutning om nedsættelse af en lovkommission om revision af skattekontrolloven (B 13). I sin beretning noterer Skatteudvalget med tilfredshed, at skatteministeren vil sætte et arbejde med at modernisere skattekontrolloven i gang, selv om regeringen ikke ønsker at nedsætte en lovkommission. Efter en præsentation for samtlige partiers ordførere den 22. maj 2014 igangsatte den daværende skatteminister den 5. juni 2014 arbejdet med at omskrive og modernisere skattekontrolloven.

## *2.2. Nærmere om arbejdet med at omskrive og modernisere skattekontrolloven*

I arbejdet med at revidere skattekontrolloven har det været sigtet at inddrage eksterne interessenter på et så tidligt tidspunkt som muligt. Der er blevet nedsat både et moderniseringsforum bestående af forskellige organisationer og interessegrupper samt en ekspertgruppe, som fra starten har været inddraget i arbejdet.

Moderniseringsforum har bestået af en række eksterne interessenter: Advokatrådet, Arbejderbevægelsens Erhvervsråd, CEPOS, Danske Advokater, Dansk Erhverv, DI, Finansrådet og

FSR - danske revisorer. I december 2015 blev Moderniseringsforum omdøbt til Retssikkerhedsforum og efterfølgende udvidet med Landbrug & Fødevarer.

Ekspertgruppen har bestået af professor dr.jur. Jan Pedersen, professor Gorm Toftegaard Nielsen og SKATs borger- og retssikkerhedschef Margrethe Nørgaard. Medlemmerne er valgt ud fra deres særlige ekspertise inden for skatteret, strafferet, kontrol, tvangsindgreb og retssikkerhed.

Arbejdet med at omskrive og modernisere skattekontrolloven har været delt op i fire delanalyser:

- *Selvangivelsespligter*. Bestemmelser om skattepligtiges selvangivelsespligter og oplysningspligter, dvs. regler om hvornår en skattepligtig selv skal afgive en oplysning i eller sammen med selvangivelsen eller efter anmodning fra SKAT i forbindelse med kontrol af selvangivelsen.
- *Indberetningspligter*. Bestemmelser om automatiske indberetningspligter, dvs. hvor tredjemand er forpligtet til uopfordret at indberette oplysninger til SKAT til brug for dannelsen af årsopgørelsen, f.eks. lønoplysninger og renteoplysninger fra penge- og realkreditinstitutter.
- *Oplysningspligter*. Bestemmelser om tredjemands oplysningspligt efter anmodning, dvs. hvor tredjemand er forpligtet til efter SKATs anmodning at afgive oplysninger om en navngiven eller unavngiven persons forhold til brug for skattekontrollen.
- *Straffebestemmelser*. Bestemmelser om straf for overtrædelse af de materielle bestemmelser om selvangivelsespligter og oplysningspligter.

Ekspertgruppen har været inddraget løbende og tæt i arbejdet med modernisering af skattekontrolloven. Retssikkerhedsforum (det tidligere Moderniseringsforum) er blevet inddraget, inden arbejdet med hver af de fire delanalyser er blevet påbegyndt, således at medlemmerne har kunnet komme med kommentarer og forslag til særlige problemstillinger, der er ønsket særligt fokus på i arbejdet. Skatteministeriet har på den måde fremrykket involveringen af de eksterne interessenter for at få alle synspunkter og problemstillinger, som der har været ønske om at inddrage i arbejdet, frem tidligt i processen. Retssikkerhedsforum er blevet inddraget igen, når hver af de fire delanalyser har foreligget, med henblik på en drøftelse heraf. I juni 2016 blev udkast til lovforslag sendt i præhøring hos medlemmerne af Retssikkerhedsforum.

### 2.3. Opdeling af skattekontrolloven i en skattekontrollov og i en skatteindberetningslov

Der er samtidig med dette lovforslag fremsat et forslag til ny skatteindberetningslov. Det er vurderet, at bestemmelserne om automatiske indberetningspligter med fordel kan udskilles til en selvstændig lov om indberetningspligter. Endvidere er der fremsat et lovforslag med konsekvensændringer i forskellige love som følge af forslagene til skattekontrollov og skatteindberetningslov.

## 2.4. Lovforslaget

### 2.4.1. Overordnet formål

Det overordnede formål med at revidere skattekontrolloven er at sikre balancen mellem borgernes retssikkerhed og effektive, tidssvarende kontrolhjemler i en moderne, sammenhængende og gennemtænkt lov. Forslaget skal bl.a. ses i lyset af, at den gældende skattekontrollov er blevet til på et tidspunkt, hvor digital kommunikation ikke fandtes eller ikke spillede den samme rolle som i nutidens samfund. Målsætningen med forslaget er således at understøtte, at borgere og virksomheders kommunikation med det offentlige så vidt muligt skal foregå digitalt. Digitalisering



er derfor tænkt ind i moderniseringen af skattekontrolloven, idet hensigten er, at loven så vidt muligt skal være teknologineutral og fremtidssikret.

#### *2.4.2. Lovforslagets hovedpunkter*

Forslaget til en skattekontrollov går i vidt omfang ud på at videreføre gældende ret, men samtidig ved en gennemskrivning af loven at opnå en moderne, sammenhængende og gennemtænkt lov. Lovforslaget indeholder en mere hensigtsmæssig struktur og en modernisering og præcisering af en række bestemmelser. Kommunikation i Danmark baseres i stadig højere grad på digitale løsninger. Papirbreve er afløst af mails, sms og e-Boks, og private og offentlige selvbetjeningsløsninger og telefonbetjening afløser det personlige fremmøde. Kommunikation om skat er ingen undtagelse. Digitale indberetningsløsninger baseret på system-til-system integration afløser papirbaserede indberetninger. Selvangivelsesblanketten, som borgeren udfyldte og indsendte, er for flertallet af borgere afløst af et forslag til årsopgørelse, som borgerne ser på skat.dk. Årsopgørelsen, som indeholder en opgørelse af den skattepligtige indkomst for et indkomstår med beregning af den skattepligtiges restskat eller overskydende skat, kan ændres digitalt i en selvbetjeningsløsning med online opdatering af skatteberegningen, hvor vejledning og validering er en integreret del af løsningen, som borgeren kan bruge hjemme foran pc'en eller via en mobil platform. De digitale muligheder udvikler sig løbende, og udformningen af skattekontrolloven skal understøtte, at SKATs kommunikation og løsninger kan følge den generelle udvikling i samfundet.

Som nævnt ovenfor i afsnit 2.3 foreslås alle bestemmelser om tredjemands automatiske indberetningspligter udskilt til en ny skatteindberetningslov. Forslaget til ny skatteindberetningslov medfører som udgangspunkt ikke ændringer af væsentlig karakter af indberetningspligterne. Der foretages dog enkelte ændringer som led i en modernisering og med henblik på at skabe større ensartethed. Det vurderes, at opdelingen af den eksisterende skattekontrollov i to love vil øge retssikkerheden, da såvel den nye skattekontrollov som den nye skatteindberetningslov vil være mere overskuelig og lettere at forstå for borgere, virksomheder og myndigheder.

En lang række af bestemmelserne i den gældende skattekontrollov foreslås således videreført, i visse tilfælde med ændringer af redaktionel karakter. Desuden foreslås i en række tilfælde, at gældende praksis lovfæstes. Om indholdet af disse bestemmelser henvises til lovforslagets bemærkninger til de pågældende bestemmelser.

Lovforslaget indeholder dog også forslag til ændringer i forhold til den gældende lov. I det følgende gennemgås disse ændringer i hovedtræk.

#### *2.4.3. Om strukturen i lovforslaget*

I forbindelse med omskrivningen af skattekontrolloven er det tilstræbt at opnå en mere systematisk opdeling af loven, så den bliver mere tilgængelig. Der er i den forbindelse som noget nyt også udarbejdet en indholdsfortegnelse til loven.

Angående systematikken bemærkes, at afsnit I i den gældende skattekontrollov både angår de almindelige regler om årsopgørelses- og selvangivelsesproceduren og de særlige oplysningspligter for visse skattepligtige, som f.eks. reglerne om dokumentationskravene ved transfer pricing. For at gøre loven mere overskuelig er det valgt at adskille de to typer af regler, således at afsnit I, kapitel

1, angår den almindelige pligt til at give SKAT oplysninger om den skattepligtige indkomst, og kapitel 2, kapitel 3 og kapitel 4 angår de særlige oplysningspligter, som påhviler visse skattepligtige at afgive i eller sammen med oplysningskemaet samt opbevaring af visse oplysninger.

Den gældende skattekontrolløvs afsnit II indeholder både regler om den skattepligtiges egen oplysningspligt efter anmodning og regler om tredjemands automatiske indberetningspligter og oplysningspligt efter anmodning. Enhver bestemmelse om tredjemands automatiske indberetningspligter foreslås som nævnt udskilt til en ny skatteindberetningslov. Reglerne om oplysningspligt efter anmodning, der fortsat vil stå i skattekontrolløven, foreslås opdelt, så afsnit II, kapitel 5, vil angå den skattepligtiges egen oplysningspligt efter anmodning og kapitel 6 tredjemands oplysningspligt efter anmodning. I kapitel 7 samles bestemmelser om udveksling af oplysninger, registre, tilsyn med nedskrivning i finansielle virksomheder, udlevering af oplysninger til kreditvurdering og pålæg om oplysningspligt.

Afsnit III indeholder regler om straf og afsnit IV regler om ikrafttrædelse samt territorialbestemmelse.

Det foreslås i afsnit I, kapitel 1, at selvangivelsesbegrebet afskaffes og erstattes af et oplysningsbegreb. En selvangivelse indeholder den skattepligtiges opgørelse af indkomstårets skattepligtige indkomst, og på baggrund af oplysningerne i selvangivelsen danner SKAT årsopgørelsen, som indeholder en beregning af, hvor meget der skal betales i skat.

Selvangivelsesbegrebet er ikke længere tidssvarende, hvor langt de fleste modtager en årsopgørelse uden forinden at have selvangivet, og selvangivelsesbegrebet foreslås som nævnt afskaffet.

Samtidig præciseres de skattepligtiges oplysningspligt, så det udtrykkeligt bliver slået fast, at der ikke er oplysningspligt for oplysninger, som skal indberettes efter skatteindberetningsloven af tredjemand under den forudsætning, at den skattepligtige modtager en årsopgørelse eller den skattepligtige ikke kan korrigere oplysningen i oplysningskemaet. Den skattepligtige er dog ikke fritaget fra sin oplysningspligt, når der består et afhængighedsforhold mellem den skattepligtige og den oplysningspligtige tredjemand.

På SKATs hjemmeside har den skattepligtige gennem en årrække haft mulighed for at afklare sit mellemværende med SKAT digitalt ved brug af selvbetjeningsløsningen i TastSelv til selvangivelse af indkomstårets skattepligtige indkomst. SKAT har siden oktober 2010 haft mulighed for at afskære en skattepligtig fra at anvende Tast Selv, hvis SKAT finder grundlag for at antage, at der er væsentlig risiko for, at den pågældende skattepligtige vil begå fejl ved anvendelsen heraf, eller at den skattepligtige vil misbruge Tast Selv. Det foreslås at lovfæste SKATs mulighed for under disse betingelser at afskære den skattepligtige fra at anvende TastSelv og give de pågældende klageadgang efter de almindelige regler i skatteforvaltningsloven.

En regel om afskæring fra at anvende TastSelv foreslås tilsvarende indsat i kildeskatteloven i relation til forskudsproceduren, jf. det samtidig med dette fremsatte forslag til konsekvensændringer som følge af forslaget til skattekontrolløvs.

SKAT har i en række tilfælde, hvor it-systemet af udefra kommende omstændigheder er brudt ned, indrømmet en udskydelse af selvangivelsesfristen ud fra force majeure-betragtninger. Der foreslås

en udtrykkelig hjemmel for SKAT til at forlænge fristen ved større driftsforstyrrelser eller it-nedbrud. Det foreslås endvidere, at skatteministeren får mulighed for at forlænge fristen i andre tilfælde.

SKAT kan efter gældende ret foretage en skønsmæssig ansættelse, når der ikke er selvangivet behørigt. Der findes en omfattende praksis om bestemmelserne. Det foreslås af retssikkerhedsmæssige grunde at præcisere reglerne om skønsmæssige ansættelser, herunder at lovfæste hovedhensynene for skønnet.

Der er i afsnit I, kapitel 2-4, i altovervejende grad tale om en videreførelse af gældende ret i skattekontrollovens §§ 3 A-C, 10 F, 11 C og 11 D-E. Dog er bestemmelserne nævnt i den rækkefølge, hvori de har særligt interesse for fysiske personer, selvstændigt erhvervsdrivende og selskaber. De nævnte bestemmelser angår placering af pensionsordninger i udlandet, pensionsmidler i særlige opsparingsordninger, deponering af værdipapirer, gaver over 58.700 kr. til ikke fuldt skattepligtige, udbyder af skattearrangementer, ejeroplysninger og Det Offentlige Ejerregister, regnskabsaflægning i fremmed valuta og transfer pricing.

Det foreslås i afsnit II at præcisere kontrolhjemlerne, herunder præcisere den skattepligtiges egen oplysningspligt efter anmodning og grænsen mellem tredjemands oplysningspligt og tavshedspligt. Bestemmelserne om den skattepligtiges oplysningspligt om egne forhold er opdelt i en bestemmelse om den skattepligtiges oplysningspligt i forbindelse med erhvervsvirksomhed og bestemmelser om den skattepligtiges formueoplysninger. Tredjemands oplysningspligter omfatter en bestemmelse om krydsrevision af en eller flere erhvervsdrivende, finansielle institutioners og advokaters særlige oplysningspligter og en samlende bestemmelse om andres oplysningspligt. Når der ikke er tale om oplysninger i forbindelse med kontrollen af en bestemt skattepligtigs skatteansættelse, skal Skatterådet godkende en anmodning fra SKAT, hvori det præciseres, hvilke oplysninger der ønskes og med hvilket formål.

Efter den gældende skattekontrollovs § 6 kan SKAT anmode om en erhvervsdrivendes regnskabsmateriale med henblik på kontrol af såvel den erhvervsdrivende selv som af andre, herunder også af ikke erhvervsdrivende. Af retssikkerhedsmæssige grunde omfatter den foreslåede bestemmelse i § 48 kun kontrollen af den erhvervsdrivendes egen skatteansættelse, mens hjemlen til at indhente regnskabsmateriale med henblik på krydsrevision flyttes til bestemmelsen i den foreslåede § 53, der alene omhandler krydsrevision.

Efter den gældende skattekontrollovs § 6, stk. 4, 4. pkt., kan der ikke gennemføres kontrol på en ejendom, der tjener til privatbolig eller fritidsbolig. Efter gældende ret er der dog adgang til at foretage kontrol i privatboligen, i det omfang regnskabsmateriale opbevares i privatboligen, f.eks. i et hjemmekontor. Udviklingen går i retning af flere enkeltmandsvirksomheder, der ofte drives fra privatboligen. Det foreslås derfor præciseret, at der kan foretages kontrol på en ejendom, hvis der drives erhvervsvirksomhed fra ejendommen, uanset om ejendommen også tjener til bolig.

Ved SKATs anvendelse af oplysningspligter på anmodning er der et særligt hensyn at tage i de situationer, hvor den tredjemand, der anmodes om oplysninger, har tavshedspligt af hensyn til beskyttelsen af den fysiske eller juridiske person, der er kunde eller klient. Det drejer sig om finansielle virksomheder, teleselskaber og rådgivere. Det foreslås, at oplysningspligterne særskilt

præciserer omfanget af den oplysningspligt, som den pågældende tredjemand har, og at der således tages klart stilling til grænsen mellem oplysningspligt og tavshedspligt. Der bliver ikke indført en oplysningspligt for teleselskaber, og såfremt dette skal ske, skal der således udformes en særlig bestemmelse vedrørende dette.

Når SKAT som led i større indsatsprojekter anmoder tredjemand om oplysninger vedrørende unavngivne personer eller virksomheder, skal Skatterådet give sin tilladelse hertil. Det foreslås at indsætte en ny bestemmelse i skattekontrolloven, hvor Skatterådets beføjelser og kriterierne for at give tilladelse til indsatsprojekter samlet fastsættes. Det foreslås i den forbindelse at lovfæste, at Skatterådets afgørelser som udgangspunkt offentliggøres.

Straffebestemmelserne i skattekontrollovens afsnit III foreslås præciseret i lyset af ændringerne af de materielle bestemmelser i lovens afsnit I og II. De straffebestemmelser, som er knyttet til indberetninger fra tredjemand, flyttes til skatteindberetningsloven. Der foreslås ikke væsentlige ændringer i gerningsindholdet eller kravet til tilregnelser. Præciseringen af de materielle kontrolbestemmelser vil imidlertid tydeliggøre indholdet af straffebestemmelserne og dermed styrke borgernes retssikkerhed. Det er forudsat, at den sanktionspraksis, der er fastlagt af domstolene, fortsætter.

Som led i at styrke borgernes retssikkerhed foreslås, at en sigtet uden forsvarer kan få aktindsigt i en verserende administrativ skattestraffesag.

I bilag 1 er en paragrafnøgle, der angiver hvilke bestemmelser i den gældende skattekontrollov, der indgår i lovforslaget.

#### *2.4.4. Regler, der ikke videreføres*

En række bestemmelser i den gældende skattekontrollov er ikke medtaget i forslaget til den skattekontrollov. Det gælder følgende bestemmelser:

Efter § 2, stk. 1, nr. 6, omfatter selvangivelsespligten ikke aktieindkomst, der alene består af udbytte, hvori der er indeholdt endelig udbytteskat, medmindre den skattepligtiges samlede aktieindkomst overstiger 5.000 kr., eller aktieindkomsten sammenlagt med en eventuel ægtefælles aktieindkomst overstiger 10.000 kr. Fritagelse gælder dog ikke for ægtefæller, der er samlevende ved indkomstårets udløb, hvis den ene ægtefælle har en aktieindkomst, hvori der ikke er indeholdt endelig udbytteskat. Der skønnes ikke at være behov for bestemmelsen, da skatteministeren efter indstilling fra Skatterådet kan bestemme, hvilke oplysninger af betydning for skatteansættelsen eller skatteberegningen oplysningsskemaet skal indeholde samt udformningen af blanketter. Herefter kan skatteministeren også efter Skatterådets indstilling bestemme, at der ikke skal oplyses aktieindkomst, hvori der er indeholdt endelig udbytteskat, evt. under en vis beløbsgrænse.

Efter § 2, stk. 1, nr. 7, omfatter selvangivelsespligten ikke indkomst, der beskattes efter kildeskattelovens §§ 48 E og 48 F, som angår den særlige skatteordning vedr. forskere, nøglepersoner m.fl. Efter denne ordning beskattes indkomsten endeligt med 26 pct. Kildeskattelovens § 48 F forudsætter imidlertid, at forskeren, nøglepersonen m.fl. kan have anden indkomst ved siden af forskerindkomsten, og forskeren, nøglepersonen, m.fl. modtager da også som andre lønmodtagere med enkle beskatningsforhold en årsopgørelse. Efter dette lovforslag er der

som hovedregel ikke oplysningspligt i forhold til lønindkomst, som arbejdsgiveren har pligt til at indberette til SKAT – det gælder også lønindkomsten som forsker. Der er derfor ikke behov for en særskilt bestemmelse, som undtager denne indkomst fra oplysningspligten.

Efter § 2, stk. 3, kan elproduktionsvirksomheder, der er omfattet af § 57, stk. 1, nr. 1, i lov nr. 375 af 2. juni 1999 om elforsyning, med en elproduktion i indkomståret på under 10 MW eleffekt i stedet for at indgive en egentlig selvangivelse opfylde selvangivelsespligten ved at indgive virksomhedens årsregnskab inden selvangivelsesfristens udløb. Bestemmelsen i § 3, stk. 2, 2. pkt., finder i så fald tilsvarende anvendelse. Sidstnævnte bestemmelse, som er nærmere omtalt straks nedenfor, går ud på, at hvis regnskabet endnu ikke er godkendt af generalforsamlingen ved selvangivelsesfristens udløb, skal der senest 14 dage efter generalforsamlingens afholdelse gives SKAT meddelelse om generalforsamlingens beslutning vedrørende regnskabet. Den nævnte bestemmelse i § 57, stk. 1, nr. 1, i lov nr. 375 af 2. juni 1999 blev ophævet i 2004, og bestemmelsen er ikke erstattet af andre bestemmelser i bekendtgørelse af lov om elforsyning. Den type virksomheder, der var omfattet af bestemmelsen i skattekontrolloven, havde indtægter ved den omhandlede elproduktion opgjort efter et ”hvile i sig selv” princip, dvs. prisen var fastsat ud fra omkostningerne ved produktionen, og selvangivelsesfritagelsen blev givet ud fra en forventning om, at elproduktionsvirksomhedens resultatet var 0 kr. Ved ændringen af elforsyningsloven i 2004 overgik de pågældende elproduktionsvirksomheder imidlertid til salg på markedsvilkår, og de pågældende virksomheder kan herefter opnå både overskud og underskud ved salg af elektricitet. Der er således ikke længere grundlag for at fritage den pågældende type virksomhed fra pligten til årligt at give SKAT indkomstoplysninger m.v.

Efter § 3, stk. 2, 2. pkt., gælder, at hvis juridiske personer ikke inden selvangivelsesfristens udløb indgiver et skattemæssigt årsregnskab for den senest afsluttede regnskabsperiode til SKAT, fordi regnskabet endnu ikke er godkendt af generalforsamlingen ved selvangivelsesfristens udløb, skal der senest 14 dage efter generalforsamlingens afholdelse gives SKAT meddelelse om generalforsamlingens beslutning vedrørende regnskabet. Da juridiske personer i den pågældende situation i praksis vil søge SKAT om forlængelse af selvangivelsesfristen, har bestemmelsen ingen praktisk betydning. Der findes derfor ikke at være behov for denne bestemmelse.

Efter § 3, stk. 5, gælder, at hvis en meddelelse som nævnt i § 3, stk. 2, 2. pkt., jf. ovenfor, ikke er givet rettidigt, og medfører generalforsamlingens beslutning vedrørende regnskabet en forhøjelse af den indkomst, hvoraf skatten beregnes, finder § 5, stk. 1, om betaling af et skattetillæg tilsvarende anvendelse. Som følge af at § 3, stk. 2, 2. pkt., ingen praktisk betydning har og ikke foreslås medtaget, foreslås det tilsvarende, at § 3, stk. 5, heller ikke medtages.

Efter § 4, stk. 5, gælder, at selvangivelsespligtige, som modtager en årsopgørelse efter regler fastsat af skatteministeren i medfør af § 1, stk. 5, eller alene modtager oplysninger om indberettede tal til brug for årsopgørelsen, jf. § 1, stk. 6, kan undlade at selvangive, hvis de anvendte oplysninger i årsopgørelsen eller indberettede tal til brug for årsopgørelsen er korrekte og fyldestgørende. I lovforslagets § 2, stk. 1, 2. pkt., præciseres den skattepligtiges oplysningspligt, så det udtrykkeligt bliver slået fast, at der ikke er oplysningspligt for oplysninger, som skal indberettes efter skatteindberetningsloven af tredjemand, når oplysningerne skal anvendes i årsopgørelsen. Da årsopgørelsen m.v. i altovervejende grad er dannet på baggrund af indberettede oplysninger efter

skatteindberetningsloven, findes der ikke at være behov for at medtage bestemmelsen i § 4, stk. 5. I det omfang SKAT anvender den skattepligtiges egne forskudsoplysninger i årsopgørelsen, vil den skattepligtige have pligt til at korrigere disse oplysninger, hvis de ikke er korrekte, jf. bemærkningerne til lovforslagets § 2, stk. 1, 2. pkt.

Efter § 6 E, stk. 2, gælder, at SKAT kan indhente oplysninger fra det register, som Erhvervs- og Selskabsstyrelsen fører efter § 7 i lov om næringsbrev til fødevarer virksomheder, og efter § 6 c i lov om hotel- og restaurationsvirksomhed, som er nødvendige for at kontrollere, at skatte- og afgiftslovgivningen overholdes. Oplysningerne kan indhentes bl.a. med henblik på registersamkøring og sammenstilling af oplysninger i kontroløjemed. Bestemmelsen blev indsat ved lov nr. 1344 af 19. december 2008 (Indsats mod skatte- og afgiftsunddragelse - Fairplay III og fradrag for børnebidragsrestancer i kontanthjælp, starthjælp og introduktionsydelse), og registeret blev kaldt Erhvervsstyrelsens overtrædelsesregister. Registeret blev nedlagt i forbindelse med ophævelse af næringsbrevsordningen pr. 1. januar 2015, uden at skattekontrolloven i den forbindelse blev konsekvensrettet. Bestemmelsen videreføres derfor ikke.

Efter § 8 E gælder, at enhver arbejdsgiver, der har etableret eller fremtidigt etablerer en pensionsordning, der omfattes af pensionsbeskatningslovens afsnit I, pligtig efter skatteministerens nærmere bestemmelse at give SKAT og det forsikringsselskab eller pengeinstitut m.v., gennem hvilket pensionsordningen forvaltes, alle oplysninger om dennes nærmere indhold, herunder om størrelsen af arbejdsgiverens og den pensionsberettigedes årlige bidrag til ordningen samt om eventuelle ændringer i denne.

Bestemmelsen er indsat ved lov nr. 150 af 28. maj 1958 og har fået sin nuværende formulering ved lov nr. 271 af 6. maj 1993.

Bemyndigelsen til skatteministeren er udnyttet ved § 29 i bekendtgørelse nr. 890 af 10. juli 2015 om indberetningspligter m.v. efter skattekontrolloven. Efter § 29 skal arbejdsgivere efter skattekontrollovens § 8 E til brug ved efterbeskatning af pensionsordninger efter pensionsbeskatningslovens § 19 B efter anmodning fra SKAT give meddelelse om pensionsordninger for ansatte eller tidligere ansatte, jf. pensionsbeskatningslovens § 19 B, stk. 1, 2 og 4.

Bemyndigelsen er således alene udnyttet til at fastsætte, at arbejdsgivere - og ikke forsikringsselskaber og pengeinstitutter m.v. - efter anmodning skal give SKAT visse oplysninger om pensionsordninger efter pensionsbeskatningslovens § 19 B. Der skønnes ikke at være behov for bestemmelsen, da SKAT kan anmode om de pågældende oplysninger efter den foreslåede bestemmelse i § 56, hvorefter offentlige myndigheder, enhver erhvervsdrivende samt ikke erhvervsdrivende juridiske personer efter anmodning skal meddele SKAT oplysninger, der skønnes at være nødvendige og væsentlige for kontrollen af en identificerbar fysisk eller juridisk person.

Den gældende skattekontrollovs § 11, stk. 2, indeholder en bemyndigelse til skatteministeren til at fastsætte regler om behandlingen af sager, hvor SKAT afgiver oplysninger til en fremmed kompetent myndighed efter § 11, stk. 1. Bemyndigelsen er ikke udnyttet, og da der er tale om retningslinjer for SKATs sagsbehandling, som naturligt fastsættes af SKATs ledelse, foreslås bestemmelsen ikke videreført.

Efter § 11 A skal skattepligtige med konto i udenlandsk pengeinstitut oplyse SKAT om kontoen samt sørge for, at der årligt indberettes om størrelsen af indestående, renter m.v. for indkomståret til SKAT. Med gennemførelsen af lov nr. 1884 af 29. december 2015 (Indførelse af land for land-rapportering for store multinationale koncerner, gennemførelse af ændring af direktiv om administrativt samarbejde på beskatningsområdet m.v.) blev OECD's globale standard for indberetning og udveksling af kontooplysninger gennemført med virkning fra den 1. januar 2016. Det betyder, at SKAT første gang i 2017 vedr. indkomståret 2016 automatisk vil modtage kontooplysninger fra udenlandske myndigheder. På den baggrund er der ikke længere behov for bestemmelsen.

Efter § 11 B skal skattepligtige, som har værdipapirer deponeret i udenlandske pengeinstitutter, oplyse SKAT om depotet og sørge for, at der årligt indberettes om størrelsen af indestående, renter m.v. for indkomståret til SKAT. Med gennemførelsen af ovennævnte lov nr. 1884 af 29. december 2015 blev OECD's globale standard for indberetning og udveksling af kontooplysninger gennemført med virkning fra den 1. januar 2016. Det betyder, at SKAT første gang i 2017 vedr. indkomståret 2016 automatisk vil modtage oplysninger om værdipapirer i depot fra udenlandske myndigheder. På den baggrund er der ikke længere behov for bestemmelsen. Dog er deponeringspligten i bestemmelsens stk. 1 videreført.

Efter § 12 gælder, at hvor SKAT i skattekontrolloven har ret til at kræve oplysninger til brug ved skatteansættelsen, tilkommer samme ret Skatteankestyrelsen, skatteankenævnene, vurderingsankenævnene, motorankenævnene og Landsskatteretten til brug ved klagebehandlingen. Bestemmelsen anvendes ikke i praksis og foreslås derfor ikke videreført.

Efter § 12 A dækker anvendelsen i skattekontrolloven af udtrykket "skatteligning" tillige ligning efter ejendomsværdiskatteloven. Da udtrykket "ligning" ikke længere anvendes, herunder i ejendomsværdiskatteloven, og da skatteforvaltningslovens almindelige regler for gennemgang af ansættelser også gælder ejendomsværdiskatten, medtages denne bestemmelse ikke.

§ 13 C er en bestemmelse, der kriminaliserer erhvervsdrivendes aftagelse af varer eller ydelser på så fordelagtige vilkår, at den pågældende må have indset eller burde indse, at leverandøren eller yderen ikke ville opfylde sine forpligtelser til at selvangive vederlaget eller afregne skyldig skat. Der er på mange områder en stor variation i prisfastsættelsen, og bevisbyrden for, at prisen er så lav, at aftageren måtte eller burde indse, at der er tale om skatteunddragelse fra yderens side, kan således kun i helt særlige situationer løftes, og der findes derfor ingen retspraksis. Bestemmelsen foreslås derfor afskaffet.

Efter § 21 gælder, at der skal betales en tillægsskat svarende til skatten af det unddragne beløb i tilfælde, hvor strafansvaret er forældet efter straffelovens §§ 93 og 94. En tilsvarende bestemmelse eksisterede i dødsboskatteloven, indtil den blev ophævet med virkning fra den 1. januar 2003, jf. lov nr. 1058 af 17. december 2002. Baggrunden for indførelsen af bestemmelsen i skattekontrolloven var dels den eksisterende bestemmelse i dødsboskatteloven, dels de daværende store forskelle på de strafferetlige regler for forældelse, som var maksimum 10 år, og den formueretlige forældelse, som dengang var 20 år. Den absolutte formueretlige forældelse er i dag 10 år, hvilket stadig ligeledes er tilfældet for den strafferetlige forældelse, og der er således ikke den samme begrundelse for at have

bestemmelsen. Da bestemmelsen yderligere ikke er anvendt i mange år, foreslås den afskaffet.

#### *2.4.5. Skattelovgivningens systematik*

Skatte- og afgiftsretten omfatter en række forskellige former for beskatning og afgiftspålæggelse. Grundlovens § 43 anvender udtrykket ”skat” omfattende enhver beskatning og afgiftspålæggelse. Efter skatteforvaltningslovens § 1 udøver told- og skatteforvaltningen (SKAT) forvaltningen af lovgivning om skatter og afgifter og lov om vurdering af landets faste ejendomme. Bestemmelsen vedrører forvaltning af lovgivning om enhver form for skat til det offentlige, jf. grundlovens § 43, det vil sige såvel direkte skatter (skat af indkomst, ejendom m.v.) som indirekte skatter (afgifter). Bestemmelsen omfatter således ikke kun indkomstskat, herunder arbejdsmarkedsbidrag, kirkeskat, dødsboskat og ejendomsværdiskat, men også gaveafgift, moms, såkaldte punktafgifter, told og afgift efter pensionsafkastbeskatningsloven og lignende.

De grundlæggende regler om indkomstbeskatning er fastsat i lov nr. 149 af 10. april 1922 om Indkomst- og Formueskat til staten (Statsskatteloven), der stadig er gældende. Statsskatteloven udgør stadig fundamentet for det danske skattesystem, selv om den har fået mindre betydning på grund af talrige lovændringer, hvor en lang række af lovens regler er blevet ophævet i forbindelse med udskillelse og udvidelse af reglerne i speciallove. Ved lov nr. 1296 af 27. december 1996 (Ændringer som følge af afskaffelse af formueskatten m.v.) blev bestemmelserne om formueskat ophævet, da formueskatten blev afskaffet, og statsskattelovens titel blev samtidig ændret til lov om indkomstskat til staten.

Statsskatteloven indeholdt oprindeligt regler om skattepligtens indtræden og ophør, skatternes beregning og opkrævning, straffebestemmelser m.v. foruden reglerne om opgørelsen af den skattepligtige indkomst og formue.

Reglerne om, hvem der er skattepligtige, skattepligtens indtræden og ophør samt opkrævning findes for fysiske personer i dag i kildeskatteloven og for juridiske personer (selskaber og foreninger m.v. samt fonde) i selskabsskatteloven og fondsbeskatningsloven. Skatternes beregning reguleres for fysiske personer af reglerne i personskatteloven, ligningsloven, arbejdsmarkedsbidragsloven og virksomhedsskatteloven og for juridiske personer af reglerne i selskabsskatteloven og fondsbeskatningsloven.

Siden kildeskattelovens indførelse i 1970 har der eksisteret et samtidighedsprincip, hvorefter skattebetalingerne sker sideløbende med optjeningen af indkomst, jf. kildeskattelovens § 41. Der er dog alene tale om et tillempet samtidighedsprincip, idet der foretages en endelig indkomstopgørelse og slutskatteberegning efter indkomstårets udløb. Den løbende betaling udgør således en aconto skattebetaling, som modregnes ved opgørelsen af slutskatten.

De formelle regler om skattemyndighedernes organisation, kompetence og sagsbehandling, de administrative klageinstanser, domstolsprøvelse af skattemyndighedernes afgørelser, ansættelsesfrister, forældelse samt regler om omkostningsgodtgørelse m.v. er samlet i skatteforvaltningsloven, der gælder hele skatteområdet, både direkte og indirekte skatter.

Regler om kontrol samt de egentlige skattestraffebestemmelser findes i skattekontrolloven. Skattekontrolloven gælder alene for de direkte skatter. De enkelte afgiftslove indeholder



kontrolbestemmelser og straffebestemmelser. Når skattekontrolloven er langt mere omfangsrig end kontrol- og straffebestemmelserne i de enkelte afgiftslove skyldes det, at skattekontrolloven bl.a. også indeholder de almindelige regler om årsopgørelses- og selvangivelsesproceduren m.v., bestemmelser om oplysningspligt efter anmodning samt en lang række bestemmelser om tredjemands automatiske indberetningspligter.

Selv om den øvrige skattelovgivning indeholder talrige supplerende bestemmelser på både indkomst- og udgiftssiden, udgør statsskattelovens §§ 4-6 stadig hovedprincipperne for opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Efter §§ 4-6 opgøres den skattepligtige indkomst som differencen mellem de bruttoindtægter, der er skattepligtige efter § 4, og de bruttoudgifter, der er fradragsberettigede efter § 6. Den skattepligtige indkomst er således et nettobeløb. Har den skattepligtige flere indkomstkilder, sammenlægges de positive eller negative indkomstkomponenter, hvorefter nettobeløbet reduceres med de fradragsberettigede udgifter efter § 6.

Statsskattelovens § 4 indeholder et vidtgående og ikke udtømmende indkomstbegreb. Bestemmelsen fastslår endvidere flere grundprincipper; At der skal opgøres en årsindkomst (periodisering), at ikke kun indtægter hidrørende fra dansk territorium, men også indtægter hidrørende fra udlandet, skal anses som skattepligtig indkomst (globalindkomstprincippet), samt at indtægten er skattepligtig, hvad enten den fremtræder i form af penge eller i form af formuegoder af pengeværdi.

Statsskattelovens § 5 foreskriver dansk rets hovedregel om, at formuebevægelser bortset fra næringstilfælde og spekulation er den skattepligtige indkomst uvedkommende. Dette udgangspunkt er over årene blevet gradvist udhulet ved, at stadig flere kapitalgevinster ved selvstændig lovgivning er gjort skattepligtige. Aktieavancebeskatningsloven hjemler beskatning af avance ved afståelse af aktier m.v., ejendomsavancebeskatningsloven hjemler beskatning af avance ved afståelse af fast ejendom, og kursgevinstloven hjemler beskatning af visse kursgevinster ved afståelse eller indfrielse af pengefordringer. Disse love giver endvidere adgang til i visse tilfælde at opnå fradrag for tab. Statsskattelovens § 5 har stadig væsentlig betydning, da den fastslår princippet om, at kapitalgevinster og tab ved afståelse af et formuegode kun er skattepligtige, hvis der er hjemmel hertil i lovgivningen. De fleste skattepligtige kapitalgevinster og fradragsberettigede tab indgår ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst, der for fysiske personer ved opgørelse og beregning af skatterne opdeles i henholdsvis personlig indkomst og kapitalindkomst, jf. personskattelovens §§ 3 og 4. Aktieavancer og tab beskattes dog som udgangspunkt som aktieindkomst, jf. personskattelovens § 4 a.

Statsskattelovens § 6 fastslår hvilke udgifter, der er fradragsberettigede ved opgørelsen af nettoindkomsten. § 6 fastslår fradragsretten for driftsomkostninger, ordinære afskrivninger m.v. Udgifter, der medgår til etablering eller udvidelse af den økonomiske aktivitet er derimod ikke fradragsberettigede. Det samme gælder udgifter, der i øvrigt relaterer sig til indkomstkilden i modsætning til den løbende indkomst. Af § 6 fremgår endvidere, at privatudgifter ikke er fradragsberettigede.

De grundlæggende principper for behandlingen af fradrag i statsskatteloven er stort set uændrede i forhold til den første statsskattelov fra 1903. Imidlertid har man via en lang række

specialbestemmelser udvidet fradragsmulighederne. Det gælder f.eks. afskrivningsloven, etableringskontoloven, pensionsbeskatningsloven samt talrige bestemmelser i ligningsloven. I ligningsloven findes bestemmelser om fradragsret for en række etableringsudgifter, som ikke ville være fradragsberettigede uden særlig hjemmel. Enkelte bestemmelser i ligningsloven begrænser fradragsretten i forhold til statsskattelovens § 6. Det gælder f.eks. ligningslovens § 8, stk. 4, der indebærer en særlig begrænsning af fradragsretten af udgifter til repræsentation, samt ligningslovens § 9 om lønmodtageres fradrag for udgifter i forbindelse med udførelsen af det indtægtsgivende arbejde. Reglen i statsskattelovens § 6 in fine om, at privatudgifter ikke er fradragsberettigede ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst er fraveget ved en række bestemmelser i ligningsloven. Endelig indeholder ligningsloven i §§ 7-7 Å hjemmel til skattefrihed for en lang række indkomster.

Indkomstskatten for personer består af summen af flere skatter, der beregnes af forskellige beskatningsgrundlag og med forskellige skattesatser efter reglerne i personskatteloven. Beskatningsgrundlagene består dels af den skattepligtige indkomst, der er nettobeløbet af alle en persons indkomster og fradrag (ekskl. aktieindkomst), dels af forskellige dele af disse skattepligtige indkomster og fradrag. Det drejer sig om indkomster, der henregnes til personlig indkomst, henholdsvis om fradrag, der kan foretages heri, og om indkomster og fradrag, der henregnes til kapitalindkomst.

Indkomstskatterne beregnes på grundlag af de indkomster og fradrag, som en person har haft i løbet af et indkomstår. Et indkomstår svarer normalt til kalenderåret. Selvstændigt erhvervsdrivende har visse muligheder for at anvende et andet indkomstår end kalenderåret, såkaldt forskudt indkomstår. I tilknytning til indkomstskatterne beregnes der også ejendomsværdiskat med udgangspunkt i den offentligt fastsatte ejendomsværdi af en eventuel ejerbolig.

Alle indkomst- og fradragsoplysningerne, der skal anvendes til beregningen af indkomstskatterne, fremgår af selvangivelsen. Oplysningerne kan her enten være fortrykte af SKAT eller være angivet af den skattepligtige selv. De fortrykte beløb omfatter oplysninger, som SKAT kender i forvejen via elektroniske indberetninger fra arbejdsgivere, offentlige myndigheder, pengeinstitutter, pensionsinstitutter, kreditforeninger og fagforeninger m.fl.

På selvangivelsen er beløbene rubriceret efter de indkomst- og fradragskategorier, de skal medregnes til. Summen af samtlige disse indkomster og fradrag udgør den skattepligtige indkomst. Det fremgår endvidere af selvangivelsesfelterne, hvilke indkomstbeløb, der indgår i grundlaget for beregning af arbejdsmarkedsbidraget og den midlertidige udligningsskat af store pensionsudbetalinger. Herudover indeholder selvangivelsen beløb, der beskattes særskilt som aktieindkomst, samt for boligejere tillige oplysninger om værdien af deres ejerbolig(er), der udgør beskatningsgrundlaget for ejendomsværdiskatten.

De indkomstgrundlag, der danner basis for skatteberegningen, opgøres alle som nettobeløb, dvs. indkomster minus fradrag. Er fradragene større end indkomsterne, fremkommer der et negativt indkomstgrundlag eller et underskud. Generelt gælder, at sådanne underskud kan ”gemmes” og fremføres til modregning i de følgende års indkomster og skatter. For gifte personer foretages der dog modregning af underskud i en ægtefælles positive indkomster og skatter i underskudsåret, før et

evt. resterende underskud fremføres. Det er en betingelse for overførsel af underskud, at ægtefællerne er samlevende ved indkomstårets udløb. Der er ingen tidsbegrænsning på fremførsel og modregningsadgang for ”gamle” underskud. For at sikre den korrekte skattemæssige værdi af underskuddene, er der i personskatteloven regler for behandlingen af negativ skattepligtig indkomst, negativ personlig indkomst og negativ aktieindkomst.

Efter selskabsskatteloven opgøres selskabers skattepligtige indkomst efter skattelovgivningens almindelige regler, for så vidt de efter deres indhold er anvendelige på de selskaber m.v., der er omfattet af selskabsskatteloven. Den øvrige skattelovgivning finder således anvendelse. Det gælder f.eks. reglerne i statsskatteloven, ligningsloven og afskrivningsloven. Også reglerne i aktieavancebeskatningsloven, ejendomsavancebeskatningsloven og kursgevinstloven gælder for selskaber. Bestemmelserne om beregning af selskabers indkomstskat står i selskabsskattelovens §§ 17-23. Indkomstskatten for selskaber er proportional. Ligesom det gælder for indkomstskatten for personer, betaler skattepligtssubjekter omfattet af selskabsskatteloven og fondsbeskatningsloven også acontoskat i løbet af indkomståret, og der foretages en endelig skatteopgørelse efter indkomstårets udløb, hvori acontoskatten modregnes.

#### *2.4.6. Sammenhæng med anden lovgivning*

Anvendelse af skattekontrollovens hjemler til tvangsindgreb og skattekontrollovens oplysningspligter er reguleret af en lovgivning, der er fælles for den offentlige forvaltnings myndighedsudøvelse, og som kort gennemgås nedenfor.

##### *2.4.6.1. Retssikkerhedsloven (lov om retssikkerhed ved forvaltningens anvendelse af tvangsindgreb og oplysningspligter)*

Lov om retssikkerhed ved forvaltningens anvendelse af tvangsindgreb og oplysningspligter (retssikkerhedsloven) fastsætter generelle regler for den fremgangsmåde, forvaltningsmyndighederne skal følge ved gennemførelsen af en række former for tvangsindgreb uden for strafferetsplejen. Forvaltningslovens regler om begrundelse og klagevejledning finder anvendelse, og tvangsindgrebet skal varsles forudgående, medmindre øjemedet forspildes. Retssikkerhedsloven indebærer begrænsninger i forvaltningens adgang til at foretage tvangsindgreb uden for strafferetsplejen i tilfælde, hvor der er rimelig grund til mistanke om, at en fysisk eller juridisk person har begået et strafbart forhold. SKATs udgående kontrol efter den gældende skattekontrollovs § 6 (lovforslagets § 49) er et tvangsindgreb. Retssikkerhedsloven indeholder desuden en bestemmelse om, at en oplysningspligt bortfalder, hvis den oplysningspligtige er under konkret mistanke for at have begået en strafbar overtrædelse.

Det forvaltningsretlige proportionalitetsprincip er gengivet i retssikkerhedslovens § 2, hvorefter et tvangsindgreb kun anvendes, hvis mindre indgribende foranstaltninger ikke er tilstrækkelige, og hvis indgrebet står i rimeligt forhold til formålet med indgrebet. Det indebærer, at en forvaltningsmyndighed kun kan beslutte at iværksætte et kontrolbesøg eller andet tvangsindgreb uden for strafferetsplejen, hvis mindre indgribende foranstaltninger ikke er tilstrækkelige, og hvis indgrebet står i rimeligt forhold til formålet med indgrebet.

Det fremgår af retssikkerhedslovens § 9, stk. 1, at tvangsindgreb over for den mistænkte med henblik på at tilvejebringe oplysninger om det eller de forhold, som mistanken omfatter, alene kan gennemføres efter reglerne i retsplejeloven. Ifølge § 9, stk. 2, gælder reglen i stk. 1 ikke, hvis

tvangsindgrebet gennemføres med henblik på at tilvejebringe oplysninger til brug for behandlingen af andre spørgsmål end fastsættelse af straf.

En myndighed kan således gennemføre et kontrolbesøg, hvor formålet er at tilvejebringe oplysninger til brug for andet end fastsættelse af straf. SKAT kan således godt gennemføre en udgående kontrol, hvor regnskabsmateriale m.v. gennemgås på stedet med det formål at foretage en korrekt skatteansættelse, uanset at der er mistanke om, at den erhvervsdrivende har begået et strafbart forhold.

Enhver bestemmelse i skattekontrolloven, der fastlægger en oplysningspligt, er omfattet af retssikkerhedslovens § 10. Det gælder både for oplysningspligter rettet mod den skattepligtige selv og mod tredjemand.

Retssikkerhedslovens § 10, stk. 1, indeholder en beskyttelse mod selvinkriminering. Hvis der er en konkret mistanke mod en person for et strafbart forhold, bortfalder en eksisterende oplysningspligt, således at personen ikke skal medvirke til at blive dømt. Det fremgår imidlertid af retssikkerhedslovens § 10, stk. 2, at tredjemand stadig har oplysningspligt om den mistænkte persons forhold, hvis oplysningerne søges tilvejebragt til brug for behandlingen af andre spørgsmål end fastsættelse af straf. Hvor retssikkerhedsloven ved tvangsindgreb forudsætter en bestemt procedure med varsling m.v., er det eneste proceduremæssige krav til anvendelsen af oplysningspligterne, at den skattepligtiges oplysningspligt bortfalder, hvis der er en konkret mistanke mod vedkommende.

I de tilfælde, hvor der er konkret mistanke om, at der er begået en lovovertrædelse, der kan medføre straf for en juridisk person som sådan, skal der i relation til retssikkerhedslovens § 10 ske fuld identifikation mellem den juridiske person og fysiske personer med tilknytning til den juridiske person. Der vil således skulle ske identifikation mellem den juridiske person og f.eks. ansatte samt medlemmer af den juridiske persons bestyrelse og direktion. Konsekvensen af, at der sker identifikation mellem den juridiske person og de ansatte, er, at de ansatte ikke kan pålægges at afgive oplysninger til myndigheden, medmindre det kan udelukkes, at de oplysninger, der søges tilvejebragt, kan have betydning for bedømmelsen af den formodede lovovertrædelse. For så vidt angår ansatte i enkeltmandsvirksomheder (personligt ejede virksomheder) sker der derimod ikke identifikation mellem den pågældende virksomhed (ejereren) og de ansatte i forbindelse med anvendelsen af retssikkerhedslovens § 10.

Når oplysninger indhentes hos tredjemand, f.eks. et pengeinstitut, til brug for en afgørelse om skatteansættelse og ikke til brug for bedømmelsen af, om den mistænkte har begået en lovovertrædelse, afskærer retssikkerhedslovens § 10, stk. 2, ikke SKAT fra at indhente oplysninger. Dette er fastslået i SKM2014.209.BR og i Folketingets Ombudsmands udtalelse i FOU nr. 2014.0010, hvor Folketingets Ombudsmand ikke kunne kritisere, at Landsskatteretten fandt, at retssikkerhedslovens § 10 ikke forhindrede SKAT i at indhente oplysninger fra en bank.

For SKAT betyder det, at oplysninger fra tredjemand til brug for en skatteansættelse kan indhentes, selv om den pågældende skattepligtige, der indhentes oplysninger om, er mistænkt for skattesvig.

En mistanke om et kriminelt forhold forhindrer ikke myndighederne i at rette henvendelse til den

mistænkte med anmodning om oplysninger, når det understreges, at den pågældende ikke har pligt til at besvare henvendelsen. Retssikkerhedslovens § 10, stk. 1, betyder blot, at den mistænkte ikke har pligt til at afgive oplysninger eller dokumenter. Der er ikke tale om at afskære den pågældende fra at afgive de ønskede oplysninger frivilligt. Det sker ofte, at en mistænkt gerne vil have lejlighed til at kommentere myndighedernes mistanke og derfor foretrækker selv at give oplysninger og fremlægge dokumenter, frem for at SKAT kontakter tredjemand.

#### *2.4.6.2. Væsentlighed og proportionalitet*

Væsentlighedskriteriet har en naturlig sammenhæng med proportionalitetsprincippet, som er en almindelig forvaltningsretlig grundsætning. I proportionalitetsprincippet ligger, at der ikke må anvendes mere indgribende foranstaltninger, hvis mindre indgribende foranstaltninger er tilstrækkelige, og indgrebet skal som middel stå i rimeligt forhold til målet.

Væsentlighedskravet medfører, at SKAT skal afveje størrelsen af et muligt merprovenu som resultat af kontrollen over for de ressourcer, der skal anvendes både af SKAT og den oplysningspligtige for at gennemføre kontrollen. I denne afvejning af byrden for den oplysningspligtige kan det ligeledes være af betydning, om SKAT alene anmoder om oplysninger inden for den ordinære ligningsfrist, eller om SKAT anmoder om oplysninger længere tilbage i tid.

Proportionalitetsprincippet indebærer også, at SKAT skal være tilbageholdende med at anvende oplysningspligten over for tredjemand, hvis oplysningerne lige så vel kan indhentes fra den skattepligtige selv eller gennem denne. I denne situation er det i sagens natur ikke nødvendigt at pålægge tredjemand at anvende ressourcer på at fremskaffe oplysninger. Hvis der er grund til at antage, at en skattepligtig selv er i besiddelse af de oplysninger, der søges tilvejebragt, skal SKAT som udgangspunkt først rette henvendelse til den skattepligtige og anmode om oplysningerne.

#### *2.4.6.3. Persondataloven*

Direktiv 95/46/EF af 24. oktober 1995 om beskyttelse af fysiske personer i forbindelse med behandling af personoplysninger og om fri udveksling af sådanne oplysninger (databeskyttelsesdirektivet) er implementeret i persondataloven. Såvel erhvervsdrivendes videregivelse som SKATs modtagelse af oplysninger er omfattet af persondatalovens regler. Det betyder, at SKAT skal anmelde behandling af oplysninger til Datatilsynet, som er en uafhængig tilsynsmyndighed i forhold til persondataloven.

Persondataloven opstiller en række grundlæggende betingelser, som skal være opfyldt ved behandling af persondata, og heri indgår proportionalitetsprincippet ligeledes med stor vægt. Begrebet behandling omfatter enhver form for håndtering af personoplysninger. Som de vigtigste former for behandling kan nævnes: Indsamling, registrering, systematisering, opbevaring, brug, videregivelse, samkøring og sletning.

Et af de grundlæggende krav til behandling af personoplysninger er, at indsamlede oplysninger ikke må omfatte mere end nødvendigt, formålet taget i betragtning. Videre er der krav om, at indsamling af oplysninger skal ske til udtrykkeligt angivne og saglige formål, og at senere behandling ikke må være uforenelig med disse formål, samt at oplysningerne skal være relevante og tilstrækkelige i forhold til de nævnte formål. Der skal endelig være en fornøden kontrol til at sikre, at der ikke behandles urigtige eller vildledende oplysninger. Den dataansvarlige skal sikre, at oplysningerne

ikke hændeligt eller ulovligt tilintetgøres, fortabes eller forringes, misbruges eller i øvrigt behandles i strid med loven, og at oplysningerne bliver destrueret, når formålet med behandlingen er opfyldt.

Persondataloven indeholder yderligere generelle betingelser for, hvornår behandling, herunder videregivelse, af henholdsvis ikke-følsomme og følsomme personoplysninger må finde sted. Oplysninger om en persons økonomiske forhold er som udgangspunkt ikke-følsomme personoplysninger.

Endeligt skal den pågældende, som oplysningerne vedrører, have en orientering om behandlingen af oplysningerne, medmindre hensyn til den pågældende selv eller tredjemand taler imod.

I januar 2012 fremsatte Europa-Kommissionen en databeskyttelsespakke. I december 2015 blev der opnået politisk enighed om pakken, der formelt trådte i kraft den 25. maj 2016, men først anvendes fra den 25. maj 2018. Når dette sker, vil persondataloven bortfalde, og databeskyttelsesforordningen vil have direkte og umiddelbar virkning.

Justitsministeriet har i foråret 2016 iværksat et arbejde med henblik på at tilpasse dansk lovgivning og hjælpe andre myndigheder med at forholde sig til forordningens regler. Justitsministeriets arbejde foreligger endnu ikke i endelig form, og det er på baggrund heraf endnu ikke afklaret om lovforslaget i nødvendigt omfang vil skulle tilpasses den kommende databeskyttelsesforordning.

Forordningen bygger helt grundlæggende på samme systematik som databeskyttelsesdirektivet fra 1995 og persondataloven. Med forordningen sker der i vidt omfang en videreførelse og præcisering af, hvad der allerede gælder i Danmark i dag. Det er f.eks. tilfældet med reglerne om, under hvilke betingelser der må behandles personoplysninger, og hvordan personoplysninger skal beskyttes. Det er på denne baggrund Skatteministeriets opfattelse, at lovforslaget er i overensstemmelse med databeskyttelsesforordningen, jf. 2016/679 af 27. april 2016 om beskyttelse af fysiske personer i forbindelse med behandling af personoplysninger og om fri udveksling af sådanne oplysninger.

#### *2.4.6.4. EU's Charter om grundlæggende rettigheder og Den Europæiske Menneskerettighedskonvention (EMRK)*

Både EU's Charter om grundlæggende rettigheder og Den Europæiske Menneskerettighedskonvention stiller krav, som skal være opfyldt, for at indgreb i personlige rettigheder kan legitimeres. EU's Charter om grundlæggende rettigheder blev juridisk bindende på traktatniveau, da Lissabontraktaten trådte i kraft den 1. december 2009. Skattekontrollovens oplysningspligter vil i vidt omfang være omfattet af disse bestemmelser.

Chartrets artikel 7 fastslår, at enhver har ret til respekt for sit privatliv og familieliv, sit hjem og sin kommunikation. De rettigheder, der sikres ved Chartrets artikel 7 om respekt for privatliv og familieliv, svarer indholdsmæssigt til de rettigheder, der er sikret efter Den Europæiske Menneskerettighedskonventions (EMRK) artikel 8. Ligeledes er Chartrets artikel 8 om beskyttelse af personoplysninger baseret på bl.a. EMRK artikel 8.

Det følger af Chartrets artikel 52, stk. 3, at i det omfang Chartret indeholder rettigheder svarende til dem, der er sikret ved EMRK, har de samme betydning og omfang som i konventionen.

Offentlige myndigheders opbevaring og anvendelse af personoplysninger udgør et indgreb i borgerens ret til privatliv efter EMRK, art. 8, som derfor i stk. 2 stiller krav til hjemlen for et indgreb i privatlivet (legalitetskravet). Det følger generelt af Den Europæiske Menneskerettighedsdomstols praksis, at der skal være hjemmel til et indgreb i individets rettigheder, og at hjemlen skal være tilgængelig, samt klar og forudsigelig. Hjemlen svarer til, hvad der følger af det almindelige legalitetsprincip i dansk ret. Domstolen har i praksis lagt vægt på, at den usikkerhed, der er forbundet med anvendelsen af de relevante bestemmelser, ikke går ud over, hvad borgeren kan forvente.

EMRK, art. 8, stiller ligeledes krav til proportionaliteten i indgrebet. Heri ligger, at indgrebet skal være egnet til og nødvendigt for at opnå det tilsigtede mål, ligesom indgrebet skal være forholdsmæssigt. Bedømmelsen skal foretages helt konkret. Der skal foretages en konkret afvejning af hensynet til det offentliges behov for at modtage oplysninger, som er af væsentlig betydning for skattekontrollen i forhold til, hvor alvorligt indgrebet er i den pågældende skattepligtiges privatliv.

#### *2.4.6.5. Bogføringsloven*

Bogføringsloven indeholder regler om virksomheders bogføring, opbevaring af regnskabsmaterialet og offentlige myndigheders adgang til regnskabsmaterialet. Bogføringsloven og den tilknyttede bogføringsvejledning (juni 1999) er således retningsgivende for fortolkningen af, hvad regnskabsmateriale og andre dokumenter omfatter i den gældende skattekontrollens § 6, stk. 1.

Det fremgår af bogføringsvejledningens kapitel 2 om formål med bogføring, at ”samfundet har en betydelig interesse i, at erhvervsdrivende har en pligt til at bogføre og opbevare regnskabsmaterialet. Som følge heraf er der behov for et ensartet og fælles sæt af lovregler, som gælder enhver erhvervsdrivende og andre virksomheder, hvor samfundet har interesse.”

Endvidere fremgår det, at ”Offentlige myndigheder har opgaver, der gør virksomhedens bogføring relevant for dem. Blandt disse hører kontrol med overholdelse af loven samt modtagelse og behandling af regnskabsdata til brug for opkrævning af skatter og afgifter samt at registrere deres transaktioner og opbevare disse. De offentlige myndigheder har således brug for, at korrekt registrerede informationer er til stede i virksomhederne og kan formidles til myndighederne. Også derfor forpligter loven virksomhederne til at registrere deres transaktioner og opbevare disse. Bogføringsloven regulerer de fælles mindstekrav, der indfrier de samfundsmæssige informationsbehov og samtidig giver mulighed for den fælles kontrol.”

Herudover fremgår det af bogføringsvejledningen, at ”den nye bogføringslov forsøger ved et samlet sæt af regler at afhjælpe vanskeligheder og gøre det muligt at samle regler, der er spredt omkring i særlove. Denne målsætning er endnu ikke opfyldt”, og at ”Skatte- og afgiftsmyndighederne og Danmarks Statistik er nok de væsentligste offentlige brugere af virksomhedernes regnskabsdata, men også tilskudsbevilgende, sociale og andre kontrollerende myndigheder anvender virksomhedernes regnskabsoplysninger. Her kan der dels være tale om at tage oplysningerne fra virksomhedernes årsregnskaber, navnlig dem, der offentliggøres af Erhvervs- og Selskabsstyrelsen. Dels foreligger oplysningerne i de regnskaber, der indsendes til skattemyndighederne efter skattekontrollen. Dels kan der være tale om særskilte indberetninger til andre offentlige myndigheder. Her spiller oplysningerne til Danmarks Statistik og tilskudsmyndighederne en stor rolle. I det omfang der er tale om lovpligtige oplysninger, har bogføringsloven tilgodeset denne

flerhed af hensyn i sit krav om transaktionsspor ikke blot med henblik på driftsøkonomiske årsregnskaber men også med henblik på regnskaber, opgørelser og opstillinger til skatteformål og andre interesser.”

Efter bestemmelserne i bogføringslovens § 10 skal den bogføringspligtige opbevare sit regnskabsmateriale på betryggende vis i 5 år fra udgangen af det regnskabsår, materialet vedrører. Opbevaringen skal ske på en sådan måde, at der i hele opbevaringsperioden kan ske en selvstændig og entydig fremfinding af det pågældende regnskabsmateriale. Opbevares regnskabsmateriale på elektronisk medie, mikrofilm eller på anden lignende måde, skal det uden bearbejdning, beregninger eller tilpasninger kunne udskrives i klarskrift.

Det 5 årige opbevaringskrav gælder dog ikke detailhandelsvirksomheders kassestrimler og tilsvarende interne bilag, som er undergivet lempeligere krav, idet dette kun skal opbevares i 1 år fra tidspunktet fra underskrivelsen af årsregnskabet, jf. § 6, stk. 2, i bekendtgørelse nr. 593 af 12. juni 2006 om krav til det skattemæssige årsregnskab mv. for større virksomheder (mindstekravs bekendtgørelsen for større virksomheder) og § 10, stk. 2, i bekendtgørelse nr. 594 af 12. juni 2006 om krav til det skattemæssige årsregnskab m.v. for mindre virksomheder (mindstekravs bekendtgørelsen for mindre virksomheder).

Tidligere var hovedreglen, at regnskabsmateriale skulle opbevares her i landet. Reglerne om opbevaring af regnskabsmateriale m.v. blev ved lov nr. 55 af 27. januar 2015 ændret, så de nu er tidssvarende i lyset af den digitale udvikling. Efter bogføringslovens § 12 kan regnskabsmateriale i elektronisk form med virkning fra den 1. marts 2015 opbevares i udlandet uden forudgående ansøgning eller anmeldelse til offentlige myndigheder, hvis virksomheden opfylder en række nærmere fastsatte krav. Virksomheden skal opbevare regnskabsmateriale i overensstemmelse med bogføringslovens bestemmelser samt give online-adgang her i landet til elektronisk materiale, således at offentlige myndigheder til enhver tid via f.eks. en computer med adgang til den udenlandske server kan få adgang til materialet til brug for deres efterforsknings- eller kontrolvirksomhed. Herudover skal virksomheden opbevare eventuelle beskrivelser af benyttede systemer m.v. og eventuelle nødvendige adgangskoder m.v. i Danmark, således at offentlige myndigheder til enhver tid kan få adgang til materialet her i landet.

De hidtil gældende begrænsninger med hensyn til at opbevare regnskabsmateriale i udlandet er videreført for så vidt angår regnskabsmateriale, som alene opbevares i papirform. Det vil sige, at regnskabsmateriale på papir for indeværende og forrige måned kan opbevares i udlandet, ligesom interne og eksterne bilag for den bogføringspligtiges aktiviteter i udlandet kan opbevares i det pågældende udland i hele opbevaringsperioden. Muligheden for at opbevare regnskabsmateriale på papir i de øvrige nordiske lande er videreført.

Efter bogføringslovens § 15 kan en offentlig myndighed, der i henhold til anden lovgivning har ret til at kræve indsigt i den bogføringspligtiges regnskabsmateriale, forlange, at den bogføringspligtige vederlagsfrit stiller alt til disposition, som er nødvendigt til fremfinding og læsning af regnskabsmateriale, samt at regnskabsmateriale udleveres eller indsendes, når myndigheden anmoder om det. Tidligere kunne myndigheden alene kræve regnskabsmateriale udskrevet i klarskrift (på papir). Ved lov nr. 55 af 27. januar 2015 er bogføringsloven ændret, således at en myndighed kan forlange, at regnskabsmateriale, der opbevares elektronisk, udleveres i elektronisk



format eller indsendes digitalt.

Tidligere har myndighederne kunnet kræve, at regnskabsmateriale, der er affattet på andre sprog end dansk, vederlagsfrit oversættes til dansk. Ved lov nr. 55 af 27. januar 2015 er bogføringslovens § 15 ændret, således at myndighedernes mulighed for at kræve oversættelse af regnskabsmateriale udelukkende skal gælde for regnskabsmateriale, der er affattet på andre sprog end dansk eller engelsk. Ændringen skal ses i lyset af, at årsregnskabsloven ved lov nr. 1367 af 10. december 2013 er ændret, så der nu er mulighed for, at årsrapporter udarbejdes udelukkende på engelsk, jf. årsregnskabslovens § 138, stk. 3.

#### *2.4.7. Terminologi*

Formålet med lovforslaget til en skattekontrollov er bl.a. at modernisere skattekontrolloven, herunder ajourføre og tilpasse den anvendte terminologi på skattekontrollomsområdet. Arbejdet med moderniseringen har vist det hensigtsmæssige i at ændre terminologien på følgende punkter:

Det foreslås, at selvangivelsesbegrebet afskaffes og erstattes af et oplysningsbegreb. Det er mere tidssvarende, hvor langt de fleste modtager en årsopgørelse direkte. Det indebærer bl.a., at udtrykket ”at selvangive” erstattes af udtrykket ”at oplyse”, at udtrykket ”selvangivelse” - som selvangivelsesblanketten - erstattes af udtrykket ”oplysningseskema”, at udtrykket ”selvangivelsesfristen” erstattes af udtrykket ”oplysningsfristen”, og at udtrykket ”selvangivelsespligtige” erstattes af udtrykket ”oplysningspligtige”.

Endvidere foreslås det at indføre udtrykket ”tvangsbøder” i loven i stedet for det hidtidige udtryk ”daglige bøder”, der let kan forveksles med dagbøder.

Udtrykket ”erhvervsdrivende” omfatter enhver, der udøver erhvervsvirksomhed, hvad enten der er tale om en fysisk eller en juridisk person.

Det fremgår af forarbejderne til skatteforvaltningsloven, at begrebet skatteansættelse (ansættelse af skat) anvendes såvel om opgørelse af grundlaget for skatteansættelsen som beregningen af den skat, dette grundlag fører til, og beregning af tillæg, gebyrer eller lignende, der er knyttet til skatteberegningen.

Endelig følger lovforslaget skatteforvaltningslovens terminologi, jf. afsnit 4.17. i de almindelige bemærkninger til forslag L 110, Folketinget 2004-05, 2. saml., til skatteforvaltningsloven, når det drejer sig om udveksling af oplysninger med andre myndigheder. Her anvendes begrebet skat i samme betydning som i grundlovens § 43, hvor skat er en fællesbetegnelse for alle direkte og indirekte skatter. I forbindelse med aftaler om udveksling af oplysninger med udlandet er denne brede definition nødvendig, da der er store forskelle fra land til land på beskatningsgrundlag og i opdeling mellem direkte og indirekte skatter. Oplysningsbestemmelser i de internationale aftaler omfatter derfor alle former for skatter. Det samme er tilfældet for udveksling af oplysninger med andre myndigheder, hvor hjemlen for udveksling alene findes i skattekontrolloven.

### *3. Lovforslagets enkelte elementer*

#### *3.1. Pligten til at give SKAT oplysninger om den skattepligtige indkomst m.v.*

##### *3.1.1. Gældende ret*

### *3.1.1.1. Oplysningspligt*

Hovedreglen i skattekontrolloven har hidtil været, at enhver skattepligtig skal indgive en selvangivelse. Skatteministeriet har imidlertid igennem en årrække arbejdet på at lette borgernes og virksomhedernes arbejde med selvangivelsesopgaven. Målet er, at så mange borgere som muligt modtager en årsopgørelse direkte, uden at skulle give SKAT oplysninger om deres indkomstforhold via selvangivelsen. Det forudsætter, at SKAT på grundlag af tredjemandsindberetninger fra arbejdsgivere, pengeinstitutter, pensionsinstitutter m.v. kan danne en fyldestgørende årsopgørelse.

Borgerne har pligt til at gennemgå årsopgørelsens tal og skal inden udløbet af selvangivelsesfristen den 1. maj i året efter indkomstårets udløb give SKAT oplysninger af betydning for indkomstopgørelsen, som SKAT ikke har kendskab til, f.eks. oplysninger om yderligere indtægter, som ikke indberettes af tredjemand. Først herefter kan en endelig årsopgørelse dannes. Da det er SKATs erfaring, at det altovervejende antal borgere ikke har ændringer at føje til årsopgørelsen, er det fundet forsvarligt at udsende årsopgørelsen med overskydende skat eller opkrævning af restskat allerede i starten af marts i året efter indkomstårets udløb. Reglerne om, hvilke borgere der modtager en årsopgørelse i stedet for at skulle indgive en selvangivelse, følger af bekendtgørelse nr. 535 af 22. maj 2013 om fysiske personers modtagelse af en årsopgørelse i stedet for en selvangivelse. Bekendtgørelsen er ændret ved bekendtgørelse nr. 373 af 8. april 2015.

For virksomhederne er opgørelsen af den skattepligtige indkomst betinget af virksomhedens økonomiske resultat, evt. underskudsmodregning, og hvilke afskrivninger virksomheden ønsker at foretage. Det fordrer derfor i højere grad virksomhedernes medvirken til dannelsen af årsopgørelsen, og det sker i dag gennem virksomhedernes afgivelse af en egentlig selvangivelse. I selvangivelsen skal mindre virksomheder afgive supplerende oplysninger om centrale tal fra driftsregnskabet, mens større virksomheder skal indsende et egentligt skatteregnskab sammen med selvangivelsen. Først herefter kan årsopgørelsen dannes. Tilsvarende skal begrænset skattepligtige med mere komplicerede økonomiske forhold samt fuldt skattepligtige med indkomst fra udlandet udfylde en egentlig selvangivelse, før årsopgørelsen kan dannes.

Selvangivelsesfristen for selvstændigt erhvervsdrivende og for begrænset skattepligtige med mere komplicerede økonomiske forhold og for fuldt skattepligtige med indkomst fra udlandet er den 1. juli i året efter indkomstårets udløb. Juridiske personer som selskaber, fonde og foreninger skal selvangive senest 6 måneder efter indkomstårets udløb. Udløber indkomståret i perioden den 1. februar til den 31. marts, skal den skattepligtige i dag selvangive senest den 1. august samme år.

Med lov nr. 1354 af 21. december 2012 er der givet skatteministeren mulighed for at fastsætte regler om, at visse selvangivelsespligtige, herunder selvangivelsespligtige, som ifølge lovgivningen forudsættes at indgive en selvangivelse, kan modtage en årsopgørelse i stedet for en selvangivelse (den udvidede årsopgørelsesordning). Bemyndigelsen er udnyttet ved ovennævnte bekendtgørelse nr. 535 af 22. maj 2013, som ændret ved bekendtgørelse nr. 373 af 8. april 2015, om fysiske personers modtagelse af en årsopgørelse i stedet for en selvangivelse.

Bekendtgørelsen omfatter personer, som mindre selvstændigt erhvervsdrivende, som ved siden af virksomheden typisk er lønmodtagere. SKAT bruger ved dannelsen af årsopgørelsen den skattepligtiges seneste oplysninger om virksomhedsresultat, dvs. enten fra forskudsopgørelsen eller fra årsopgørelsen for det seneste indkomstår. Da de skønnede oplysninger om forventet

virksomhedsresultat ofte afviger fra det faktiske virksomhedsresultat, opfordres den skattepligtige ved modtagelsen af årsopgørelse til at justere tallene om virksomhedsresultatet i TastSelv.

Bekendtgørelsen omfatter også visse personer med udenlandsk pension, udenlandsk kapitalindkomst eller udenlandsk ejendom. Grundlaget for vurderingen af, om de pågældende er omfattet af den udvidede årsopgørelsesordning, er oplysningerne i personens årsopgørelse for det seneste indkomstår, når oplysningerne er selvangivet i TastSelv, medmindre oplysningerne er slettet i forskudsopgørelsen.

Disse personer har som andre selvstændigt erhvervsdrivende eller personer med udenlandsk indkomst selvangivelsesfrist den 1. juli. For indkomståret 2015 var der ca. 178.000 personer, som var omfattet af den udvidede årsopgørelsesordning. SKAT venter i disse tilfælde med at udbetale en overskydende skat til den skattepligtige har selvangivet.

Skattepligtige, som modtager en årsopgørelse uden at skulle indgive en selvangivelse, kan senest den 1. maj i året efter indkomstårets udløb anmode SKAT om at få lov til at udfylde en egentlig selvangivelse, som de skal indgive med frist senest den 1. juli. For indkomståret 2015 har i alt 8.710 fravalgt årsopgørelsen til fordel for en egentlig selvangivelse, heraf har 1.671 personer på den udvidede årsopgørelsesordning ønsket at udfylde en egentlig selvangivelse. De skattepligtige kan også anmode SKAT om henstand med selvangivelsesfristen, hvilket SKAT kan bevilge, hvis særlige omstændigheder taler herfor.

Indgiver en skattepligtig, som skal udarbejde en selvangivelse, ikke en selvangivelse inden selvangivelsesfristens udløb, skal denne betale et skattetillæg på 200 kr., for hver dag selvangivelsesfristen overskrides, dog højst på 5.000 kr. i alt. SKAT kan fritage for betaling af skattetillægget, hvis særlige omstændigheder taler herfor. SKAT kan også pålægge den skattepligtige tvangsbøder i form af daglige bøder for at få den skattepligtige til at indgive sin selvangivelse. De daglige bøder bortfalder ved opfyldelsen af selvangivelsespligten, herunder de bøder, der endnu ikke er betalt. Det samme gælder, selv om der er foretaget udlæg for bøderne. Betalte bøder tilbagebetales ikke.

Hvis den selvangivelsespligtige ikke har selvangivet fyldestgørende på ansættelsestidspunktet, kan SKAT endelig foretage en skønsmæssig ansættelse dvs. en skønsmæssig opgørelse af den skattepligtiges skattepligtige indkomst.

Det følger af bekendtgørelse nr. 147 af 4. februar 2015 om digital kommunikation på Skatteministeriets område, at fysiske personer med en selvangivelsesfrist senest den 1. juli som hovedregel skal selvangive digitalt. Det fremgår endvidere af bekendtgørelsen, at er en borger tilsluttet Offentlig Digital Post, vil vedkommende blive adviseret af SKAT gennem den fællesoffentlige digitale postkasse om årsopgørelsen m.v., medmindre borgeren har oplyst e-mailadresse eller mobiltelefonnummer til SKAT, hvorefter vedkommende vil blive adviseret gennem disse kanaler.

Efter bekendtgørelse nr. 770 af 25. juni 2014 om indkomstbeskatning af aktieselskaber m.v., som ændret ved bekendtgørelse nr. 678 af 6. maj 2015, skal selskaber og foreninger m.v. som hovedregel også selvangive digitalt.

### 3.1.1.2. Feltlåsning

Med lov nr. 462 af 12. juni 2009 blev feltlåsningsordningen indført. Ordningen går ud på, at skattepligtige omfattet af ordningen ikke kan ændre oplysninger om visse indkomster og fradrag, som indberetningspligtige efter skattekontrolloven har indberettet til SKAT. Undtaget fra ordningen er erhvervsdrivende og deres ægtefælle med forskudt indkomstår samt lønmodtagere og pensionister med ikke simple udenlandske indkomster.

Baggrunden for feltlåsningsordningen var, at kvaliteten af indberetningerne fra de indberetningspligtige til SKAT til brug for dannelsen af borgernes årsopgørelse efterhånden var af en sådan karakter, at borgernes anvendelse af ændringsfunktionen i TastSelv erfaringsmæssigt genererede flere fejl end fejlrettelser. På baggrund af SKATs compliance-undersøgelse vedr. indkomståret 2006 var det opfattelsen, at hovedparten af skattegabet for borgerne skyldtes, at borgere ofte rettede forkert i forhold til indberettede oplysninger fra de professionelle indberettere på grund af fejl og misforståelser. På den baggrund fik skatteministeren i skattekontrolloven hjemmel til at fastsætte regler om, at skattepligtige ikke via TastSelv eller på anden måde kan ændre oplysninger om visse indkomster og fradrag, som indberetningspligtige efter skattekontrolloven har indberettet til SKAT. At man afskærer borgerne fra at ændre disse oplysninger betyder i praksis, at de pågældende felter i årsopgørelsen eller selvangivelsen ikke kan ændres – i TastSelv låses de. Har den skattepligtige indvending mod en oplysning i et låst felt, opfordres den pågældende til at kontakte den indberetningspligtige og få spørgsmålet afklaret der. Indsender den indberetningspligtige en ny indberetning, genereres der automatisk en ny årsopgørelse til den skattepligtige. Den skattepligtige kan også anmode SKAT om at behandle spørgsmålet. Når SKAT ikke behandler den skattepligtiges henvendelse inden selvangivelsesfristens udløb, betragter SKAT sagen som en genoptagelsessag og giver den skattepligtige mulighed for at opnå henstand med betaling af en eventuel restskat. For indkomståret 2015 har SKAT modtaget ca. 10.000 opkald fra borgerne vedrørende afklarings spørgsmål om feltlåsningsordningen.

De nærmere regler om feltlåsningsordningen er fastsat i bekendtgørelse nr. 685 af 20. juni 2014 om begrænsning i adgangen for visse skattepligtige til at ændre oplysninger om indkomster og fradrag i selvangivelsen og årsopgørelsen. Det fremgår heraf, hvilke fysiske personer feltlåsningsordningen gælder for, og hvilke typer af oplysninger som de skattepligtige ikke kan ændre. Endvidere fremgår det, at der for visse beløb kan ske overflytning til andre rubrikker i årsopgørelsen eller selvangivelsen helt eller delvist (partiel feltlåsning). Bl.a. kan skattepligtige henføre indberettede renteudgifter til udenlandsk kapitalindkomst. Dette fremgår af bekendtgørelse nr. 372 af 8. april 2015 om ændring af bekendtgørelse om begrænsning i adgangen for visse skattepligtige til at ændre oplysninger om indkomster og fradrag i selvangivelsen og årsopgørelsen.

### 3.1.2. Lovforslaget

Som nævnt i afsnit 2.4.2. er der i høj grad tale om en videreførelse af allerede gældende bestemmelser. Det forhold, at moderniseringen af loven tager sigte på at indføre en bedre struktur, mere tidsvarende begreber og at tage højde for den digitale udvikling, giver i forslaget anledning til såvel strukturelle som sproglige justeringer. Også udskillelsen af afsnit II i den gældende skattekontrollov om tredjemands indberetningspligter til en skatteindberetningslov, som fremsættes samtidig med dette lovforslag, nødvendiggør ændringer af gældende bestemmelser.

Som det også er nævnt i de almindelige bemærkninger afsnit 2.4.3., foreslås det at opdele det gældende afsnit I i 4 nye kapitler samt ét kapitel i afsnit III. De 4 nye kapitler i afsnit I angår pligten til at give SKAT oplysninger om den skattepligtige indkomst m.v., særlige oplysningspligter, andre oplysningspligter samt transfer pricing. Afsnit III indeholder et kapitel 8 om administrative sanktioner som afskæring af TastSelv, tvangsbøder, skattetillæg, skønsmæssig ansættelse og revisorpålæg.

Antallet af paragraffer er forøget, men det skyldes først og fremmest ønsket om at undgå paragraffer med mange stykker og paragrafbetegnelser med bogstaver. Dernæst gør et større antal paragraffer loven mere overskuelig. Ud fra disse hensyn indeholder forslaget til kapitel 1 også en del underoverskrifter, og der er foretaget en gennemgående opdeling af bestemmelserne på de forskellige grupper af skattepligtige (borgere, selvstændigt erhvervsdrivende og juridiske personer), hvor reglerne for de nævnte grupper er forskellige.

I det forslag til konsekvensændringer som følge af forslaget til skattekontrollov og skatteindberetningslov, som er fremsat samtidig med dette lovforslag, foreslås en lang række ændringer af lovgivningen som følge af afskaffelsen af selvangivelsesbegrebet.

Det bemærkes, at da der også fremover må forventes at være skattepligtige, som ikke har pligt til at kommunikere med det offentlige digitalt, vil der forekomme udtryk, som tager hensyn til dette forhold, f.eks. vil udtrykket ”indgive et oplysningsskema” være anvendt. Det er et udtryk, som på den ene side bærer præg af en indsendelse af et fysisk dokument. På den anden side vurderes det også at kunne omfatte en digital indsendelse.

I kapitel 1 foreslås en række retssikkerhedsmæssige forbedringer. Disse er i det følgende nævnt i den rækkefølge, som følger af paragrafnummereringen:

- Det præciseres, at skattepligtiges oplysningspligt ikke angår oplysninger indberettet efter skatteindberetningsloven af tredjemand, når oplysningerne skal anvendes i årsopgørelsen eller i et låst felt i oplysningsskemaet. Det er dog en forudsætning, at tredjemand er uafhængig af den skattepligtige. Der henvises til de særlige bemærkninger til lovforslagets § 2, stk. 1, 2. pkt.
- Der etableres en mailfunktion i TastSelv på SKATs hjemmeside, som giver den skattepligtige mulighed for over for SKAT at tilkendegive uenighed om oplysningen i et låst felt. Hvis SKATs behandling af den skattepligtiges indsigelse ikke er afsluttet ved oplysningsfristens udløb, hvor årsopgørelsen bliver endelig, betragtes den skattepligtiges indsigelse som en anmodning om genoptagelse. For at den skattepligtige ikke bliver tvunget til at betale restskat ifølge den årsopgørelse, som den skattepligtige mener, er forkert, giver forslaget mulighed for, at den skattepligtige efter ansøgning kan opnå henstand med betaling af skatten på tilsvarende måde, som var der klaget over årsopgørelsen. Det bemærkes, at en skattepligtig som udgangspunkt ikke kan ifalde ansvar for en forkert feltlåst oplysning fra en indberetningspligtig. Der henvises til de særlige bemærkninger til lovforslagets § 15, stk. 2.
- Selskaber, hvis indkomstår udløber i perioden den 1. februar til den 31. marts, har i dag selvangivelsesfrist den 1. august. Det foreslås at forlænge fristen én måned til den 1. september. Der henvises til de særlige bemærkninger til lovforslagets § 12.
- SKAT har i en række tilfælde, hvor it-systemet er brudt ned, givet henstand med selvangivelsesfristen ud fra force majeure-betragtninger. Det foreslås at give skatteministeren eller den, ministeren bemyndiger hertil, mulighed for at forlænge oplysningsfristen i særlige

tilfælde. Tanken er, at skatteministeren delegerer adgangen til at forlænge oplysningsfristen ved større driftsforstyrrelser eller it-nedbrud til SKATs direktør. Der henvises til de særlige bemærkninger til lovforslagets § 14, stk. 2.

### *3.2. Særlige oplysningspligter, herunder for erhvervsdrivende og transfer pricing*

#### *3.2.1. Gældende ret*

Kapitel 2 i lovforslaget har overskriften ”særlige oplysningspligter om pensionsordninger, gaver og skattearrangementer”, kapitel 3 har overskriften ”Særlige oplysningspligter for erhvervsdrivende” og kapitel 4 har overskriften ”Transfer pricing”.

Bortset fra den gældende skattekontrolløvs § 1 B, som er placeret i dette forslags afsnit II, kapitel 7, indeholder kapitel 2-4 de regler i den gældende skattekontrolløvs afsnit I, som ikke er nævnt i forslaget til lovens afsnit I, kapitel 1, eller afsnit III, kapitel 8, nemlig reglerne i §§ 3 A-C, samt enkelte regler fra den gældende skattekontrolløvs afsnit II, som det systematisk er fundet mere hensigtsmæssigt at placere i forslaget til afsnit I, kapitel 2. Det gælder reglerne i den gældende skattekontrolløvs §§ 10 F og 11 B, stk. 1, samt §§ 11 C-11 E.

Kapitel 2 angår følgende bestemmelser:

- § 10 F om pligten for udbyder eller formidler til at dokumentere realiteten i dispositioner og af de aktiver og passiver, der indgår i skattearrangementer.
- § 11 B, stk. 1, om pligten til at deponere værdipapirer.
- § 11 C om erklæringspligten over for SKAT ved besiddelse af visse pensionsordninger i udlandet.
- § 11 D om anmeldelse til SKAT af gaver over 58.700 kr. til en person, der ikke er fuldt skattepligtig til Danmark.
- § 11 E om afgivelse af dokumentation til pengeinstitut for ejerskab ved anbringelse af pensionsmidler i kommanditselskaber m.v.

Kapitel 3 angår følgende bestemmelser:

- § 3 A om pligten til efter anmodning at udlevere oplysninger om ejer- og medlemsfortegnelser i selskaber m.v.
- § 3 C om muligheden for en erhvervsdrivende til at indgive et skattemæssigt årsregnskab i fremmed valuta.

Kapitel 4 angår følgende bestemmelse:

- § 3 B om oplysnings- og dokumentationsreglerne vedr. koncerninterne transaktioner (transfer pricing).

#### *3.2.2. Lovforslaget*

Der er i hovedsagen tale om en videreførelse af indholdet af gældende ret. På grund af de mange stykker i de gældende regler er der dog foretaget en opdeling af reglerne i flere paragraffer, ligesom reglerne for overskuelighedens skyld er inddelt i særskilte afsnit.

Om de enkelte bestemmelser i det foreslåede afsnit I, kapitel 2, bemærkes:

Bestemmelserne i forslagets §§ 16-21 er en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 11 C.

Der er dog foretaget visse mindre indholdsmæssige ændringer. Det gælder herunder den gældende skattekontrolløvs § 11 C, stk. 2, 2. pkt., om, at skatteministeren efter omstændighederne helt eller delvist kan fritage yderligere persongrupper for at opfylde betingelserne i § 11 C, stk. 1. Denne regel er ikke medtaget i forslaget, fordi den i praksis ikke er blevet anvendt. Reglen i § 11 C, stk. 6, om, at ejeren kan undlade at give oplysninger til SKAT, hvis det udenlandske selskab har erklæret at ville påtage sig af egen drift at sende de nævnte oplysninger vedrørende ordningen for det forudgående kalenderår til SKAT hvert år inden den 1. februar, er heller ikke medtaget. Reglen skønnes at være overflødig, når det følger af forslaget, at medmindre ejeren har indsendt erklæring fra det udenlandske selskab, skal ejeren inden oplysningsfristen oplyse SKAT om den pågældende pensionsordning i udlandet.

§ 11 C blev oprindeligt gennemført ved lov nr. 298 af 27. april 1994 (Skattekontrol med finansielle aktiver i udlandet m.v.). Baggrunden var ønsket om at overføre reglerne om skattemæssig kontrol med valutaindlændinges finansielle aktiver i udlandet, herunder adgangen til at tegne pensionsforsikringer i udenlandske forsikringsselskaber, fra industriministerens sagsområde til skatteministerens sagsområde. Bestemmelsen i skattekontrolløvs § 11 C er siden ændret flere gange, senest ved lov nr. 1376 af 16. december 2014 (Udvidelse af indberetningspligterne vedrørende finansielle produkter, ændring af indberetningspligten vedrørende modtagere af renter og afgivelse af regnskabsoplysninger om moms i forbindelse med selvangivelsen m.v.).

De videreførte bestemmelser går ud på, at en fuldt skattepligtig person, som har en pensionsordning omfattet af pensionsbeskatningslovens afsnit II A og anden livs- og pensionsforsikring hos forsikringsselskaber m.v. i udlandet, skal afgive en erklæring til SKAT om ordningen ved tegningen af ordningen, ved udløbet af perioden som nævnt i pensionsbeskatningslovens § 15 D, stk. 1, eller ved indtræden af fuld skattepligt her til landet senest 1 år efter indtræden af fuld skattepligt, men dog inden udløbet af oplysningsfristen for det indkomstår, hvor den fulde skattepligt indtræder.

Erklæringen skal efter forslaget indeholde oplysninger om ejerens navn og adresse m.v., selskabets navn og adresse, oplysninger, der kan identificere ordningen, samt størrelse af aftalte præmier eller bidrag, pensionsydelsen, indbetalingsperiodens længde og udbetalingstidspunktet, tidspunktet for oprettelse af ordningen eller indtræden af fuld skattepligt her til landet.

Når den oprettede ordning ikke er omfattet af pensionsbeskatningslovens § 53 A, stk. 4, og ordningen ikke er tegnet under de omstændigheder, der er nævnt i pensionsbeskatningslovens § 53 B, stk. 2, skal erklæringen være vedlagt en fuldmagt fra forsikringstageren m.v. til SKAT til indseende i ordningen hos det udenlandske selskab, ligesom erklæringen skal være vedlagt en eventuel erklæring fra det udenlandske selskab om, at selskabet påtager sig hvert år at indberette oplysninger om indestående ved indkomstårets udgang, årets udbetalinger fra kontoen samt årets afkast af ordningen og oplysninger om ophør af ordningen.

Indsender det udenlandske selskab ikke oplysningerne rettidigt, kan SKAT pålægge den eller dem, der råder over ordningen i forhold til selskabet, at opsiges ordningen, medmindre ejeren har indsendt oplysningerne inden udløbet af oplysningsfristen.

I de gældende regler anvendes udtrykket ”tegning” for den disposition, der består i at indgå aftale

om oprettelse af en pensionsordning med et pensionsinstitut. Med dette udtryk sigtes der først og fremmest til forsikringer. Da pensionsbeskatningslovens afsnit II A i dag også omfatter ordninger i pengeinstitutter, foreslås det at erstatte udtrykket ”tegning” med ”oprettelse af”. Der er ikke tilsigtet nogen indholdsmæssig ændring herved.

Bestemmelsen i forslaget til § 22, stk. 1, er i hovedsagen en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 11 E med visse mindre justeringer.

Reglen i § 11 E blev oprindeligt gennemført ved lov nr. 1181 af 12. december 2005 (Forenklet skatteopgørelse ved investeringer gennem skattransparente juridiske personer, placering af rate- og kapitalpensioner i kommanditselskaber m.m.).

Den videreførte bestemmelse går ud på, at der i visse tilfælde af anbringelse af pensionsmidler i kommanditselskaber eller kommanditaktieselskaber skal ske dokumentation for ejerskabet af det pågældende kommanditselskab til pengeinstituttet. Ud over en redaktionel ændring foreslås det, at bestemmelsen også kommer til at omfatte anbringelse af aldersopsparing i et kommanditselskab m.v.

Bestemmelsen i forslaget til § 22, stk. 2 og 3, er en videreførelse af den generelle deponeringspligt for danske og udenlandske værdipapirer i skattekontrollovens § 11 B, stk. 1. Bestemmelsen blev oprindeligt gennemført ved lov nr. 298 af 27. maj 1994 (Skattekontrol med finansielle aktiver i udlandet).

Den videreførte bestemmelse går ud på at foreskrive, at værdipapirer, som midler i særskilte depoter tilknyttet en pensionsordning omfattes af pensionsbeskatningsloven er anbragt i, og som ikke er registreret i en værdipapircentral, skal deponeres i et pengeinstitut. Deponering i udlandet skal ske i et udenlandsk pengeinstitut eller hos udstederen af værdipapiret. Efter bestemmelsen skal betingelsen kun opfyldes af fysiske personer, der er skattepligtige af udbetalinger fra pensionsordningen eller af afkastet efter enten pensionsbeskatningsloven eller pensionsafkastbeskatningsloven.

Bestemmelsen i forslaget til § 23 er i hovedsagen en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 11 D.

Efter bestemmelsen skal SKAT have anmeldelse, hvis der ydes en gave til en værdi over 58.700 kr. (2010-niveau) til en ikke fuldt skattepligtig, dvs. en person bosiddende i udlandet.

Reglen i den gældende skattekontrollovs § 11 D er justeret således, at det sikres, at der ikke skal gives anmeldelse af gaven, hvis der allerede er indgivet en gaveanmeldelse til SKAT efter boafgiftslovens § 26. Endvidere er grænsen for gavebeløbets størrelse ændret, således at det bliver det samme som i boafgiftslovens § 22, hvorefter en person afgiftsfrit kan give gaver, hvis den samlede værdi inden for et kalenderår ikke overstiger et grundbeløb på 58.700 kr. (2010-niveau) til en person inden for kredsen afkom, stedbørn og deres afkom m.fl. Endvidere følger beløbet den regulering, der finder sted efter personskattelovens § 20. Det afgiftsfrie gavebeløb efter boafgiftslovens § 22 udgør 61.500 kr. i 2016 og 62.900 kr. i 2017.



Reglen i § 11 D blev oprindeligt indført ved lov nr. 298 af 27. april 1994 (Skattekontrol med finansielle aktiver i udlandet m.v.). Formålet var at overføre en række regler om skattemæssig kontrol med valutaindlændinges finansielle aktiver i udlandet fra den tidligere industriministers sagsområde til skatteministerens sagsområde. Det gjaldt herunder den nævnte regel i § 11 D.

Bestemmelsen i forslaget til § 24 er en videreførelse af skattekontrollovens § 10 F med enkelte sproglige præciseringer.

Reglen i § 10 F blev oprindeligt gennemført ved lov nr. 1104 af 20. december 1995 (Selvangivelse, indberetning, dokumentationskrav til skattearrangementer, delegation af ligningsrådsbeføjelser, ansættelsesfrister og tilsyn med forskudsregistrering m.v.).

Det følger af den videreførte bestemmelse, at udbydere m.fl. af skattearrangementer har pligt til at dokumentere realiteten af de nævnte dispositioner, som indgår i projektet. De pågældende hæfter solidarisk med den skattepligtige for en eventuel forhøjelse af den skattepligtiges indkomstskat, som fremkommer som følge af underkendelse af arrangementet.

Baggrunden for reglen i den gældende skattekontrollovs § 10 F var ifølge forarbejderne, at man de seneste år havde konstateret et stort omfang af skattearrangementer, der ved en nærmere prøvelse ofte havde vist sig at bestå af formelle aftaler og dispositioner uden et reelt indhold. Disse skattearrangementer indeholdt ofte påståede transaktioner vedrørende forhold i udlandet, hvilket sammenholdt med, at arrangementerne blev udbudt til et bredt udsnit af befolkningen uden særlige forudsætninger eller muligheder for at bedømme detaljerne i arrangementerne, havde givet betydelige skattekontrollmæssige problemer.

Erfaringen var desuden, at udbydere eller formidlerne af sådanne arrangementer ofte var tilbageholdende med efterfølgende at bistå den skattepligtige - og dermed skattemyndighederne - med at afklare realiteten bag de påståede dispositioner. Dette skal ses i lyset af, at sådanne arrangementer ofte indeholdt elementer af transaktioner med udenlandske aftalparter eller om aktiver i udlandet. Denne tilbageholdenhed fra udbydersiden havde medført, at SKAT havde betydelige vanskeligheder ved at trænge til bunds i realiteten bag skattearrangementer inden for den 3-årige ansættelsesfrist.

Om de enkelte bestemmelser i det foreslåede afsnit I, kapitel 3, om andre oplysningspligter bemærkes:

Bestemmelserne i forslaget til §§ 25-28 er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs 3 A om ejer- og medlemsfortegnelse i selskaber m.v. Dog er den gældende skattekontrollovs § 3 A, stk. 3, om, at partnerselskaber skal føre en fortegnelse over alle deltagere i selskabet m.v., ikke medtaget, da reglerne om Det Offentlige Ejerregister i dag også gælder partnerselskaber. Endvidere er den gældende skattekontrollovs § 3 A, stk. 8, om, at der ikke skal føres en fortegnelse over ejere og medlemmer, hvis oplysningerne er registreret i Det Offentlige Ejerregister, blevet udbygget, således at eksempelvis kommanditselskaber og andelsselskaber ikke skal føre sådanne fortegnelser, hvis selskaberne bliver omfattet af Det Offentlige Ejerregister efter regler fastsat i medfør af § 15 f i lov om visse erhvervsdrivende virksomheder. Endelig tydeliggøres det, at selskaberne har pligt til at føre en fortegnelse over ejere og medlemmer, når disse besidder under 5 pct. af selskabskapitalen

eller råder over mindre end 5 pct. at den samlede stemmевærdi i selskabet, fordi disse oplysninger ikke registreres i Det Offentlige Ejerregister.

Reglen i § 3 A blev oprindelig gennemført ved lov nr. 1113 af 21. december 1994 (Diverse justeringer af administrativ karakter, bl.a. ændrede oplysningspligter, forlænget ligningsfrist, indeholdelsespligt for visse udenlandske arbejdsgiveres herværende fuldmægtige samt tilpasning af reglerne om beskatning af visse huslejebindinger) og omformuleret i 2012 forbindelse med gennemførelsen af Lov om gensidig bistand ved inddrivelse af fordringer i forbindelse med skatter, afgifter og andre foranstaltninger samt administrativt samarbejde på beskatningsområdet.

Efter de videreførte bestemmelser skal selskaber omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2-6, (dvs. alle andre fuldt skattepligtige selskaber end aktie- og anpartsselskaber, som er omfattet af Det Offentlige Ejerregister) og kommanditselskaber føre fortegnelser over samtlige ejere og medlemmer m.v. Endvidere skal nye ejere og medlemmer senest 2 uger efter henholdsvis ejerskabets og medlemskabets opståen skriftligt underrette selskabet m.v. om deres identitet.

Kravet om, at selskaberne skal føre en fortegnelse over samtlige ejere, svarer til det krav, der gælder for aktie- og anpartsselskaber efter selskabslovens §§ 52-53. Efter selskabslovens § 52 skal kapitalselskabet føre en ejerbog, som bl.a. skal indeholde oplysninger om alle selskabets kapitalejere. Efter selskabslovens § 53 skal kapitalejeren underrette kapitalselskabet om ejerskiftet senest 2 uger efter, at ejerskiftet er sket.

Trustees og administratorer af truster skal efter bestemmelserne være i besiddelse af identifikationsoplysninger om andre trustees og administratorer og stiftere samt identifikationsoplysninger om modtagere og mulige modtagere af uddelinger fra trusten m.v. Bestemmelserne finder også anvendelse på andre lignende retslige arrangementer.

Ved at medtage forpligtelsen i skattekontrolloven opnås, at SKAT kan indhente disse oplysninger på linje med ejeroplysninger til selskaber m.v. Derudover sikres det, at SKAT kan pålægge tvangsbøder ved manglende efterkommelse af forpligtelsen, og at der i tilfælde af grov uagtsomhed eller forsæt kan idømmes straf efter bestemmelserne i henholdsvis denne lovs § 72 og § 74, stk. 1, nr. 4.

Bestemmelserne om trustees og administratorer af truster finder kun anvendelse, når trustee eller administrator er bosiddende eller hjemmehørende i Danmark, eller virksomheden udøves fra et fast driftssted i Danmark.

Efter bestemmelserne skal identifikationsoplysningerne opbevares i mindst 5 år fra udgangen af det indkomstår, som oplysningerne vedrører. Dette svarer til det almindelige opbevaringskrav i f.eks. bogføringsloven.

Ovennævnte bestemmelser gælder ikke, i det omfang selskaberne har registret oplysningerne i Det Offentlige Ejerregister. Efter § 15 f i lov om visse erhvervsdrivende virksomheder kan erhvervs- og vækstministeren fastsætte regler om, at §§ 55, 56 og 58 i selskabsloven med de nødvendige tilpasninger skal finde tilsvarende anvendelse på en eller flere typer af virksomheder omfattet af denne lov. Omfattet af denne lov er eksempelvis kommanditselskaber og andelsselskaber

(andelsforeninger). Andelsforeninger er omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 3.

Efter selskabslovens § 55 gælder pligten for ejere og medlemmer til at give selskabet meddelelse om betydelige kapitalposter enhver, når kapitalandelens stemmeret udgør mindst 5 pct. af selskabskapitalens stemmerettigheder eller udgør mindst 5 pct. af selskabskapitalen. Ligger kapitalposterne under denne grænse, registreres oplysningerne ikke i Det Offentlige Ejerregister.

Da SKAT som led i sin kontrol kan have behov for ejeroplysninger under denne grænse tydeliggøres det, at selskaberne skal føre en fortegnelse over samtlige ejere og medlemmer, som besidder under 5 pct. af selskabskapitalen eller råder over mindre end 5 pct. af den samlede stemmевærdi i selskabet.

Det fremgår også af bestemmelserne, at selskaber omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2, sammen med oplysningsskemaet skal give identifikationsoplysninger om dem, der i indkomståret har besiddet mindst 5 pct. af selskabskapitalen eller har rådet over mindst 5 pct. af den samlede stemmевærdi i det pågældende selskab. Hermed stilles der samme krav til ejernes kapitalbesiddelse eller råderet som efter kravene i selskabsloven og lov om visse erhvervsdrivende virksomheder til registrering i Det Offentlige Ejerregister.

Bestemmelserne i forslaget til §§ 29-37 er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs 3 C om regnskabsføring i fremmed valuta. Da en række virksomheder ikke skal indgive et skattemæssigt årsregnskab til SKAT sammen med indkomstopgørelsen, er det dog præciseret, at det skattemæssige årsregnskab, som omtales, er det årsregnskab, som skal indgives til SKAT. Endvidere foreslås det, at nystiftede selskaber også vil kunne anvende reglerne.

Den gældende skattekontrollovs § 3 C blev oprindeligt gennemført ved lov nr. 1056 af 23. december 1998 og væsentligt udbygget ved lov nr. 422 af 6. juni 2005 (Udarbejdelse af skattemæssigt årsregnskab i fremmed valuta).

Formålet med de videreførte bestemmelser er at give især danske aktie- og anpartsselskaber mulighed for at aflægge regnskaber samt angive kapital i euro. Hermed kan de konkurrencemæssige ulemper i forhold til virksomheder fra andre EU-lande formindskes.

Efter bestemmelserne kan virksomheder under visse betingelser vælge at udarbejde det skattemæssige årsregnskab i én fremmed valuta og omregne resultatet til danske kroner til en gennemsnitskurs for indkomståret. Opgørelser m.v. af betydning for skatteansættelsen kan herefter foretages i den valgte fremmede valuta inden omregningen af resultatet til dansk mønt. Dermed vil der være tale om en ”engangsomregning”, for så vidt angik transaktioner m.v. i den valgte fremmede valuta.

Ikke kun børsnoterede selskaber kan drage nytte heraf, men også visse øvrige selskaber samt selvstændig erhvervsvirksomhed hos fysiske personer eller dødsboer omfattet af dødsboskatteloven.

Det følger af omregningsbestemmelserne, at opgørelsen af indkomsten sker efter danske skatteregler, men i den valgte fremmede valuta. Det herefter opgjorte resultat omregnes til dansk mønt. Omregningsreglerne ændrer ikke på, at selve opgørelsen af indkomsten fortsat skal ske efter

danske skatteregler.

For en dansk virksomhed, som ønsker at bogføre og aflægge regnskab i fremmed valuta, betyder bestemmelserne, at det skattemæssige årsregnskab kan udarbejdes i overensstemmelse med de danske skatteregler, men i den valgte fremmede valuta, og at det er det herefter opgjorte resultat, som omregnes til danske kroner. Dette indebærer, at den valgte valuta så at sige bliver virksomhedens ”nationale” valuta, idet der ikke kan indgå valutakursændringer på den valgte valuta i opgørelsen af det skattemæssige resultat. Herved undgår virksomheder, der bogfører i fremmed valuta, som udgangspunkt at skulle registrere kurserne på retserhvervelsestidspunktet m.v. for hver enkelt skatterelevant transaktion i den valgte valuta. Virksomhederne vil skatteretligt kunne nøjes med at omregne et samlet resultat til en gennemsnitskurs for indkomståret i stedet for at omregne mange transaktioner til mange forskellige kurser. Dog vil virksomheden fortsat skulle registrere kursen på retserhvervelsestidspunktet m.v. for transaktioner i andre valutaer end den, der udarbejdes skattemæssigt årsregnskab i.

Efter bestemmelserne skal en virksomhed, der ønsker at benytte muligheden for ”engangsomregning”, opfylde visse betingelser. Virksomheden skal således anmelden skift af regnskabsvaluta samt omregningsmetode over for SKAT før indkomstårets begyndelse, og virksomheden skal som hovedregel anvende samme regnskabsvaluta i det skattemæssige årsregnskab som i virksomhedens bogføring i øvrigt. En skattepligtig, der aflægger årsrapport efter International Accounting Standards (IAS) eller International Financial Reporting Standards (IFRS), kan alene vælge at udarbejde skattemæssigt årsregnskab i sin funktionelle valuta eller dansk mønt.

Undtagelsesvis vil det kunne forekomme, at forudsætningerne for et skift i regnskabsvaluta efterfølgende viser sig ikke at være til stede, eksempelvis fordi den valgte valuta ikke kan genfindes i bogføringen. Ansvar for dette påhviler som udgangspunkt virksomheden, der derfor må udarbejde et skattemæssigt årsregnskab på grundlag af kursen på tidspunktet for de relevante transaktioner. Sker dette ikke, indtræder de sædvanlige følger af, at oplysningskemaet ikke kan anses for behørigt, herunder at den skattepligtige må tåle en skønsmæssig ansættelse.

Adgangen til at udarbejde det skattemæssige årsregnskab i fremmed valuta medfører ingen ændring i, at selve opgørelsen af indkomsten fortsat skal ske efter danske skatteregler, at dansk skat fortsat skal betales i danske kroner, samt at pligtmæssige meddelelser fortsat skal ske i danske kroner.

Om de enkelte bestemmelser i det foreslåede afsnit I, kapitel 3, om transfer pricing bemærkes:

Bestemmelserne i forslaget til §§ 38-47 er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 3 B med de ændringer, som afskaffelsen af selvangivelsesbegrebet og opdelingen på flere paragraffer, som forslaget giver anledning til.

§ 3 B blev oprindeligt gennemført ved lov nr. 131 af 25. februar 1998 (Oplysningspligt vedrørende koncerninterne transaktioner), hvorved navnlig bestemmelsens stk. 1-4 blev indført, lov nr. 408 af 1. juni 2005 (Ændring af oplysnings- og dokumentationspligt vedrørende transfer pricing), hvorved oplysnings- og dokumentationspligten kom til at gælde for indenlandske transaktioner, men hvor mindre virksomheder alene blev pålagt at udarbejde dokumentation for visse grænseoverskridende transaktioner, og lov nr. 591 af 18. juni 2012 (Styrkelse af indsatsen mod nulskatteselskaber,

beregning af indkomsten i et fast driftssted og åbenhed om selskabers skattebetalinger m.v.), hvor reglerne om særlig revisorerklæring blev indført, samt lov nr. 1884 af 29. december 2015 (Indførelse af land for land-rapportering for store multinationale koncerner m.v.).

De videreførte bestemmelser angår reglerne om oplysnings- og dokumentationspligt vedrørende koncerninterne transaktioner (transfer pricing). Bestemmelserne har til formål at øge SKATs mulighed for at sikre korrekt transfer pricing-prisfastsættelse og dermed en korrekt opgørelse af den skattepligtige indkomst ved koncerninterne transaktioner.

Bestemmelserne skal ses i sammenhæng med de muligheder, SKAT har for at korrigere indkomstopgørelser, som hviler på handel mellem interesseforbundne parter, hvor armslængdeprincippet ikke er iagttaget, jf. ligningslovens § 2. Efter armslængdeprincippet skal der ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst anvendes de priser og vilkår, som kunne have været opnået, hvis transaktionen var afsluttet mellem uafhængige parter. Armslængdeprincippet er også indeholdt i OECD's modelkonvention artikel 9 samt nærmere omtalt i OECD's retningslinjer for transfer pricing (OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration).

Bestemmelserne foreskriver en oplysningspligt. Oplysningspligten betyder, at der i oplysningsskemaet skal afgives oplysninger om art og omfang af den skattepligtiges kontrollerede transaktioner. Oplysningspligten skal sikre et grundlag for at vurdere transfer pricing-risici, herunder om der skal anmodes om transfer pricing-dokumentation. Oplysningspligten gælder for såvel udenlandske som for indenlandske transaktioner. Det betyder, at alle kontrollerede transaktioner omfattes af oplysningspligten.

Bestemmelserne foreskriver endvidere en pligt til at udfærdige og opbevare skriftlig dokumentation for priser og vilkår for koncerninterne transaktioner. Dokumentationspligten gælder for såvel udenlandske som for indenlandske transaktioner. Det betyder, at alle kontrollerede transaktioner omfattes af dokumentationspligten. Dog skal mindre virksomheder alene udarbejde dokumentation for visse grænseoverskridende transaktioner. Begrænsningen for de mindre virksomheder gælder alene i forhold til dokumentationspligten.

Den skriftlige dokumentation skal være af en sådan art, at den kan danne grundlag for en vurdering af, om priser og vilkår er fastsat i overensstemmelse med armslængdeprincippet og dermed i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter. Denne vurdering bør ske under hensyntagen til, at SKAT ved foretagelsen af skatteansættelsen vil anvende principperne i OECD's retningslinjer for transfer pricing. I disse retningslinjer er fastlagt, at dokumentationen skal bestå af tre dele. En fællesdokumentation (master file) indeholdende en standardiseret information relevant for alle enheder i en koncern og en landespecifik dokumentation (local file), som henviser specielt til kontrollerede transaktioner foretaget af den lokale skattepligtige enhed. Et tredje element er land for land-rapporten. OECD har udarbejdet et opdateret sæt dokumentationskrav for transfer pricing-transaktioner, jf. Transfer Pricing Guidelines kapitel V om transfer pricing-dokumentation, hvorefter de eksisterende dokumentationsregler er blevet suppleret med regler for land for land-rapportering. Danmark følger denne internationale standard, også af hensyn til virksomhederne.

SKAT kan anmode om supplerende dokumentation eller oplysninger, såfremt den dokumentation, som er udarbejdet af den skattepligtige, ikke skønnes at udgøre et tilstrækkeligt grundlag for en vurdering af de kontrollerede transaktioner.

Transfer pricing-dokumentationen skal som nævnt kunne danne grundlag for en vurdering af, hvorledes priser og vilkår for de kontrollerede transaktioner er fastsat. Såfremt SKAT vurderer, at der tillige er behov for en databaseundersøgelse, kan SKAT – med henvisning til bestemmelsen i § 39, stk. 1, 3. pkt. – vælge at anmode den skattepligtige om tillige at udarbejde en databaseundersøgelse. Ved anmodning om databaseundersøgelser er fristen på 60 dage.

Det følger af bestemmelserne, at kontrollerede transaktioner, der i omfang og hyppighed er uvæsentlige, ikke skal dokumenteres.

Den skattepligtige indkomst kan ændres, såfremt SKAT er af den opfattelse, at de fastsatte priser og vilkår ikke er på armslængde vilkår, eller såfremt dokumentationen ikke udgør et tilstrækkeligt grundlag for priserne. Korrektionsadgangen omfatter alle økonomiske elementer og øvrige vilkår af relevans for beskattningen. Såfremt den skattepligtige er af den opfattelse, at ændringen er uberettiget, skal den skattepligtige godtgøre, at transaktionen var foretaget på armslængde vilkår. Dette betyder, at bevisbyrden alt efter omstændighederne kan skifte mellem den skattepligtige og SKAT. I sidste ende er bevisbedømmelsen underlagt domstolens vurdering.

Hvis den skattepligtige ikke har udarbejdet den skriftlige dokumentation, eller den udarbejdede dokumentation er mangelfuld, kan den skattepligtige indkomst, for så vidt angår de kontrollerede transaktioner, ansættes skønsmæssigt.

Derudover kan en manglende opfyldelse af dokumentationspligten føre til, at bevisbyrden vender, således at den skattepligtige må bevise, at transaktionerne er indgået på armslængde vilkår.

Fra visse selskaber, som de seneste 4 år har haft underskud, eller selskaber, der har transaktioner med lavskattelande, har SKAT endvidere mulighed for at kræve en særlig revisorerklæring, hvorved revisor erklærer, om der ved det udførte arbejde er forhold, der giver anledning til at konkludere, at virksomhedens transfer pricing-dokumentation ikke giver et retvisende billede, ikke er udarbejdet i overensstemmelse med transfer pricing-bekendtgørelsen eller ikke er i overensstemmelse med armslængdeprincippet. En sådan revisorerklæring kan ses som et ekstra kontrolelement, som samtidig giver mulighed for at opnå en større grad af sikkerhed for, at forholdene er i orden i forhold til overholdelse af armslængdeprincippet.

Bestemmelserne om land for land-rapportering har til formål at forpligte de store danske multinationale koncerner til at indgive land for land-rapport for hvert år. Rapporten skal indeholde information relateret til den multinationale koncerns globale fordeling af indkomst og betalte skatter samt bestemte indikatorer for, hvor den økonomiske aktivitet foregår inden for koncernen. Yderligere skal den multinationale koncern identificere hver enhed i koncernen, angive enhedernes skattemæssige placering og angive de aktiviteter, som hver enhed er involveret i. Kravet om land for land-rapportering stilles i lyset af, at OECD har udarbejdet et opdateret sæt dokumentationskrav for transfer pricing-transaktioner, jf. Transfer Pricing Guidelines kapitel V om transfer pricing-dokumentation, hvorefter de eksisterende dokumentationsregler er blevet suppleret

med regler herom.

Udgangspunktet for land for land-rapporterne er, at de udarbejdes af det ultimative moderselskab i den multinationale koncern og indrapporteres til skattemyndigheden i det land, hvor det ultimative moderselskab er hjemmehørende. Denne skattemyndighed vil herefter automatisk skulle udveksle land for land-rapporten med de lande, hvor koncernen opererer via datterselskaber eller faste driftssteder. Oplysningerne i land for land-rapporteringen vil, sammen med de øvrige transfer pricing-oplysninger om koncernen og de danske skattepligtige, give SKAT brugbar information til at vurdere transfer pricing-risici.

Efter bestemmelserne forpligtes danske multinationale koncerner med en årlig omsætning på mindst 5,6 mia. kr. til at udarbejde land for land-rapport er i overensstemmelse med den internationale standard. Omsætningsgrænsen på 5,6 mia. kr. svarer omtrentligt til omsætningsgrænsen på 750 mio. euro i den internationale standard.

Det følger af bestemmelserne, hvilke andre selskaber i koncernen, som vil skulle indgive land for land-rapporten, såfremt visse betingelser er opfyldt, herunder hvis det ultimative moderselskab ikke er forpligtet til at indgive et land for land-rapport i den jurisdiktion, hvor det er skattemæssigt hjemmehørende, eller hvis det ultimative moderselskab befinder sig i en jurisdiktion, som har en aftale om udveksling af oplysninger med Danmark, men endnu ikke har indgået en specifik aftale om automatisk udveksling af land for land-rapporten med Danmark.

Efter bestemmelserne kan skatteministeren fastsætte nærmere regler om land for land-rapporten. Tanken er, at skatteministeren fastsætter regler om, at land for land-rapporten skal indeholde samlede landespecifikke oplysninger om koncernens omsætning, overskud før skat, betalt selskabsskat, beregnet selskabsskat, vedtaget kapital, akkumuleret fortjeneste, antal medarbejdere samt materielle aktiver for hver jurisdiktion, hvor den multinationale koncerngruppe opererer. Derudover skal land for land-rapporten identificere alle selskaber i den multinationale koncerngruppe, selskabernes faste driftssteder og deres (skattemæssige) placering samt deres primære forretningsaktivitet eller -aktiviteter.

### *3.3. Kontrolbeføjelser over for den skattepligtige*

#### *3.3.1. Gældende ret*

##### *3.3.1.1. Kontrolbeføjelser over for erhvervsdrivende*

Skattekontrollovens § 6 er hovedbestemmelsen om kontrol af den erhvervsdrivendes selvangivelse. Bestemmelsen om SKATs adgang til erhvervsdrivendes regnskabsmateriale går helt tilbage til 1946, hvor der i lov nr. 392 af 12. juli 1946 var en bestemmelse i § 6, hvorefter de skattelignende myndigheder, når særlige forhold talte derfor, var berettiget til hos enhver erhvervsdrivende, hvis selvangivelse var baseret på et regnskab, at få adgang til på den erhvervsdrivendes forretningssted at gennemgå regnskabsmaterialet med bilag. Ved lov nr. 200 af 6. juli 1957 blev der indsat en bestemmelse om, at erhvervsdrivende, der førte regnskab, var forpligtet til efter anmodning at indsende regnskabsmateriale med bilag for tiden forud for det løbende regnskabsår til de skattelignende myndigheder. Hovedreglen blev den, der i store træk er gældende i dag, nemlig indsendelse af regnskabsmaterialet efter anmodning.

En bestemmelse om adgang for de skattelignende myndigheder til at foretage opgørelse og

vurdering af lagerbeholdninger, besætning, inventar, maskiner og andet driftsmateriel, der hidtil havde stået i § 7, blev samtidig indsat i § 6. Ved lov nr. 184 af 4. juni 1964 blev det tilføjet, at der ud over regnskabsmateriale m.v. endvidere skal indsendes eller gives adgang til andre dokumenter, der kan have betydning for skatteansættelsen. Ved lov nr. 177 af 21. marts 1973 ændres § 6 således, at der også kan kræves indsendt regnskabsmateriale med bilag for det løbende regnskabsår og ikke kun for tiden forud for dette.

Ved lov nr. 308 af 25. maj 1987 præciseres det, at der er pligt til at indsende regnskabsmateriale m.v., selv om det udelukkende er af betydning for afgørelsen af spørgsmål om skattepligt. Det præciseres endvidere, at indsendelsespligten også gælder regnskabsmateriale m.v. vedrørende den skattepligtiges virksomhed i udlandet. Ved lov nr. 1104 af 20. december 1995 indsættes en bestemmelse om elektronisk adgang til regnskabsoplysninger m.v.

Gældende ret er herefter, at enhver erhvervsdrivende, der fører regnskab, efter skattekontrollovens § 6 har pligt til efter anmodning at indsende sit regnskabsmateriale med bilag til SKAT for såvel tidligere som for det løbende regnskabsår, herunder også andre dokumenter, der kan have betydning for skattekontrollen eller for afgørelsen af, om der foreligger skattepligt her til landet. I det omfang de nævnte oplysninger er registreret elektronisk, omfatter SKATs adgang også en elektronisk adgang hertil.

Hvis det skønnes nødvendigt, har SKAT til enhver tid mod behørig legitimation og uden retskendelse adgang til at gennemgå materialet hos den erhvervsdrivende. Ejeren af virksomheden og evt. ansatte skal yde SKAT den fornødne vejledning og hjælp i forbindelse med kontrollen. Hvis et virksomhedsbesøg skønnes nødvendigt, skal det tilstræbes, at kontrolbesøget ikke hindrer den erhvervsdrivende i at udføre sin daglige virksomhed. Desuden skal det tilstræbes, at virksomhedsbesøg foretages efter forudgående aftale med virksomheden og i samarbejde med denne. Uanmeldte kontrolbesøg bør således kun foretages, hvis det skønnes, at formålet med kontrollen kan forspildes ved en forudgående varsling. I normalsituationen vil kontrollen blive foretaget efter aftale mellem virksomheden og SKAT, og denne aftale vil også omfatte, om kontrollen skal ske ved indsendelse af regnskabsmateriale m.v. eller ved besøg i virksomheden.

Hvis administrationen af den erhvervsdrivendes virksomhed sker fra privatboligen, og regnskabsmateriale m.v. opbevares dér, har SKAT efter gældende ret adgang til den del af boligen, hvorfra administrationen foretages, og hvor regnskabsmateriale m.v. opbevares, jf. forarbejderne til lov nr. 380 af 2. juni 1999 (Myndigheders adgang til privat ejendom uden retskendelse m.v.), Folketingstidende 1998-99, Tillæg A, side 1888. I de helt små virksomheder er der ofte ikke en klar adskillelse mellem den erhvervsmæssige del og den private del af ejendommen, hvorfra virksomheden drives, idet administrationen af virksomheden ofte foregår i den private del. I disse tilfælde har SKAT også adgang til den del af boligen, hvorfra administrationen foretages, og hvor regnskabsmateriale m.v. opbevares.

Kontroladgangen efter skattekontrollovens § 6 omfatter også den erhvervsdrivendes arbejdssteder uden for den erhvervsdrivendes lokaler, herunder transportmidler, der anvendes erhvervsmæssigt. Denne udvidelse af kontroladgangen blev indsat i skattekontrolloven ved lov nr. 325 af 18. maj 2005 (Indsats mod skatte- og afgiftsunddragelse). Sigtet med udvidelsen var at give SKAT adgang til store arbejdssteder, primært byggepladser, hvor begge parter er erhvervsdrivende. Bestemmelsen



giver dog også hjemmel til kontrol på arbejdssteder, hvor det er en privat, der har bestilt arbejdet, jf. de særlige bemærkninger til nærværende lovforslags § 49.

Den gældende skattekontrolløvs § 6 kan ikke alene anvendes ved kontrol af den erhvervsdrivendes egne skattemæssige forhold, men også ved kontrol af andres skattemæssige forhold. Efter § 6, stk. 2, påhviler pligten til at indsende regnskabsmateriale m.v. også juridiske personer, der ikke er erhvervsdrivende. Dette er begrundet i hensynet til at kunne indhente relevante oplysninger i forbindelse med gennemførelse af krydsrevisioner og brancheundersøgelser. Det fremgår af lovens forarbejder, at man har valgt det brede udtryk ”skatteligningen” netop med det formål, at reglen ikke skulle være begrænset til kontrollen af den erhvervsdrivende egen skatteansættelse. Ved lov nr. 205 af 3. juni 1967 blev det tidligere anvendte udtryk ”skatteansættelsen” således afløst af udtrykket ”skatteligningen” med dette formål, hvilket havde sammenhæng med den samtidig indsatte regel i (da) § 6, stk. 1, 2. pkt., hvorefter pligten til udlevering af dokumenter udstrækkes til også at gælde ikke erhvervsdrivende selskaber m.v., jf. Folketingstidende 1966-67, Tillæg A, sp. 51, hvor der bl.a. er anført følgende:

”Efter den gældende bestemmelse har der været rejst tvivl om, hvorvidt de skattelignende myndigheder har adgang til at bruge de oplysninger, som fremkommer ved gennemgangen af en skatteydere regnskabsmateriale m.v., ved kontrollen med andre skatteydere skatteansættelse. Ændringen i § 6, stk. 1, 1. punktum, har til formål at fjerne denne tvivl.

Efter den nugældende § 6, stk. 1, vil skattemyndighederne i de fleste tilfælde være afskåret fra at indfordre regnskabsmateriale m.v. fra selskaber og foreninger m.v., som ikke er erhvervsdrivende, eller som er erhvervsdrivende, men ikke skattepligtige. I tilfælde, hvor de skattelignende myndigheder gennemfører krydsrevisioner eller foranstalter brancheundersøgelser, vil dette være en væsentlig ulempe, fordi der ofte fra de pågældende selskaber og foreninger m.v. vil kunne hentes en række oplysninger af betydning for de iværksatte undersøgelser. Den foreslåede nye bestemmelse i 2. pkt. afhjælper denne mangel.”

Denne adgang til at anmode om materiale til brug for kontrol med andre (krydsrevision) har givet anledning til kritik, bl.a. i relation til advokater, der som erhvervsdrivende er omfattet af § 6, idet advokaterne har påpeget, at fuld adgang til klientoplysninger er i strid med advokaternes tavshedspligt.

### *3.3.1.2. Kontrolbeføjelser over for skattepligtige fysiske personer*

Efter den gældende skattekontrolløvs § 6 B kan SKAT indhente supplerende formueoplysninger m.v. hos enhver skattepligtig fysisk person. Formålet er at kunne kontrollere indkomstopgørelsen med henblik på at afgøre, om der er en naturlig sammenhæng mellem den skattepligtiges indkomst og forbrug. § 6 B blev indsat i skattekontrolløven ved lov nr. 1219 af 27. december 1996 (Ændringer som følge af afskaffelse af formueskatten m.v.) som følge af afskaffelsen af formuebeskatningen. § 6 B gjaldt oprindeligt alene ikke bogførings- eller regnskabspligtige. I forbindelse med afskaffelsen af pligten for personligt erhvervsdrivende og hovedaktionærer til årligt at afgive en kapitalforklaring blev § 6 B ved lov nr. 963 af 2. december 2003 (Afskaffelse af kapitalforklaringen) ændret, således at SKAT fremover, hvor der er konkret behov for det, kan indhente supplerende formueoplysninger m.v. hos enhver skattepligtig fysisk person.

Dette er den eneste bestemmelse, der pålægger ikke erhvervsdrivende skattepligtige en

oplysningspligt, hvor manglende opfyldelse af pligten kan sanktioneres. Det betyder dog ikke, at SKAT ikke kan rette henvendelse til enhver skattepligtig med anmodning om oplysninger til dokumentation af bestemte forhold i forbindelse med skatteansættelsen. Såfremt den skattepligtige ikke ønsker at afgive de pågældende oplysninger, og SKAT efterfølgende vil rette henvendelse til den tredjemand, som er i besiddelse af oplysningerne, skal dette fremgå af henvendelsen til den skattepligtige.

### *3.3.2. Lovforslaget*

#### *3.3.2.1. Den skattepligtiges oplysningspligt efter anmodning samt SKATs hjemmel til udgående kontrol*

De foreslåede bestemmelser i §§ 48 og 49 svarer indholdsmæssigt i vidt omfang til den gældende skattekontrollovs § 6. Reglerne i den gældende skattekontrollovs § 6 foreslås delt op i to bestemmelser, hvor § 48 regulerer den erhvervsdrivendes pligt til efter anmodning at indsende sit regnskabsmateriale m.v. til SKAT, og § 49 regulerer SKATs adgang til i virksomhedens lokaler m.v. at kontrollere den erhvervsdrivendes regnskabsmateriale m.v.

I forlængelse heraf foreslås adgangen til krydsrevision udskilt fra den gældende skattekontrollovs § 6, så de foreslåede bestemmelser i §§ 48 og 49 alene omfatter erhvervsdrivendes oplysningspligt om egne forhold og SKATs adgang til kontrol hos den erhvervsdrivende. Hjemlerne i §§ 48 og 49 kan anvendes af SKAT, når oplysningerne har betydning for skattekontrollen af den pågældende erhvervsdrivende.

Adgangen til krydsrevision mellem erhvervsdrivende ved indkaldelse af regnskabsmateriale foreslås overført til lovforslagets § 53, som tillige omfatter den gældende skattekontrollovs § 8 C om adgang til mere specifikke regnskabsoplysninger til brug for krydsrevision eller brancheundersøgelser af erhvervsdrivende.

Den foreslåede opdeling er foretaget af hensyn til, at det hermed står klart for den erhvervsdrivende, at det er virksomheden, der bliver kontrolleret.

Den foreslåede udskillelse af hjemlen til krydsrevision fra reglen om den erhvervsdrivendes oplysningspligt efter anmodning indebærer, at reglen om, at også ikke erhvervsdrivende juridiske personer skal indsende regnskabsmateriale m.v. efter anmodning til brug for krydsrevision, ikke videreføres i den foreslåede bestemmelse i § 48.

Ejeren og de ansatte skal yde SKAT vejledning og hjælp ved kontrollen. Hvis der under et kontrolbesøg i virksomheden opstår en konkret mistanke om, at virksomheden har begået en strafbar lovovertrædelse, bortfalder den mistænkte oplysningspligt. Når der er tale om en erhvervsvirksomhed, opstår spørgsmålet, om dette gælder alle i virksomheden. Efter retssikkerhedslovens § 10 skal der ske identifikation mellem en juridisk person og de fysiske personer, der har tilknytning til den juridiske person. Tilknytningskravet er bl.a. opfyldt ved ansættelsesforhold. For ansatte i enkeltmandsvirksomheder sker der derimod ikke identifikation, hvorfor SKAT i de tilfælde kan anmode den mistænkte ansatte om vejledning og hjælp til at finde de ønskede oplysninger.

Det findes uhensigtsmæssigt, at de i ansatte i en virksomhed, der er organiseret som juridisk person,

ikke vil kunne afkræves oplysninger om f.eks. virksomhedens bogføring, indretning af virksomhedens regnskabssystemer og lign., i modsætning til, hvad der gælder ansatte i en enkeltmands virksomhed. Det foreslås derfor, at der skal være vejledningspligt for fysiske personer med tilknytning til den juridiske person, i det omfang oplysningerne alene søges tilvejebragt til brug for behandlingen af andre spørgsmål end fastsættelse af straf. Der er ikke tale om at afkræve den ansatte en egentlig forklaring, men alene om, at denne skal yde praktisk bistand under kontrollen. I det omfang en ansat selv er mistænkt for et strafbart forhold, vil denne ikke have vejledningspligt. Dette beror imidlertid ikke på en identifikationsbetragtning, men på en individuel, personlig beskyttelse.

Efter den gældende skattekontrollovs § 6 kan der ikke gennemføres kontrol af andet end regnskabsmateriale, hvis den erhvervsmæssige virksomhed befinder sig i den private bolig eller fritidsbolig. Udviklingen går i retning af flere og flere enkeltmandsvirksomheder, der drives fra boligen. Der kan f.eks. være tale om virksomhed med salg af varer over nettet, hvor der kun kræves lidt eller ingen lagerkapacitet, f.eks. salg af egenproduktion af tøj eller smykker eller rent formidlingssalg. Der kan også være tale om en virksomhed med salg af hundehvalpe fra f.eks. en lystgård. I disse tilfælde er der behov for, at SKAT kan foretage udgående kontrol på ejendommen og ikke kun kontrollere regnskabsmateriale, men også foretage opgørelse og vurdering af f.eks. lagerbeholdning og driftsmateriel.

Det foreslås derfor, at der kan foretages kontrol af hele den erhvervsmæssige aktivitet på en ejendom, hvor der drives erhvervsmæssig virksomhed, selv om den også anvendes som bolig.

Den gældende skattekontrollovs § 6 B om den skattepligtiges formueoplysninger videreføres i den nye skattekontrollov med mindre sproglige præciseringer, idet den opdeles i to bestemmelser. § 50 omfatter oplysninger om den skattepligtige og dennes ægtefælles formueforhold, og § 51 omfatter yderligere særlige oplysninger i de situationer, hvor den skattepligtige ejer mere end 25 pct. af selskabskapitalen eller råder over mere end 50 pct. af den samlede stemmевærdi i et selskab.

### *3.4. Kontrolbeføjelser over for tredjemand*

#### *3.4.1. Gældende ret*

Skattekontrolloven indeholder i § 6 C og §§ 8 C, 8 D og 8 G en række oplysningspligter for tredjemand, hvor tredjemand er forpligtet til at meddele oplysninger om en navngiven skattepligtig på SKATs anmodning.

§ 6 C om oplysninger i forbindelse med skifte af et dødsbo blev indsat ved lov nr. 1223 af 27. december 1996 om ændringer af forskellige skatte- og afgiftslove og konkursloven og ændret ved lov nr. 166 af 24. marts 1999, hvor det blev præciseret, at oplysningspligten ikke kun omfatter tidligere indkomstår, men også dødsåret. Bestemmelsen videreføres uændret i den nye skattekontrollov.

Reglerne i §§ 8 C, 8 D og 8 G går tilbage til § 8 i lov nr. 392 af 12. juli 1946 om selvangivelsen af indkomst og formue, om foranstaltninger til kontrol med selvangivelsen og om straffen for skattesvig m.v. På dette tidspunkt var der kun ganske få årligt fastsatte oplysningspligter for tredjemand, og både disse oplysningspligter og de oplysningspligter, som krævede en anmodning fra SKAT, blev anvendt til efterfølgende kontrol af selvangivelsen, idet udgangspunktet var, at den

skattepligtige skulle selvangive alle relevante oplysninger til brug for skatteansættelsen.

Reglerne om oplysningspligt efter anmodning havde derfor et langt større anvendelsesområde end tilfældet er i dag, hvor SKAT får en lang række oplysninger indberettet fra tredjemand, der kan anvendes ved selve skatteansættelsen. De automatiske indberetningspligter omfatter således på indtægtssiden alle lønforhold, indtægter fra renter, udbytter og kapitalavancer og på fradragssiden bl.a. udgifter til fagforeninger, renter på lån og pensionsopsparinger. De automatiske oplysningspligter kan karakteriseres som slutsaldi ved et indkomstårs udløb, hvor der i forbindelse med skattekontrollen kan være behov for at undersøge bevægelserne i løbet af indkomståret.

Når SKAT anvender reglerne om oplysningspligt efter anmodning, skal der være tale om, at SKAT har behov for oplysninger til skatteansættelsen, som SKAT ikke er i besiddelse af i forvejen.

Når hjemlerne til at afkræve tredjemand oplysninger skal anvendes i større indsatsprojekter, hvor der er fokus på særlige temaer frem for skattepligtige, skal Skatterådets tilladelse indhentes. Dette fremgår af reglerne ved, at det er anført, at Skatterådet skal give tilladelse til at indhente identificerede oplysninger om unavngivne personer/virksomheder.

Den oplysningspligtige kan ikke kræve betaling for udlevering af de oplysninger, SKAT forlanger med hjemmel i skattekontrollen. Erhvervsdrivende pålægges i lovgivningen en række pligter, herunder pligt til af egen drift eller på begæring at afgive oplysninger til offentlige myndigheder, og opfyldelse af sådanne pligter sker uden økonomisk kompensation fra det offentlige. Ved vurderingen af omfanget og formen af de oplysninger, SKAT forlanger, bør SKAT dog inddrage hensynet til det skønnede ressourceforbrug hos den oplysningspligtige til opfyldelse af anmodningen.

Der er hverken i skattekontrollen eller i den øvrige skattelovgivning regler, der angiver en tidsmæssig begrænsning af oplysningspligten. Den eneste tidsmæssige begrænsning, der gælder for brugen af oplysningspligter, er den formueretlige forældelsesfrist i forældelsesloven, der regulerer spørgsmålet om forældelse af et eventuelt skattekrav.

Skatteforvaltningslovens fristregler regulerer, hvor længe der kan ske ændringer for et givent indkomstår. Som udgangspunkt vil der kunne ske ansættelsesændring for tre forudgående indkomstår, mens der kræves særlige grunde til at foretage ansættelsesændringer for tidligere indkomstår. Dette gælder både for den skattepligtige og for SKAT.

Særligt SKATs ekstraordinære genoptagelse af skatteansættelsen efter skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, hvorefter, at ”den skattepligtige eller nogen på dennes vegne forsætligt eller groft uagtsomt har bevirket, at skattemyndighederne har foretaget en ansættelse på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag”, har givet anledning til debat. Det er fremført, at når SKAT indhenter kontroloplysninger mere end tre år bagud i tid, må SKAT have en formodning for, at der kan blive tale om ekstraordinær genoptagelse. Dette er imidlertid ikke tilfældet. Dels kan en korrekt skatteansættelse bygge på oplysninger fra flere år forud for indkomståret, f.eks. fremførelse af underskud, dels kan spørgsmålet om, hvorvidt der er grundlag for en ekstraordinær genoptagelse af skatteansættelsen, i de fleste tilfælde først afgøres på baggrund af de oplysninger om de pågældende år, som er indhentet i forbindelse med kontrollen.

SKAT skal i forbindelse med en anmodning om oplysninger give en begrundelse for, hvorfor oplysningerne er nødvendige for skattekontrollen, og i den forbindelse er det relevant for SKAT at gøre det klart, om udgangspunktet er, at der alene anmodes om oplysninger tre år tilbage i tid, eller om der er grundlag for at gå længere tilbage i tid. Disse overvejelser indgår i kravet om væsentlighed og proportionalitet.

SKAT tilrettelægger kontrolopgaverne i indsatsprojekter, hvor der er fokus på særlige indkomster eller fradrag, og det kan i den forbindelse være relevant at tage stilling til, om udgangspunktet i indsatsprojektet skal være oplysninger fra de sidste tre år eller flere år tilbage. Som eksempel på, at det kan være nødvendigt at gå mere end tre år tilbage i tid er situationer, hvor der først er opnået kendskab til en mulig skattepligtig indtægt efter udløbet af den ordinære ligningsfrist, fordi der befinder sig et indestående på en konto i udlandet, som SKAT ikke har haft kendskab til.

#### *3.4.1.1. Gældende ret § 8 C*

Skattekontrollovens § 8 C om erhvervsdrivendes omsætning med andre erhvervsdrivende har, bortset fra en ændring i 1967, i det væsentlige haft sin nuværende formulering siden 1957. Indtil 1967 var det en betingelse for oplysningspligten, at omsætningen skete som led i eller i anledning af begge parter erhverv, hvor reglen i dag også omfatter den omsætning, der vedrører den erhvervsdrivendes privatforbrug. Selvstændigt erhvervsdrivende, herunder mæglere og auktionsholdere, er oplysningspligtige om den omsætning, de har haft eller formidlet med andre erhvervsdrivende. For produktions-, indkøbs- og salgsforeninger og lignende erhvervsorganisationer omfatter oplysningspligten også organisationernes mellemværende med deres medlemmer. Der kan kræves oplysninger om arten af omsætningen eller arbejdet, omsatte varemængder, vederlagets størrelse, tidspunktet for omsætningen eller arbejdets udførelse og om, hvornår og hvordan vederlaget er erlagt. Oplysningspligten gælder både den erhvervsmæssige omsætning og den omsætning, der vedrører den erhvervsdrivendes private forbrug. Oplysningspligten er udtømmende angivet i § 8 C.

#### *3.4.1.2. Gældende ret § 8 G*

Efter skattekontrollovens § 8 G har vekselere, advokater og andre personligt erhvervsdrivende, der som led i deres virksomhed forvalter midler eller udlåner penge, pligt til efter anmodning fra SKAT at give oplysninger.

De oplysninger, der kan kræves efter § 8 G, stk. 1, er udtømmende opregnet og omfatter:

- Kunders indskud, lån, depot eller boks.
- Omsætning med eller for kunder af penge eller lignende og af kreditmidler og værdipapirer.
- Aftaler med eller for kunder om terminkontrakter samt købe- og salgsretter.
- Besørgelse af udbetalinger og modtagelse af indbetalinger.
- Ydelse af garantier.

Reglen retter sig mod den situation, hvor bl.a. advokater foretager dispositioner på vegne af deres klienter på samme vis, som pengeinstitutter kan gøre det, og formålet med skattekontrollovens § 8 G, stk. 1, er, at SKAT kan kræve tilsvarende oplysninger af bl.a. advokater, som der efter § 8 D kan kræves af pengeinstitutter. Oprindeligt indgik pengeinstitutterne i § 8 G, men de er i dag omfattet af skattekontrollovens § 8 D, stk. 1, da der er tale om juridiske personer.

I det omfang en advokatvirksomhed drives i selskabsform, vil advokatvirksomheden ligeledes være omfattet af oplysningspligten efter skattekontrollovens § 8 D, stk. 1.

Skattekontrollovens § 8 G hjemler alene oplysningspligt vedrørende indskud m.v., omsætning med eller for kunder af penge, besørgelse af udbetalinger og modtagelse af indbetalinger. SKAT har alene krav på oplysninger af den nævnte karakter. SKAT vil således kunne kræve f.eks. transaktionsoplysninger vedrørende ind- og udbetalinger fra klientkontoen, f.eks. på hvis vegne en indbetaling eller udbetaling har fundet sted. Nærmere oplysninger om formålet med de pågældende transaktioner kan imidlertid ikke kræves efter skattekontrollovens § 8 G, stk. 1.

Begrebet ”forvalter midler” anses for at omfatte den situation, hvor en advokat gennem en klientkonto foretager eller modtager en overførsel på vegne af en klient. Der vil imidlertid være mange sådanne overførsler på en almindelig klientkonto, som alene vedrører advokatens arbejde for en klient i forbindelse med f.eks. retssager, testamenter, privates køb af fast ejendom, hvor der ikke indgår spørgsmål om ejendomsavance, og almindelig rådgivning af klienten. Det er ikke sandsynligt, at der i den slags almindelige advokatopgaver indgår forhold, som opfylder betingelsen om, at oplysningerne er af væsentlig betydning for skatteligningen.

Oplysninger om ikke navngivne kunder kan kun kræves efter Skatterådets bestemmelse.

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 med god advokatskik, hvilket er konkretiseret i De Advokatetiske Regler, og retsplejelovens § 170, stk. 1, anerkender advokaten tavshedspligt om det, denne har fået kendskab til i forbindelse med sit erhverv. Tavshedspligten er imidlertid ikke absolut, når undtages forholdet mellem en forsvarer og dennes klient, men kan vige for pålæg fra retten. Det samme gælder i forhold til en lovfæstet oplysningspligt.

Anvendelsesområdet for § 8 G, stk. 1, er afgrænset således, at reglen alene vedrører den situation, hvor advokaten som led i sin virksomhed forvalter midler eller udlåner penge, samt specificerer, hvilke oplysninger SKAT kan kræve af advokaten. Advokaters tavshedspligt afskærer således ikke SKATs mulighed for at indhente oplysninger hos advokater efter skattekontrollovens § 8 G, stk. 1.

Den særlige beskyttelse af advokaters tavshedspligt, som bl.a. retsplejelovens §§ 129 og 170 er udtryk for, betyder imidlertid, at SKAT alene må anmode om oplysninger om klienters forhold, når oplysningerne ikke umiddelbart kan fremskaffes på anden vis. SKAT bør således konstatere, at det ikke er muligt at få de ønskede oplysninger via klienten eller pengeinstitutter, før advokaten pålægges at afgive oplysninger.

Efter skattekontrollovens § 8 G, stk. 2, kan SKAT efter Skatterådets bestemmelse med henblik på skattemæssig stikprøvekontrol med navngivne og unavngivne personer hos banker, sparekasser, andelskasser, bankierer og vekselerere foretage gennemgang på stedet af regnskabsmateriale, bilag og dokumenter som nævnt i skattekontrollovens § 6, stk. 4. Udtrykket ”personer” omfatter ifølge forarbejderne både fysiske og juridiske personer. Ifølge loven skal gennemgangen af regnskabsmateriale m.v. ske i samarbejde med det pågældende pengeinstitut m.v.

Stikprøvekontrollen kan alene bruges til at sikre oplysninger som nævnt i skattekontrollovens § 8 G, stk. 1.

Advokater er - i modsætning til stk. 1 - ikke omfattet af reglen i stk. 2.

Særligt for pengeinstitutter gælder, at deres oplysningspligt efter anmodning ved lov nr. 1113 af 21. december 1994 blev samlet i skattekontrollovens § 8 D. Inden lovændringen havde pengeinstitutters oplysningspligt hvilet på såvel § 8 D som § 8 G. Det fremgår af lovbemærkningerne, at det ikke var hensigten at udvide pengeinstitutters oplysningspligt med hensyn til indskud, lån, depot eller boks i forhold til, hvad der var gældende efter § 8 G. Oplysningspligtens omfang må anses for at være begrænset til de transaktioner, der er nævnt i bemærkningerne til lov nr. 1113 af 21. december 1994, det vil sige oplysninger om størrelsen af lån og indestående eller forvaltede midler og disses afkast, om bevægelser på indskuds- eller indlånskonti, herunder oplysninger om trukne og indsatte checks, om diskonterede vekslers samt om sikkerhedsstillelse for lån og kreditter.

#### *3.4.1.3. Gældende ret § 8 D*

Skattekontrollovens § 8 D er hovedbestemmelsen om oplysningspligt efter anmodning. Enhver juridisk person, herunder offentlige myndigheder, er oplysningspligtige efter skattekontrollovens § 8 D. Den kreds, der er omfattet af oplysningspligten, er således meget bred, og § 8 D er ofte blevet anvendt som hjemmel i både større og mindre kontrolaktioner og som hjemmel til at fremskaffe løbende oplysninger om navngivne skattepligtige.

Værdipapircentraler kan afkræves oplysninger om, hvilket pengeinstitut, der er kontoførende for nærmere angivne personer eller kontofører nærmere angivne papirer. Dette fremgår af § 8 D, stk. 3. På baggrund af denne identifikation kan der hos det pågældende pengeinstitut anmodes om oplysninger, der er nødvendige for kontrollens gennemførelse. Som en del af en styrket indsats mod skattely er der ved lov nr. 739 af 1. juni 2015 indført en hjemmel til, at SKAT kan hente oplysninger i værdipapircentralen om ejere af aktier, der er optaget til handel på regulerede markeder, og selv om der er tale om oplysninger om unavngivne, kræves der ikke en godkendelse fra Skatterådet.

Oplysningspligten efter § 8 D, stk. 1, 1. pkt., er alene begrænset af kravet om, at oplysningerne af SKAT skønnes at være af væsentlig betydning.

Kravet om, at oplysningerne skal være af væsentlig betydning, indebærer, at det er en betingelse for anvendelse af bestemmelsen, at oplysningerne ikke blot har relevans for skatteligningen, men at der på forhånd er grund til at formode, at de pågældende oplysninger har væsentlig betydning.

Efter § 8 D, stk. 2, gælder, at oplysninger om forhold, som er nævnt i § 8 C, ikke kan afkræves i videre omfang end nævnt i § 8 C. Hvis der således er tale om oplysninger om den omsætning m.v., som en erhvervsdrivende har haft med andre erhvervsdrivende, kan der alene forlanges de oplysninger, der er opregnet i § 8 C, 2. pkt.

Pengeinstitutters indbyrdes omsætning er omfattet af skattekontrollovens § 8 C.

Skattekontrollovens § 8 D hjemler f.eks. indhentelse af oplysninger fra pengeinstitutter, teleselskaber og rejsebureauer. Der er ganske vide rammer for den oplysningspligt, der påhviler sådanne selskaber efter § 8 D, og det er derfor relevant at afgrænse bestemmelsens anvendelsesområde i forhold til anden lovgivning. Eksempelvis er teleselskaberne underlagt EU-lovgivning, og der eksisterer en særlig myndighed, der har ansvar for at kontrollere, at teleselskaberne overholder lovgivningen.

Efter skattekontrollovens § 8 D, stk. 1, 2. pkt., kan oplysninger om unavngivne alene indhentes efter Skatterådets tilladelse. Det afgørende er, om SKATs begæring om oplysninger angiver navnet på den skattepligtige, begæringen omhandler.

#### *3.4.1.4. Skatterådet*

Skatterådet skal give tilladelse til særlige kontrolindsatser, hvor SKAT ønsker oplysninger om unavngivne fysiske eller juridiske personer. Skatterådet er et kollegialt lægmandsorgan, der består af 19 medlemmer, som sammen behandler og træffer afgørelse i de sager, der forelægges rådet. Skatterådets medlemmer udpeges, dels af Folketinget, dels af skatteministeren og repræsenterer en bred vifte af synspunkter og holdninger fra bl.a. erhvervsorganisationer, Kommunernes Landsforening samt andre uafhængige interessenter.

Samtidig med etableringen af SKAT som enhedsforvaltning blev Skatterådet oprettet den 1. november 2005 og erstattede det tidligere Ligningsråd. I forbindelse med oprettelsen af Skatterådet skete der samtidig ændringer i rådets kompetence, hvorefter kompetencen også blev udvidet til at omfatte moms og punktafgifter. Ligningsrådet havde tidligere kun behandlet spørgsmål om indkomstforhold. Formålet med udvidelsen af rådets beslutningskompetence var at styrke det læge element i forvaltningen inden for moms og punktafgifter og dermed skabe en fælles organisatorisk ramme for SKAT som helhed.

Skatterådet er et forvaltningsorgan, hvis kompetence til myndighedsudøvelse har udgangspunkt i, at SKAT forelægger rådet sager til afgørelse. Det Skatterådets opgave at fastlægge praksis ved at afgive bindende svar og sikre, at SKATs kontrolindsats er velbegrundet, når der er tale om kontrol af unavngivne fysiske eller juridiske personer.

Der kan nævnes en række offentliggjorte sager fra Skatterådet, hvor Skatterådet bl.a. i 2013 efter skattekontrollovens § 8 D gav tilladelse til, at Trafikstyrelsen skulle meddele oplysninger om dansk registreret unavngivent flypersonel for at afdække, hvordan aflønning af dansk registreret flypersonel sker. Samme år gav Skatterådet også tilladelse til, at ATP skulle give oplysninger om en unavngiven kreds af arbejdstagere i Danmark, som arbejdede for udenlandske arbejdsgivere uden hjemsted i Danmark for at undersøge, om arbejdstagerne betalte skat til Danmark. Skatterådet gav yderligere tilladelse til, at Energinet.dk skulle oplyse unavngivne personer, der havde fået installeret VE-anlæg, og unavngivne vindmøllelav. Formålet var at afdække, om personer, som har vindmølleandele, selvangav korrekt, og om personer, som både havde vindmølleandele og VE-anlæg i form af solcelleanlæg, anvendte de rigtige opgørelsesmetoder.

I 2014 gav Skatterådet tre tilladelser efter den gældende skattekontrollovs § 8 D, hvoraf den ene tilladelse blev givet til at lave en stikprøveundersøgelse af tilskud og ydelser til erhvervslivet med oplysningspligt for udvalgte kommuner med det formål at undersøge regelefterlevelsen hos



erhvervsdrivende, der modtager skattepligtige tilskud. For at undersøge pelsdyrbranchens regelefterlevelse gav Skatterådet tilladelse efter den gældende skattekontrollovs § 8 C til, at København Fur a.m.b.a. skulle oplyse om unavngivne minkavlernes samhandel med virksomheden, ligesom 13 navngivne pelsdyrfodercentraler skulle levere tilsvarende oplysninger efter den gældende skattekontrollovs § 8 C. Endelig skulle en virksomhed, som havde overtaget en anden virksomhed i forbindelse med likvidation, give oplysninger om, hvilke unavngivne medlemmer i den likviderede virksomhed der havde modtaget likvidationsprovenu.

#### *3.4.1.5. Prøvelse af tredjemands oplysningspligt.*

Den første henvendelse til tredjemand (f.eks. et pengeinstitut) fra SKAT vil have karakter af en høringskrivelse, hvor der med henvisning til skattekontrollovens oplysningspligter udbedes nærmere oplysninger og gives en begrundelse for, at oplysningerne er nødvendige i forbindelse med skattekontrollen, herunder om der ønskes oplysninger inden for den ordinære ligningsfrist, eller om der ønskes oplysninger der går ud over den ordinære oplysningsfrist. Ved udformningen af begrundelsen skal der udvises tilbageholdenhed med oplysninger om den skattepligtige, da denne er beskyttet af myndighedernes tavshedspligt, men det skal fremgå, om der har været rettet henvendelse til den pågældende selv om de ønskede oplysninger. Tredjemand kan på baggrund af første henvendelse fremsende de ønskede oplysninger eller gå i dialog med SKAT om omfanget af oplysninger og i hvilken form, oplysningerne er egnede til at opfylde formålet med oplysningspligten. Tredjemand kan komme med indsigelser og anmode om, at SKAT træffer en afgørelse med pålæg om at udlevere oplysningerne inden en bestemt frist.

Hjemlen til at udstede et pålæg findes i skattekontrollovens § 9, stk. 1. En afgørelse efter skattekontrollovens § 9, stk. 1, kan indbringes for Skatteankestyrelsen, som beslutter, om sagen skal behandles af Skatteankestyrelsen selv eller visiteres til Landsskatteretten. Landsskatterettens eller Skatteankestyrelsens afgørelser kan indbringes for domstolene. Det er ikke den skattepligtige selv, der er part i sagen, men derimod den tredjemand, som ikke vil opfylde oplysningspligten. Den skattepligtige har dog en klar retlig interesse i sagen og er efter skatteforvaltningslovens § 35 a, stk. 2, klageberettiget. Såfremt sagen indbringes for retten, kan den skattepligtige indtræde i sagen som biintervenient, jf. retsplejelovens § 252.

### *3.4.2. Lovforslaget*

#### *3.4.2.1. Indledning*

Ved SKATs anvendelse af oplysningspligter efter anmodning er der to hovedhensyn, som skal afvejes i forhold til hinanden. Det ene er det samfundsmæssige hensyn, som legitimerer retshåndhævelsen, hvor det er SKATs opgave at sikre, at lovgivningen overholdes og enhver betaler den korrekte skat. Det andet er borgerens krav på beskyttelse af sit privatliv, og dette hensyn stiller krav om, at regelgrundlaget for et indgreb skal være klart og præcist. Som en processuel garanti over for borgeren er der yderligere krav om, at indgrebet skal være nødvendigt og proportionelt, og der skal være klageadgang.

SKAT skal naturligvis overholde de retningslinjer for et indgreb, som er fastsat i anden lovgivning, og som kort er gennemgået i afsnit 2.4.6. om sammenhæng med anden lovgivning. Bestemmelserne om oplysningspligter i skattekontrollen skal imidlertid klart angive, hvilke oplysninger SKAT kan kræve udleveret og til hvilket formål. SKATs anmodning til tredjemand om at afgive oplysninger skal indeholde en begrundelse for, at oplysningerne er nødvendige for skattekontrollen.

Kravet om nødvendighed er den konkrete afvejning af det samfundsmæssige hensyn over for beskyttelsen af borgerens privatliv. Nødvendighedskravet indeholder imidlertid også krav om proportionalitet og væsentlighed.

Desuden er der et særligt hensyn at tage, hvor tredjemand har en lovbestemt tavshedspligt af hensyn til beskyttelsen af den borger, som er kunde eller klient. Det drejer sig om finansielle virksomheder, teleselskaber og advokater. Det foreslås derfor, at der udformes nye bestemmelser, der særskilt præciserer omfanget af den oplysningspligt, som den pågældende tredjemand har, og at der således tages klart stilling til grænsen mellem oplysningspligt og tavshedspligt.

Denne problemstilling havde særligt fokus i forbindelse med SKATs indsatsprojekter vedrørende udenlandske bankkonti, herunder det første Money Transfer-projektet. I projektet blev 55 danske pengeinstitutter efter tilladelse fra Skatterådet pålagt at udlevere oplysninger for en 5-års-periode vedrørende alle transaktioner med andre pengeinstitutter i 22 lande, der var udvalgt på baggrund af SKATs vanskeligheder med at få oplysninger fra de pågældende lande. Finansrådet satte spørgsmålstegn ved lovligheden af et sådant pålæg, men accepterede SKATs pålæg efter en længere korrespondance om problemstillingerne.

Efterfølgende har enkelte pengeinstitutter rejst spørgsmål om omfanget af oplysningspligten, da de er blevet anmodet om yderligere oplysninger om navngivne personer.

Teleselskabernes brancheorganisation besluttede i slutningen af 2012, at medlemmerne skulle stoppe med udlevering af oplysninger om deres kunders telefonforbrug med henvisning til den lovbestemte tavshedspligt i bekendtgørelse nr. 715 af 23. juni 2011 om krav til udbydere af taletelefonitjenester eller ejere af elektroniske kommunikationsnet (udbudsbekendtgørelsen).

Det viste sig i sommeren 2013, at Skatteministeriet og Erhvervsstyrelsen var uenige om fortolkningen af e-databeskyttelsesdirektivet, idet det var Erhvervsstyrelsens opfattelse, at art. 15, stk. 1, i e-databeskyttelsesdirektivet udtømmende regulerer, i hvilke situationer teleselskaberne kan have oplysningspligt, mens Skatteministeriet var af den opfattelse, at e-databeskyttelsesdirektivet også kan omfatte oplysningspligt om skattemæssige forhold med henvisning til artikel 15, stk. 2. Dette bygger på en afgørelse fra EU-Domstolen (sag C-275/06, Promusicae), som inddrager de situationer, hvor der kan være oplysningspligt i databeskyttelsesdirektivets art. 13, hvor også skattemæssige forhold er nævnt.

Der var enighed om at rette henvendelse til Europa-Kommissionen, og resultatet af denne henvendelse var, at Europa-Kommissionen i december 2014 tilkendegav, at Skatteministeriet kan have ret i det principielle spørgsmål om spillet mellem de to direktiver, men at skattekontrollovens § 8 D savner den præcision, der opfylder kravet til klarhed og forudsigelighed. Det er dog EU-Domstolen, som endeligt kan fastlægge legaliteten i en given oplysningspligt.

Som følge af usikkerheden om lovligheden af SKATs praksis havde SKAT sat de verserende sager og indhentning af oplysninger fra teleselskaber i bero, mens spørgsmålet blev undersøgt. Det blev på baggrund af Europa-Kommissionens tilbagemelding besluttet, at sagerne og praksis fortsat skulle være stillet i bero, da Skatteministeriet fandt det hensigtsmæssigt i forbindelse med revisionen af

skattekontrolloven at præcisere omfanget af den oplysningspligt, der kan pålægges teleselskaberne. Det er derfor blevet overvejet at indsætte en ny bestemmelse i skattekontrolloven, der direkte pålægger teleselskaberne oplysningspligt, når bestemte forudsætninger er til stede, og samtidig fastlægge omfanget af oplysningspligten.

Skatteministeren besluttede i august 2015, at SKATs adgang til at indhente oplysninger fra teleselskaberne ikke ville blive taget i brug igen som led i det almindelige kontrolarbejde. På denne baggrund er der ikke indsat en sådan særlig bestemmelse om teleselskabers oplysningspligt.

Det foreslås, at der stadig er en generel bestemmelse om tredjemands oplysningspligt, da det ikke er muligt at udarbejde specifikke bestemmelser, der vil være dækkende for den kreds af oplysningspligtige, som den nuværende § 8 D omfatter. Denne bestemmelse vil ikke kunne anvendes til indhentelse af oplysninger om private borgeres telefonforbrug.

I de gældende regler om tredjemands oplysningspligt fremgår det af hver enkelt paragraf, at oplysninger om ikke navngivne skattepligtige kun kan indhentes med Skatterådets tilladelse. Det foreslås at indsætte en ny bestemmelse i skattekontrolloven, hvor Skatterådets beføjelser og kriterier for at give tilladelse til indsatsprojekter, hvor der er fokus på udvalgte indsatsområder og ikke for bestemte skattepligtige, samlet fastsættes.

#### *3.4.2.2. Oplysningspligt i forbindelse med behandling af dødsboer*

Skifterettens, bobestyrerens og arvingernes oplysningspligt efter anmodning videreføres uændret. I den gældende skattekontrolløvs § 6 C er skatteministeren bemyndiget til at pålægge skifteretterne en automatisk indberetningspligt om alle dødsboer. Denne bemyndigelse er udnyttet i bekendtgørelse nr. 890 af 10. juli 2015 om indberetningspligter m.v. efter skattekontrolloven, hvor § 8 oplister de oplysninger, som skifteretten skal indberette.

#### *3.4.2.3. Oplysningspligt om krydsrevision*

Bestemmelsen i § 53, stk. 1, er en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 8 C.

Den gældende skattekontrolløvs § 8 C er en regel om krydsrevision, der supplerer adgangen i den gældende skattekontrolløvs § 6 til at indhente regnskabsmæssige oplysninger hos en erhvervsdrivende om en anden erhvervsdrivendes forhold.

Det foreslås, jf. afsnit 3.3.2.1, at adgangen til krydsrevision ikke videreføres i forslaget § 48 om den erhvervsdrivendes oplysningspligt om egne forhold.

Hjemmel til at indhente regnskabsmateriale med henblik på kontrol af andre foreslås indført i den nye bestemmelse om krydsrevision, hvor skærpede krav til væsentlighed og proportionalitet er gældende for indgrebet. Det indebærer, at SKAT skal identificere den erhvervsdrivende, som SKAT ønsker oplysninger om. Særskilt kontrol af andres skattemæssige forhold bør kun foretages, når der er et særligt behov herfor, da kontrol generelt er forbundet med ulempe for den erhvervsdrivende, der skal afgive oplysningerne.

Kontrol, der vedrører ansatte i virksomheden, skal ske med hjemmel i kildeskattelovens § 86 samt den gældende skattekontrolløvs § 6 A om opbevaring af grundlaget for indberetningspligtige

oplysninger. Det foreslås, at § 6 A flyttes over i det samtidigt med nærværende lovforslag fremsatte lovforslag om en ny skatteindberetningslov.

Erhvervsdrivende, der er pålagt en særlig tavshedspligt i kunde- eller klientforholdet, skal ikke være undtaget for pligten til at udlevere regnskabsmæssige oplysninger til brug for krydsrevision, når der er tale om revision af den pågældendes erhvervs-mæssige relationer med andre identificerbare erhvervsdrivende. Der kan f.eks. være tale om pengeinstitutters forbindelse med hinanden eller rådgivere i et interessentskab. Bestemmelsen vil ikke kunne anvendes til at få oplysninger fra advokater eller andre rådgivere om deres erhvervsdrivende klienters forhold. Såfremt SKAT måtte ønske sådanne oplysninger, foreslås det, at de nye bestemmelser om advokaters oplysningspligt eller den generelle oplysningspligt skal finde anvendelse.

#### *3.4.2.4. Oplysningspligter for tredjemænd, der er underlagt særlige krav om tavshedspligt*

Der er et særligt hensyn at tage, hvor tredjemand har en lovbestemt tavshedspligt af hensyn til beskyttelsen af den borger, som er kunde eller klient hos den pågældende, hvilket gælder finansielle virksomheder, teleselskaber og advokater. Den gældende skattekontrollovs § 8 G indeholder allerede en afgrænsning i forhold til finansielle virksomheder og advokater, men udviklingen har ændret indholdet i advokatens almindelige virksomhed. Det foreslås derfor, at der udformes nye bestemmelser, der særskilt præciserer omfanget af den oplysningspligt, som den pågældende tredjemand har, således at der tages klart stilling til, hvornår tredjemands tavshedspligt viger for lovforslagets oplysningspligter.

For finansielle virksomheders vedkommende foreslås det, at den nye bestemmelse indholdsmæssigt svarer til den gældende skattekontrollovs § 8 G. Det foreslås, at det udtrykkeligt lovfæstes, at den finansielle virksomhed kan afkræves oplysninger om, hvem der har foretaget indsætning eller hævning på kontoen, når dette ikke fremgår direkte af kontoudtoget, da oplysninger om de rene bevægelser på kontoen ikke i sig selv er anvendelige i revisionsøjemed. Der er ikke tale om en udvidelse af bestemmelsen, men alene en præcisering af gældende ret.

Desuden foreslås det, at pengeinstitutter på opfordring skal give baggrundsoplysninger om kunder, som ikke er bosiddende i Danmark, men har en konto i banken. Pengeinstitutter har indberetningspligt for alle kunder med danske cpr-numre eller cvr-numre, og jf. lov nr. 1634 af 26. december 2013 er der ligeledes indberetningspligt for såkaldte udenlandske konti.

For advokater foreslås det, at den nye bestemmelse afgrænser oplysningspligten til de dele af advokatens arbejdsområder, der er relevante i forbindelse med kontrol af en bestemt skattepligtig, og hvor advokaten foretager skattemæssigt relevante transaktioner med klienten eller på klientens vegne. Der er tale om arbejdsområder, hvor advokaten ifølge klientkontovedtægten kan oprette særskilte klientkonti, men da dette ikke er et krav, vil det være nødvendigt for SKAT at have adgang til oplysninger fra advokatens almindelige klientkonto, hvis der ikke er oprettet en særskilt klientkonto.

Som nævnt i afsnit 3.4.2.1. foreslås det ikke at indføre en særlig bestemmelse om oplysningspligt for teleselskaber.

#### *3.4.2.5. Generel bestemmelse om oplysningspligt for tredjemand*

Som tidligere anført foreslås det, at der indføres nye bestemmelser, hvor særlige oplysningspligter udskilles til selvstændige bestemmelser. Da det ikke anses for muligt at udarbejde udtømmende bestemmelser, der vil være dækkende for hele den kreds af oplysningspligtige, som den gældende skattekontrolløvs § 8 D omfatter, vil der fortsat være et behov for en generel bestemmelse om oplysningspligt, hvis SKAT skal kunne indhente oplysninger hos andre end finansielle virksomheder og advokater.

Som eksempler kan nævnes en anmodning til et lønbureau om kopi af lønsedler, til forsyningsvirksomheder om oplysninger om forbrug af f.eks. el, vand og varme, f.eks. i forbindelse med skattepligtsager, eller til nuværende og tidligere arbejdsgivere vedrørende specifikation af skattefrie godtgørelser eller befordringsfradrag.

#### *3.4.2.6. Skatterådets tilladelse*

Det foreslås, at den kontrolindsats, som kræver Skatterådets godkendelse, samles i en ny bestemmelse.

Efter de gældende § 8 C, stk. 1, 3. pkt., § 8 D, stk. 1, 2. pkt., og § 8 G, stk. 1, 2. pkt., skal Skatterådets tilladelse indhentes forud for SKATs stikprøvekontroller, brancheundersøgelser eller andre konkret definerede indsatsprojekter, hvor den skattepligtige, SKAT ønsker at kontrollere, ikke er individuelt identificeret af SKAT.

Ud over en videreførelse af de gældende bestemmelser i § 8 C, stk. 1, 3. pkt., § 8 D, stk. 1, 2. pkt., og § 8 G, stk. 1, 2. pkt., foreslås det, at Skatterådets afgørelser som udgangspunkt offentliggøres enten helt eller delvist under skyldig hensyntagen til, at offentliggørelse af bestemte oplysninger ikke er i strid med SKATs tavshedspligt eller skader kontrolformålet.

### *3.5. Samarbejde med eksterne parter*

#### *3.5.1 Gældende ret*

##### *3.5.1.1. Indledning*

Reglerne i skattekontrolløven vedrørende samarbejdet med udenlandske skattemyndigheder, SKATs hjemmel til registersamkøring med oplysninger fra andre offentlige myndigheder og et overvågningsregister med henblik på at imødegå overtrædelser af skatte- og afgiftslovgivningen (kontrolinformationsregister i daglig tale kaldet KINFO) foreslås samlet i kapitel 7 i lovforslaget. Desuden indeholder kapitlet regler om, at SKAT kan anmode tilsynsmyndigheden for finansielle virksomheder om at foretage kontrol pr. 31. december, udlevering af oplysninger til kreditvurdering med den registreredes samtykke og hjemlen til at give pålæg om oplysningspligt.

Registerbestemmelser og samarbejdet med udenlandske myndigheder i den gældende skattekontrollov dækker hele SKATs område, og oplysningerne omfatter den samlede skatte- og afgiftslovgivning.

Den generelle hjemmel til samarbejde med udenlandske myndigheder, jf. den gældende skattekontrolløvs § 8 Y, blev indsat i skattekontrolløven ved lov nr. 307 af 19. april 2006 (Administrativ bistand i skattesager, som ikke er straffesager) samtidig med den gældende skattekontrolløvs § 8 Z, som giver udenlandske embedsmænd samme retsstilling som danske, når de befinder sig i Danmark i embeds medfør. Den gældende skattekontrolløvs § 11, der opridser de

forskellige internationale overenskomster, blev indsat ved lov nr. 118 af 7. februar 2012 (Gensidig bistand ved inddrivelse af fordringer i forbindelse med skatter, afgifter og andre foranstaltninger samt administrativt samarbejde på beskatningsområdet). Ved lov nr. 1884 af 29. december 2015 (Indførelse af land for land-rapportering for store multinationale koncerner, gennemførelse af ændring af direktiv om administrativt samarbejde på beskatningsområdet m.v.) er skattekontrollovens § 11 stk. 1, nr. 1, og stk. 2, ophævet, da et nyt EU-direktiv om bistandssamarbejde (2014/107/EU EU af 9. december 2014 som ændret ved Rådets direktiv 2015/2376/EU af 8. december 2015 og Rådets direktiv 2016/881/EU af 25. maj 2016) erstatter rentebeskatningsdirektivet.

Hjemlen til registersamkøring med andre offentlige myndigheder er sammen med reglen om et overvågningsregister indsat ved lov nr. 388 af 2. juni 1999 om ændring af skattekontrolloven, kildeskatteloven, momsloven og lov om kommunal indkomstskat som en del af opfølgningen på Rapport fra Koordineringsudvalget om bekæmpelse af økonomisk kriminalitet mod det offentlige fra april 1999, der anbefalede en række foranstaltninger i et forsøg på at forhindre uberettiget modtagelse af ydelser fra det offentlige, herunder dagpenge, sygedagpenge, kontanthjælp og tilskud m.v.

Da tilsynet med særlige finansielle virksomheder ensidigt tilkommer tilsynsmyndigheden, som er Finanstilsynet eller Erhvervsstyrelsen, er der i skattekontrollovens § 6 D indført en hjemmel til, at SKAT kan anmode tilsynsmyndigheden om at foretage kontrol af hensatte beløb og lidte tab i en sådan finansiell virksomhed pr. 31. december, fordi det er SKAT, som træffer afgørelse med hensyn til, om hensættelse til et konkret tab er fradragsberettiget efter skattelovgivningens almindelige regler. Den oprindelige regel blev indsat ved lov nr. 911 af 16. december 1998 (Hensættelser i penge- og realkreditinstitutter m.fl.), men blev ved lov nr. 457 af 9. juni 2004 (Mere smidige regler for pensionsopsparere, hensættelsesfradrag for kreditinstitutter, gældsinstrumenter og afkortning af kredittid ved ophævelse af visse pensionsordninger), erstattet af den nugældende bestemmelse.

Ved lov nr. 593 af 18. juni 2012 om skattefri familie- og vernetjenester og skattefritagelse af visse persongrupperes indtægter ved arbejde i private hjem m.v. blev der i § 1 B indført en hjemmel til, at virksomheder, der yder eller formidler lån, med samtykke fra den registrerede kan få adgang til oplysninger, der indgår i den seneste årsopgørelse.

Under lovforslagets behandling fremkom der et ønske fra den finansielle sektor om at få udvidet ordningen til også at omfatte andre situationer, hvor finansielle virksomheder har pligt til at indhente oplysninger om deres kunders økonomiske forhold. Da en sådan udvidelse af ordningen ville være uforenelig med det høringssvar, Datatilsynet havde afgivet i forbindelse med høringen over lovforslaget, blev det i stedet tilkendegivet, at mulighederne for at efterkomme ønskerne fra den finansielle sektor ville blive undersøgt.

Ved lov nr. 1374 af 16. december 2014 (Udvidelse af kredsen af yderkommuner med forhøjet befodringsfradrag, forhøjelse af kommunernes andel af selskabsskatten og udvidet mulighed for videregivelse af oplysninger til finansielle virksomheder), blev § 1 B udvidet, så de finansielle virksomheder fik mulighed for med samtykke fra den registrerede at få adgang til oplysninger, som indgår i den seneste årsopgørelse, til brug for rådgivning af den registrerede og til brug for efterlevelse af bekendtgørelse nr. 1026 af 30. juni 2016 (Ledelse og styring af pengeinstitutter

m.fl.), hvor der stilles krav om opdaterede oplysninger om den registrerede.

Når SKAT træffer afgørelse om en oplysningspligt jf. skattekontrollovens § 9, har der siden den første skattekontrollov været klageadgang til Landsskatteretten, men efter bekendtgørelse nr. 1 af 2. januar 2014 om afgørelse af visse klager i Skatteankestyrelsen er kompetencen til at træffe afgørelse i sagerne henlagt til Skatteankestyrelsen. Reglen i skattekontrollovens § 9 er løbende udbygget med angivelse af de tilkomne oplysningspligter.

### *3.5.1.2. Samarbejde med udenlandske myndigheder*

I en stadig mere globaliseret verden er landenes behov for gensidig bistand på skatteområdet stigende. Den teknologiske udvikling og den stigende internationalisering har medført større mobilitet og bedre muligheder for, at skattepligtige i ét land kan have indtægter og kapital i et andet land. Håndhævelsen af skattelovgivningen i det enkelte land bliver derfor i højere og højere grad afhængig af, at SKAT kan få relevante oplysninger og anden bistand fra udlandet. Til brug for skatteansættelse, kontrol og opkrævning af skatter kan SKAT både have behov for oplysninger fra de pågældende skattepligtige og tredjemænd i ind- og udland og behov for oplysninger og anden bistand fra udenlandske skattemyndigheder.

Danmark har altid deltaget aktivt i international udveksling af oplysninger på skatteområdet. De dobbeltbeskatningsaftaler, som Danmark gennem årene har indgået, indeholder således bestemmelser om udveksling af oplysninger. Disse bestemmelser har som hovedregel været udformet med udgangspunkt i OECD's model til dobbeltbeskatningsaftaler. Bestemmelserne er dog ikke affattet ens. Det skyldes for det første, at modellen alene er en anbefaling og ikke bindende, og for det andet, at OECD, siden den første modeloverenskomst blev udsendt i 1963, løbende har foretaget justeringer deri. I 2003 er modellen endvidere blevet udvidet med en ny artikel om bistand til inddrivelse af skatter. En sådan artikel indgår nu i en række af Danmarks nyere dobbeltbeskatningsaftaler.

Når Folketinget har vedtaget en lov om en dobbeltbeskatningsoverenskomst, har Folketinget derved også godkendt, at SKAT kan indhente oplysninger hos personer og selskaber her i landet for herefter at videregive dem til et andet lands myndigheder i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten. Ved lov nr. 118 af 7. februar 2012 (Gensidig bistand ved inddrivelse af fordringer i forbindelse med skatter, afgifter og andre foranstaltninger samt administrativt samarbejde på beskatningsområdet) blev dette lovfæstet i den gældende skattekontrollovs § 11, der samtidig implementerer de relevante EU-direktiver, de skatteinformationsaftaler, Danmark har indgået, og andre aftaler og konventioner om administrativt samarbejde, Danmark har tiltrådt, såsom OECD's og Europarådets aftaler om administrativ bistand i skattesager.

Ved lov nr. 307 af 19. april 2006 (Administrativ bistand i skattesager, som ikke er straffesager) blev den gældende skattekontrollovs § 8 Y indsat for at fjerne tvivl om, hvorvidt at danske myndigheder kan yde bistand til andre landes myndigheder i henhold til en anden international aftale end en dobbeltbeskatningsoverenskomst, og i hvilket omfang der kan ydes bistand i form af indhentelse af oplysninger hos borgere og virksomheder til brug for udveksling.

Der er således direkte hjemmel til, at danske bestemmelser om oplysningspligt over for SKAT

gælder alle tilfælde, hvor forvaltningen indhenter oplysninger til brug for udenlandske myndigheder m.v. efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst, en anden international overenskomst eller konvention eller en administrativt indgået aftale om administrativ bistand i skattesager.

Det nuværende internationale retsgrundlag for administrativ bistand i skattesager indebærer i visse tilfælde, at udenlandske, færøske eller grønlandske embedsmænd er til stede ved SKATs kontrol af f.eks. en dansk virksomhed, dog således at de pågældende ikke har beføjelse til at intervenere i kontrollen. Reglen i den gældende skattekontrollovs § 8 Z medfører, at en sådan embedsmand skal nyde samme retsbeskyttelse og være undergivet samme strafansvar som danske embedsmænd.

### *3.5.1.3. Registersamkøring*

Indberetning til indkomstregisteret, som blev oprettet ved lov nr. 403 af 8. maj 2006 (om et indkomstregister), har i vid udstrækning afløst andre indberetninger til SKAT, og den gældende skattekontrollovs § 11 F, som blev indsat ved lov nr. 404 af 8. maj 2006 (Konsekvensændringer som følge af lov om et indkomstregister), giver SKAT terminaladgang til oplysningerne i indkomstregisteret. SKAT har adgang til nødvendige oplysninger til brug for SKATs myndighedsøvelse. Det vil sige både til serviceformål og kontrolformål. Oplysningerne bruges til f.eks. fortrykning af oplysningsskemaer, til udarbejdelse af forskudsopgørelser og ændringer heri samt årsopgørelser. Endvidere bruges oplysningerne til samkøring og sammenstilling af oplysninger i indkomstregisteret med oplysninger i andre af SKATs registre med service og kontrol for øje.

Reglerne i den gældende skattekontrollovs §§ 6 E og 6 F om registersamkøring og oprettelse af et kontrolinformationsregister (KINFO) blev indsat ved lov nr. 388 af 2. juni 1999 (Indgreb mod sort arbejde, socialt bedrageri m.v.). Det fremgår af registersamkøringsbestemmelsen, at skatteministeren ved bekendtgørelse kan bemyndige SKAT til løbende at indhente oplysninger om fysiske eller juridiske personers økonomiske eller erhvervsmæssige forhold i elektronisk form fra andre forvaltningsmyndigheder, når oplysningerne er af væsentlig betydning for opgørelse eller inddrivelse af skatter, told eller afgifter. Kontrolinformationsregisteret blev oprettet med henblik på at imødegå overtrædelser af lovgivningen om skatter og andre ydelser til det offentlige ved at kunne foretage en tidsbegrænset registrering af personer og virksomheder, der har påført eller forsøgt at påføre det offentlige betydelige tab af skatter eller afgifter.

I forbindelse med behandlingen af lovforslaget, hvor hjemlen til KINFO-registret blev indført, blev det tilkendegivet, at registret ikke ville blive samkørt med andre registre, og at en udvidelse i givet fald ville ske ved et lovforslag. I lov nr. 408 af 8. maj 2006 (indsats mod skatte- og afgiftsunddragelse – Fairplay II), som bl.a. indeholder regler om notifikation til virksomheder/personkredsen bag virksomheder, der har deltaget i momskaruseller, blev registrering af notifikationer i kontrolinformationsregistret forudsat, og da denne registrering kræver direkte lovhjemmel i skattekontrollovens bestemmelse om kontrolinformationsregisteret, blev der ved lov nr. 1344 af 19. december 2008 (Indsats mod skatte- og afgiftsunddragelse - Fairplay III og fradrag for børnebidragsrestancer i kontanthjælp, starthjælp og introduktionsydelse) indsat en hjemmel til, at SKAT kan foretage registersamkøring af oplysninger i KINFO-registret med oplysninger i SKATs registreringssystem for virksomheder - Erhvervssystemet. Baggrunden for beslutningen om at registrere notifikationer var en anbefaling i en rapport fra Rigsrevisionen af 27. september 2006 om SKATs indsat mod momskaruselsvindler.



Skatteministeren gav i et svar af 3. november 2006 på spørgsmål nr. 3 af 4. oktober 2006 (SAU alm. del) om opfølgning på Rigsrevisionens rapport tilsagn om at undersøge konsekvenserne af en eventuel lovgivning på området, der gav mulighed for registersamkøring med KINFO-registret, så denne kontrol blev lavet automatisk i alle sager i forbindelse med den maskinelle restance- og risikovisitering. SKAT kan stille resultatet af registersamkøringen til rådighed for Erhvervsstyrelsen til brug for styrelsens arbejde som registreringsmyndighed for SKAT.

Ved lov nr. 1344 af 19. december 2008 (Indsats mod skatte- og afgiftsunddragelse - Fairplay III og fradrag for børnebidragsrestancer i kontanthjælp, starthjælp og introduktionsydelse (Indsats mod skatte- og afgiftsunddragelse - Fairplay III og fradrag for børnebidragsrestancer i kontanthjælp, starthjælp og introduktionsydelse) blev bestemmelsen om registersamkøring udvidet for at give SKAT en tilsvarende hjemmel som fødevarermyndighederne til at indhente og samkøre/sammenstille oplysningerne fra Erhvervsstyrelsens overtrædelsesregister med henblik på at kunne målrette indsatsen mod de virksomheder, som oftest overtræder lovgivningen. Erhvervsstyrelsens overtrædelsesregister er afskaffet i forbindelse med ophævelse af næringsbrevsordningen pr. 1. januar 2015, uden at skattekontrolloven i den forbindelse blev konsekvensændret.

*3.5.1.4. Udlevering af oplysninger til kreditvurdering med samtykke fra den skattepligtige*  
Virksomheder, der yder lån eller formidler lån, kan, jf. skattekontrollovens § 1 B, efter samtykke fra den registrerede få adgang til at benytte oplysninger, som indgår i den seneste årsopgørelse. Det er en forudsætning for at gøre brug af ordningen, at virksomheden og SKAT har indgået en aftale om adgangen.

Adgangen vil alene kunne ske inden for de rammer, persondataloven udstikker. Det følger af persondataloven, at indsamling af data skal ske til udtrykkeligt angivne og saglige formål, og senere behandling må ikke være uforenelig med disse formål. Det fremgår endvidere, at de oplysninger, som behandles, skal være relevante og tilstrækkelige og ikke omfatte mere, end hvad der kræves til opfyldelse af de formål, oplysningerne indsamles til, og de formål, hvortil oplysningerne senere behandles. Det skal således ved hver henvendelse konkret overvejes, hvorvidt der inden for rammerne af disse bestemmelser i persondataloven kan gives adgang, og om der på det enkelte område alene kan gives en begrænset adgang til henholdsvis oplysninger i indkomstregisteret, oplysninger, som indgår på årsopgørelsen og restanceoplysninger. Det skal således konkret overvejes, om der er oplysninger, som efter disse principper ikke vil kunne indgå i forbindelse med en kreditvurdering.

### *3.5.2. Lovforslaget*

#### *3.5.2.1. Samarbejdet med udenlandske myndigheder*

Der foreslås ingen ændringer i den gældende skattekontrollovs § 11, stk. 1, der beskriver de forskellige overenskomster om administrativ bistand i skattesager, og som bl.a. implementerer de gældende EU-direktiver, men det foreslås, at den gældende skattekontrollovs § 11, stk. 2 ophæves, da skatteministerens bemyndigelse til at udstede retningslinjer for SKATs sagsbehandling i forbindelse med bistandsanmodning ikke er blevet anvendt.

Det foreslås, at det alene skal fremgå af hjemlen til, at udenlandske embedsmænd kan være til stede ved kontrol i en dansk virksomhed, at der er tale om et samarbejde mellem danske og udenlandske

skattemyndigheder, således at vendingen ”i skattesager, som ikke er straffesager” udgår. Dette vil intet ændre ved de faktiske forhold, idet de forskellige bistandsaftaler alene omfatter et samarbejde mellem skattemyndighederne til brug for skatteansættelser i bred forstand. Den tidligere tilføjelse kan rejse tvivl om, i hvilket omfang SKAT skal udøve en forhåndscensur på en bistandsanmodning, hvilket ikke ligger inden for aftalerne

### *3.5.2.2. Registersamkøring*

I bestemmelsen om registersamkøring foreslås den del af bestemmelsen, som vedrører næringsbrevsordningen, ophævet, da denne ordning ikke eksisterer mere.

Det foreslås, at det beløb, der fastsættes som en af betingelserne for registrering i bestemmelsen om registersamkøring og oprettelse af et kontrolinformationsregister (KINFO), fremgår af den foreslåede bestemmelse og hæves fra mindst 50.000 kr. til mindst 100.000 kr. for det tab, der skal være påført eller søgt påført det offentlige. Beløbet på 50.000 kr. fremgik alene af lovbemærkningerne, L 299, Folketingssamling 1998-1999, offentliggjort i Folketingstidende, tillæg A, side 5470 ff, da den gældende § 6 F blev indført med virkning fra 1. januar 2000. Beløbet er ikke blevet hævet siden, og af hensyn til prisudviklingen foreslås beløbet forhøjet til 100.000 kr., samtidig med at beløbsstørrelsen lovfæstes.

## *3.6. Administrative retsfølger af den manglende opfyldelse af oplysningspligten*

### *3.6.1. Gældende ret*

#### *3.6.1.1. Afskæring af TastSelv*

Ved siden af feltlåsingsordningen, som er omtalt i afsnit 2, er der gennemført en administrativt fastsat ordning, som gør det muligt for SKAT at afskære borgere fra at anvende TastSelv, hvis det konkret skønnes, at der er væsentlig risiko for, at den pågældende skattepligtige vil begå fejl ved anvendelsen af TastSelv, eller det skønnes, at der er risiko for, at den skattepligtige vil misbruge TastSelv. Det sker for en tidsbegrænset periode. Retningslinjerne, der er fastsat i SKM2010.638.SKAT, skal ses på baggrund af, at SKAT i en række tilfælde havde konstateret fejl og misbrug af TastSelv, herunder systematisk misbrug. Ordningen blev påbegyndt medio oktober 2010 og gælder både ved ændring af forskud, årsopgørelse og genoptagelse. Virkningen af afskæringen for den skattepligtige er, at denne ved forsøg på at anvende TastSelv automatisk vil blive henvist til at kontakte SKAT for at få gennemført ændringen. En ændring kan eventuelt gennemføres på baggrund af en telefonisk eller personlig henvendelse til SKAT, eller ved e-mail eller brev til SKAT. Ordningen berører ikke den skattepligtiges mulighed for at kunne påklage en forskudsopgørelse eller en årsopgørelse efter de almindelige regler i skatteforvaltningsloven.

Ved afskæringen vil indtægter og fradrag fra den skattepligtiges forskudsopgørelse automatisk blive overført til årsopgørelsen, medmindre oplysninger om disse indtægter og fradrag tilgår SKAT fra indberetningspligtige.

Afskæringen af den skattepligtiges TastSelv-mulighed omfatter hele det berørte indkomstår, dvs. også den tilhørende årsopgørelse og muligheden for at foretage ændringer i TastSelv for det pågældende indkomstår efter selvangivelsesfristens udløb (digital genoptagelse).

I ovennævnte retningslinjer er det samtidig angivet, hvordan en skattepligtig kan gøre indsigelse over for afskæringen og få indsigelsen behandlet af SKAT. I de seneste år har SKAT årligt afskåret

ca. 2.000 borgere fra at anvende TastSelv, dels vedr. årsopgørelsen, dels vedr. forskudsopgørelsen. SKAT har ikke modtaget indsigelser fra skattepligtige, som er blevet afskåret fra at anvende TastSelv.

### *3.6.1.2. Pålæg af oplysningspligt og tvangsbøder*

I den gældende skattekontrollovs § 5, stk. 2, er der hjemmel til, at SKAT kan søge at fremtvinge en selvangivelse ved pålæg af daglige bøder (tvangsbøder). Derudover indeholder den gældende § 9 regler om, at indberetnings- og oplysningspligterne i skattekontrolloven kan søges gennemtvunget ved, at SKAT giver den indberetnings- eller oplysningspligtige et egentlig pålæg om at afgive oplysningerne og pålægger daglige bøder, indtil pligten efterleves.

Den gældende skattekontrollovs § 5, stk. 2, om at søge at fremtvinge en selvangivelse ved pålæg af daglige bøder har sin baggrund i lov nr. 392 af 12. juli 1946 om selvangivelsen af indkomst og formue, om foranstaltninger til kontrol med selvangivelsen og om straffen for skattesvig m.v. Heri var der en bestemmelse om fremtvingelse af selvangivelsen ved pålæg af dagbøder. Imidlertid vedrørte bestemmelsen alene fremtvingelsen af en selvangivelse af formuen. Med lov nr. 23 af 30. januar 1964 kunne de daglige bøder anvendes både til at fremtvinge en selvangivelse af indkomst og af formuen samt af driftsregnskab. Siden er bestemmelsen blevet ændret flere gange. Bestemmelsen blev i sin nuværende form gennemført ved lov nr. 1104 af 20. december 1995 (Selvangivelse, indberetning, dokumentationskrav til skattearrangementer, delegation af ligningsrådsbeføjelser, ansættelsesfrister og tilsyn med forskudsregistrering m.v.).

Adgangen til at søge at fremtvinge en selvangivelse ved pålæg af daglige tvangsbøder består uafhængigt af de daglige skattetillæg, som fastsættes efter den gældende skattekontrollovs § 5, stk. 1.

Bestemmelsen i skattekontrollovens § 5, stk. 2, anvendes ikke alene i forbindelse med selvangivelsen, men kan også anvendes til at søge at fremtvinge et skattemæssigt årsregnskab, jf. skattekontrollovens § 3, stk. 4, eller til at søge at fremtvinge en formueforklaring fra den skattepligtige, jf. skattekontrollovens § 6 B, stk. 4. Skattekontrollovens § 6 B er også nævnt i § 9, og der er således dobbelthjemmel til pålæg af daglige bøder, hvis den skattepligtige ikke efterkommer en anmodning om at indsende en formueforklaring.

Den gældende § 9 går også tilbage til lov nr. 392 af 12. juli 1946 om selvangivelse af indkomst og formue, om foranstaltninger til kontrol med selvangivelsen og om straffen for skattesvig m.v. Skattekontrollovens § 9 er siden ændret adskillige gange i forbindelse med, at der er blevet indført nye regler i skattekontrolloven om indberetnings- eller oplysningspligt. Skattekontrollovens § 9 kan anvendes over for fysiske og juridiske personer, der pålægges oplysningspligt efter anmodning, og over for fysiske og juridiske personer, der er indberetningspligtige efter reglerne i lovens afsnit II. Pålæg af daglige tvangsbøder skal, for så vidt angår juridiske personer, stiles til ledelsen af den juridiske person.

Daglige tvangsbøder er ikke en strafsanktion, men et middel til at søge at gennemtvinge en handlepligt. Grundlaget for tvangsbøder er alene den objektive konstatering af, at et pålæg ikke er efterlevet inden for den givne frist. Ved fastsættelsen af bødens størrelse skal der tages hensyn til den oplysningspligtiges økonomiske formåen, således at pressionen har effekt. En tvangsbøde skal efter praksis mindst være på 1.000 kr. dagligt. Daglige tvangsbøder gives for hver kalenderdag, det vil sige syv dage om ugen.

Daglige bøder, der ikke er betalt, bortfalder, når den oplysningspligtige udleverer de oplysninger, som SKAT har anmodet om. Betalte bøder tilbagebetales ikke.

Et pålæg efter den gældende skattekontrollovs § 5, stk. 2, og § 9 er en afgørelse i forvaltningslovens forstand. Det betyder, at pålægget kan påklages, jf. skatteforvaltningslovens § 11. Efter § 1, nr. 125 og 127, i bekendtgørelse nr. 1 af 2. januar 2014 afgør Skatteankestyrelsen klager over afgørelser truffet efter den gældende skattekontrollovs § 5, stk. 2, og § 9. Udgangspunktet er, at en klage ikke har opsættende virkning. Landsskatteretten har i SKM 2013.698 LSR tillagt klagen opsættende virkning indtil videre med den begrundelse, at klageadgangen ellers ville blive gjort illusorisk.

Da klagen angår pålægget, kan den materielle sag om skatteansættelsen fortsat behandles. SKAT har således mulighed for at foretage en skønsmæssig ansættelse i stedet for at vente på de oplysninger, der er anmodet om. I modsat fald ville man kunne risikere et meget langstrakt sagsforløb med risiko for konflikt med øvrige regler, herunder reglen i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 2, om, at SKAT skal varsle ansættelsesændringer senest 6 måneder efter, at SKAT er kommet til kundskab om det forhold, der begrunder en fravigelse af de ordinære frister.

Efter skattekontrollovens § 9, stk. 2, er der udpantningsret for pålagte tvangsbøder. Bøderne kan inddrives efter reglerne i inddrivelsesloven. Der er hjemmel til, at tvangsbøder, der ikke bliver betalt eller bliver inddrevet gennem udpantning, kan afsones, jf. § 17 i lov om ikrafttræden af borgerlig straffelov m.v. Det indebærer, at sagen skal sendes til politiet.

### *3.6.1.3. Skattetillæg*

Indgiver en skattepligtig, som skal udarbejde en selvangivelse, ikke en selvangivelse inden selvangivelsesfristens udløb, skal den skattepligtige betale et skattetillæg på 200 kr., for hver dag selvangivelsesfristen overskrides, dog højst på 5.000 kr. i alt. SKAT kan fritage for betaling af skattetillægget, hvis særlige omstændigheder taler herfor. SKAT kan også pålægge den skattepligtige daglige bøder (tvangsbøder) for at få den skattepligtige til at indgive sin selvangivelse se i øvrigt afsnit 3.6.1.2.

### *3.6.1.4. Skønsmæssig ansættelse*

Hvis en selvangivelsespligtig ikke har selvangivet fyldestgørende på ansættelsestidspunktet, kan SKAT efter den gældende skattekontrollovs § 5, stk. 3, foretage en skønsmæssig ansættelse. Indholdet af bestemmelsen baserer sig i dag på en omfattende retspraksis, som er beskrevet i Den juridiske vejledning i pkt. A.B.5.

Anvendelsesområdet for bestemmelsen er i særlig grad situationer, hvor en virksomhed ikke indgiver en selvangivelse, og SKAT af hensyn til muligheden for at udarbejde en årsopgørelse til virksomheden må fastsætte virksomhedens skattepligtige indkomst ud fra et skøn. Dernæst har bestemmelsen betydning i de situationer, hvor de selvangivne oplysninger er så mangelfulde eller ufyldstgørende, at de ikke skønnes at kunne danne grundlag for en korrekt skatteansættelse.

I de situationer, hvor der alene er tale om uvæsentlige småfejl uden betydning for den generelle troværdighed af et regnskab fra en erhvervsdrivende, vil selvangivelsen kunne anses for fyldestgørende trods manglerne og vil kunne lægges til grund – efter justering med de korrektioner, som de konkret forefundne mangler måtte give anledning til.

En skattepligtig, der modtager en årsopgørelse uden at skulle indgive en selvangivelse, og som

inden selvangivelsesfristen burde have givet SKAT supplerende indkomstoplysninger, kan som udgangspunkt ikke ansættes skønsmæssigt. SKAT må i stedet korrigerer den/de enkelte post(er), der anses for urigtig(e). Det er dog muligt at foretage en skønsmæssig forhøjelse af indkomsten for en sådan skattepligtig, hvis en formueforklaring efter skattekontrollovens § 6 B viser et privatforbrug, der er for lille, eller den skattepligtige undlader at efterkomme et pålæg om at afgive en formueforklaring.

For skattepligtige, som er omfattet af den udvidede årsopgørelsesordning, vil der også kunne foretages en skønsmæssig forhøjelse af indkomsten, hvis en formueforklaring efter skattekontrollovens § 6 B viser et for lille privatforbrug. Herudover vil det efter de almindelige regler være muligt at ændre den skattepligtiges ansættelse ved korrektion af enkeltposter, jf. ovenfor. Det vil navnlig være tilfældet, hvis oplysninger om resultatet af virksomhed ikke oplyses til SKAT, eller hvis oplysningerne om virksomhedsresultat ikke skønnes at kunne lægges til grund for en korrekt ansættelse.

#### *3.6.1.5. Revisorpålæg*

Efter den gældende skattekontrollovs § 3 D kan SKAT efter et konkret skøn indgå aftale med en revisor om udarbejdelse af et regnskab på den erhvervsdrivendes regning, hvis det konstateres, at den selvangivelsespligtige ikke har udarbejdet et regnskab, der opfylder mindstekravsbekendtgørelsens regler. Tilsvarende gælder, hvis der slet ikke er udarbejdet et regnskab rettidigt, eller hvis mindstekravsbekendtgørelsens regnskabsbestemmelser i øvrigt ikke er opfyldte. Det drejer sig om regnskabsbestemmelserne i enten bekendtgørelse nr. 593 (for større virksomheder) eller i nr. 594 (for mindre virksomheder). Bekendtgørelserne, som angår kravene til det skattemæssige årsregnskab m.v., er begge udstedt den 12. juni 2006.

Det forudsættes, at bestemmelsen kun anvendes i de situationer, hvor SKAT efter et konkret skøn vurderer, at antagelsen af en revisor vil resultere i et fyldestgørende skattemæssigt årsregnskab, der kan anvendes som grundlag for oplysningsskemaet eller en skønsmæssig ansættelse. Endvidere forudsættes det, at SKAT i hvert enkelt tilfælde nøje vurderer, om antagelsen af revisor vil være mere formålstjenlig end daglige bøder eller skønsmæssig ansættelse. Ved beslutningen om antagelse af en revisor skal der bl.a. tages hensyn til den pågældende oplysningspligtiges økonomiske formåen, samarbejdsvilje m.v. Bestemmelsen forudsættes anvendt i relativt få tilfælde årligt.

Ordnningen finder også anvendelse på de områder, der er omfattet af et registreringsforhold hos SKAT, bl.a. moms, lønsumsafgift, A-skat og arbejdsmarkedsbidrag, samt krav for hvilke en virksomhed skulle have været registreret, f.eks. krav hos uregistrerede virksomheder.

Reglen blev oprindeligt gennemført ved lov nr. 325 af 18. maj 2005 (Indsats mod skatte- og afgiftsunddragelse).

#### *3.6.2. Lovforslaget*

##### *3.6.2.1. Afskæring af TastSelv*

Det foreslås, at de administrativt fastsatte regler om at afskære en skattepligtig fra at anvende TastSelv lovfæstes. Som omtalt i afsnit 3.6.1.1. har SKAT siden 2010 kunnet afskære en skattepligtig fra at anvende TastSelv til ændring af årsopgørelsen eller forskudsopgørelsen, hvis

SKAT fandt grundlag for at antage, at der var væsentlig risiko for, at den pågældende skattepligtige ville begå fejl ved anvendelsen heraf, eller at den skattepligtige ville misbruge Tast Selv. Ud over at lovfæste gældende kriterier for afskæring foreslås det, at skattepligtige, som afskæres fra at anvende TastSelv, får en afgørelse med angivelse af det eller de indkomstår, afskæringen vedrører, begrundelsen for afskæringen samt en klagevejledning. Afgørelsen vil kunne påklages efter de almindelige regler i skatteforvaltningsloven. Det bemærkes, at en bestemmelse om afskæring fra at anvende TastSelv tillige foreslås indsat i kildeskatteloven i relation til forskudsproceduren, jf. det forslag til konsekvensændringer som følge af forslaget til skattekontrollov og skatteindberetningslov, som er fremsat samtidig med dette lovforslag.

#### *3.6.2.2. Pålæg af oplysningspligt og tvangsbøder*

Den foreslåede bestemmelse om pålæg af oplysningspligt og daglige tvangsbøder går i vidt omfang ud på at videreføre den gældende skattekontrollovs § 5, stk. 2, og § 9, stk. 1. Som følge af, at de automatiske indberetningspligter foreslås udskilt til en særskilt lov, jf. det samtidig med dette lovforslag fremsatte forslag til skatteindberetningslov, vil den foreslåede bestemmelse dog kun gælde oplysningskemaet og det skattemæssige årsregnskab samt de bestemmelser om oplysningspligt efter anmodning, der fortsat står i skattekontrolloven.

Det foreslås at skrive i loven, at klage over et pålæg af oplysningspligt og tvangsbøder ikke har opsættende virkning, men at Landsskatteretten eller Skatteankestyrelsen kan tillægge en klage opsættende virkning, hvis særlige omstændigheder taler derfor. At klagen tillægges opsættende virkning betyder, at hvis klagemyndigheden giver SKAT medhold, fastsætter klagemyndigheden en frist for at komme med oplysningerne. Landsskatteretten har i praksis tillagt en klage over et påbud efter den gældende skattekontrollovs § 9, stk. 1, opsættende virkning, jf. SKM 2013.698 LSR. Spørgsmålet om, hvorvidt klagen skal have opsættende virkning, findes at være en procesbeslutning, som klageinstansen naturligt tager stilling til i forbindelse med behandling af klagen.

Det foreslås at anvende udtrykket daglige tvangsbøder i loven frem for det hidtidige udtryk daglige bøder, der let kan forveksles med dagbøder. Tvangsbøder skal som hidtil fastsættes som daglige bøder, indtil påbuddet om at udlevere oplysninger efterkommes.

Den gældende regel i skattekontrollovens § 9, stk. 2, fastsætter, at der er udpantningsret for tvangsbøder. Reglen foreslås ophævet, da udpantningsretten allerede følger af bilag 1, nr. 15, til lov om inddrivelse af gæld til det offentlige.

#### *3.6.2.3. Skattetillæg*

Det foreslås, at den gældende regel om skattetillæg videreføres med en enkelt præcisering af redaktionel karakter og med undladelse af at medtage nr. 1 i den gældende skattekontrollovs § 5, stk. 1.

Det foreslås således, at hvis den oplysningspligtige ikke rettidigt har indgivet et oplysningskema, betales et skattetillæg på 200 kr., for hver dag oplysningsfristen overskrides, dog højst 5.000 kr. Fra skattetillægget gøres der følgende undtagelser:

1) For fysiske personer, der skal indgive et udfyldt oplysningskema, og hvis skattepligtige indkomst for det pågældende indkomstår ikke overstiger bundfradraget for topskatten efter personskattelovens § 7, udgør skattetillægget 100 kr., for hver dag fristen overskrides, dog højst

2.500 kr. i alt.

2) For fonde og foreninger, der efter fondsbeskatningslovens § 15 kan opfylde oplysningspligten ved afgivelse af en særlig erklæring, betales et skattetillæg på 500 kr. pr. dag for ikke at oplyse rettidigt.

SKAT kan efter ansøgning i særlige tilfælde fritage helt eller delvist for skattetillægget.

#### *3.6.2.4. Skønsmæssig ansættelse*

Det foreslås, at SKAT kan foretage en skatteansættelse skønsmæssigt, hvis den skattepligtige ikke har indgivet et udfyldt oplysningsskema ved oplysningsfristens udløb. Grundlaget for den skønsmæssige ansættelse er navnlig oplysninger om den skattepligtige indkomst for tidligere år, årsopgørelser, forskudsregistreringer og oplysninger fra indberetningspligtige. Er den skattepligtige erhvervsdrivende, indgår i grundlaget tillige oplysninger om moms og afgifter samt eventuelle oplysninger om bruttoavancen for indkomståret og tidligere indkomstår. Kravet til det grundlag, som SKAT skal tage stilling til, gælder dog ikke, hvis den skønsmæssige ansættelse kan foretages uden anvendelse af de nævnte oplysninger på et sikkert grundlag.

Det foreslås endvidere, at SKAT ud over de tilfælde, som er nævnt ovenfor, kan foretage en skatteansættelse skønsmæssigt, hvis den skattepligtige ikke til SKAT har givet oplysninger, som kan danne grundlag for skatteansættelsen. Det gælder f.eks. hvis den skattepligtige har indgivet et oplysningsskema, men det er så mangelfuldt, at det ikke kan danne grundlag for skatteansættelsen. SKAT skal forinden have anmodet den skattepligtige om oplysningerne inden for en rimelig frist. Anmodning om oplysninger inden for en rimelig frist gælder dog ikke, hvis SKAT gennemfører kontrol på den erhvervsdrivendes arbejdssted, jf. retssikkerhedslovens § 5, stk. 4, dvs. uanmeldt kontrolbesøg.

Grundlaget for den skønsmæssige ansættelse er i disse situationer for erhvervsdrivende det samme som nævnt ovenfor. Er den skattepligtige en fysisk person, indgår i grundlaget for den skønsmæssige ansættelse oplysninger om den skattepligtiges privatforbrug, herunder oplysninger om skattefrie indtægter og oplysninger om formue. Det gælder dog ikke, hvis den skønsmæssige ansættelse kan foretages uden anvendelse af de nævnte oplysninger på et sikkert grundlag.

Skønsmæssig ansættelse efter de her foreslåede bestemmelser gælder ikke ved foretagelse af skønsmæssige ansættelser for så vidt angår kontrollerede transaktioner, der er omfattet af § 42.

#### *3.6.2.5. Revisorpålæg*

Det foreslås, at den gældende skattekontrollovs § 3 D videreføres med enkelte sproglige præciseringer, herunder en præcisering af, at det er i tilfælde af, at den oplysningspligtige skal indgive et skattemæssigt årsregnskab, at bestemmelsen anvendes.

Reglen i den gældende skattekontrollovs § 3 D blev oprindeligt gennemført ved lov nr. 325 af 18. maj 2005 (Indsats mod skatte- og afgiftsunddragelse).

Den videreførte bestemmelse går ud på, at SKAT efter et konkret skøn kan indgå aftale med en statsautoriseret eller registreret revisor om udarbejdelse af et regnskab på den erhvervsdrivendes

regning, hvis det konstateres, at den oplysningspligtige ikke har udarbejdet et regnskab, der opfylder mindstekravsbekendtgørelsens regler. Tilsvarende gælder, hvis der slet ikke er udarbejdet et regnskab rettidigt, eller hvis mindstekravsbekendtgørelsens regnskabsbestemmelser i øvrigt ikke er opfyldte.

Det forudsættes, at bestemmelsen kun anvendes i de situationer, hvor SKAT efter et konkret skøn vurderer, at antagelsen af en revisor vil resultere i et fyldestgørende skattemæssigt årsregnskab, der kan anvendes som grundlag for oplysningsskemaet eller skønsmæssig ansættelse. Endvidere forudsættes det, at SKAT i hvert enkelt tilfælde nøje vurderer, om antagelsen af revisor vil være mere formålstjenlig end tvangsbøder eller skønsmæssig ansættelse. Ved beslutningen om antagelse af en revisor skal der bl.a. tages hensyn til den pågældende oplysningspligtiges økonomiske formåen, samarbejdsvilje m.v. Bestemmelsen forudsættes derfor anvendt i relativt få tilfælde årligt.

Ordningen finder også anvendelse på de områder, der er omfattet af et registreringsforhold hos SKAT, bl.a. moms, lønsumsafgift, A-skat og arbejdsmarkedsbidrag, samt krav for hvilke en virksomhed skulle have været registreret, f.eks. krav hos uregistrerede virksomheder.

### *3.7. Straffebestemmelser*

#### *3.7.1. Gældende ret*

##### *3.7.1.1. Ansvarssubjekter*

Straffebestemmelserne er opbygget, så det terminologisk er en gerningsmand, dvs. en fysisk person, der har begået den strafbare handling og kan idømmes straf. Imidlertid er strafansvaret ikke begrænset til en fysisk person. Det strafferetlige princip er, at det er den reelle gerningsmand, der skal straffes. Det gælder også i de situationer, hvor der er forskel på pligtsubjektet, dvs. den, der har handlepligten ifølge lovgivningen, og det primære ansvarssubjekt, dvs. den, der har iværksat og drager fordel af den kriminelle handling.

Der kan være flere ansvarlige for den strafbare handling, og dette kan straffes efter reglerne om medvirken til overtrædelsen ved tilskyndelse, råd eller dåd, jf. straffelovens § 23. Der findes yderligere bestemmelser, der kriminaliserer særlige former for medvirken, f.eks. skattekontrollovens §§ 13 B og 13 C og § 14, stk. 1.

Skattekontrollloven og en række afgiftslove pålægger en skatte- eller afgiftspligtig at afgive forskellige oplysninger, og bestemmelserne omfatter medvirkensansvar, idet gerningsmanden er "den der afgiver urigtige eller vildledende oplysninger". Det er således ikke pligtsubjektet, dvs. den, som har pligt til at afgive oplysninger, som er ansvarssubjekt, men enhver, der faktisk afgiver urigtige eller vildledende oplysninger.

Rådgiveransvaret er et medvirkensansvar, når eksempelvis en advokat eller revisor har rådgivet eller handlet på en måde, der betyder, at klienten som pligtsubjekt objektivt har realiseret et strafbart gerningsindhold. Medvirkensansvaret er et selvstændigt ansvar, hvilket indebærer, at et ansvar for rådgiver kan blive aktuelt, uanset om et strafferetligt ansvar kan gøres gældende over for klienten. Hvis klienten er i god tro og ikke burde have undersøgt kvaliteten af rådgivningen nøjere, og derfor har handlet i tillid til, at rådgivningen er korrekt, vil klienten ikke ifalde strafansvar.

Rådgiveransvaret for medvirken til overtrædelser af skattelovgivningen aktualiseres bl.a., hvis



rådgiver tilbyder skattearrangementer uden forretningsmæssig realitet med det ene formål at reducere skatten, hvor rådgiver yder råd og deltager i planlægningen m.v. af økonomiske dispositioner, som er led i en skatteunddragelse, eller hvor rådgiver bevidst udfærdiger et urigtigt regnskab eller en urigtig selvangivelse.

Hvis en fejl ikke kan henføres til en bestemt medarbejder, eksempelvis fordi flere medarbejdere fra samme selskab har bidraget til opgaveløsningen, uanset at det er én rådgiver, der står som den ansvarlige over for klienten, vil selskabet kunne pålægges et medvirkensansvar. Et eksempel herpå er to domme om samme sag, SKM2014.405.BR og SKM2014.406.BR, hvor både den ansvarlige revisor og revisionselskabet blev tiltalt. Revisorens fejl blev anset for simpel uagtsomme, hvorfor revisor frifandtes, mens selskabet idømtes en bøde på 5.000 kr., fordi fejlene, som de ansatte i rådgiverselskabet havde begået, tilsammen udgjorde en sådan tilsidesættelse af de krav, der måtte stilles til agtpågivenhed i forbindelse med udarbejdelse af selvangivelse for en klient med betydelige og forskelligartede aktiviteter, at de måtte anses som udslag af grov uagtsomhed.

I retspraksis er uagtsomhedsvurderingen af en rådgiver strengere end af en almindelig skattepligtig, fordi vurderingen inddrager et professionsansvar. Det lægges således til grund, at en rådgiver har pligt til at have et indgående kendskab til den lovgivning, som er relevant for dennes rådgivning.

Et typisk område, hvor der kan blive tale om rådgiveransvar for en advokat, er i forbindelse med bobehandling. Ansvar kan foreligge, hvor advokaten som bobestyrer eller kurator afgiver urigtige eller vildledende oplysninger til brug ved bedømmelsen af, om et bo er fritaget for beskatning, eller undlader rettidigt at afgive en særlig boopgørelse efter bestemmelserne i dødsboskatteoven og konkursskatteoven.

### *3.7.1.2. Valg af ansvarssubjekt*

Strafansvaret kan pålægges en juridisk person, jf. kapitel 5 i straffeloven. Bestemmelsen om juridiske personers ansvar udelukker ikke, at der samtidig kan gøres et personligt ansvar gældende mod den ansvarlige fysiske person, særligt hvis denne indtager en overordnet stilling og har handlet med forsæt eller udvist grov uagtsomhed. Det udelukker heller ikke, at der alene gøres et personligt ansvar gældende. Valg af ansvarssubjekt er afgørende i sager, hvor der kan udmåles frihedsstraf, da den juridiske person kun kan idømmes bødestraf. Men det kan også være afgørende, om det er personen eller virksomheden, der skal betale bødestraf. Efter omstændighederne gøres der også personligt ansvar gældende for groft uagtsomme overtrædelser.

Rigsadvokaten har udsendt Rigsadvokatmeddelelsen ”Juridiske personer - strafansvar for juridiske personer” (RM 5-1999, revideret 17. april 2015). Her fremgår følgende: ”I sager om overtrædelse af skatte-, afgifts- og momslovgivningen m.v. rejses der i sager, hvor den daglige leder tillige er hovedaktionær eller eneanpartshaver og må antages at være enerådende med hensyn til selskabets forhold, efter fast praksis alene tiltale mod hovedaktionæren eller eneanpartshaveren i tilfælde, hvor lovovertrædelsen er begået forsætligt eller ved grov uagtsomhed. Også i tilfælde, hvor ovenstående forhold gør sig gældende, men hvor der på grund af lovovertrædelsens grovhed rejses tiltale efter overbygningsbestemmelsen i straffelovens § 289, bør strafansvaret begrænses til hovedaktionæren/eneanpartshaveren. Følger det således af en klar praksis på særlovsområdet, at der ikke pålægges den juridiske person strafansvar for særlovsovertrædelsen, vil samme praksis kunne overføres til straffelovsovertrædelsen. Der henvises i den forbindelse til bemærkningerne til

forslaget til lov nr. 378 af 6. juni 2002, afsnit 2.3.1.2.”

I praksis vedrører det først og fremmest hovedaktionær- eller hovedanpartsselskaber, hvor ejeren eller ejerne har eneansvar for og fordel af de ansvarspådragende handlinger. Der kan også være tale om stråmandsvirksomhed, hvor den person, der har forsæt til svigen og nyder godt af unddragelsen, er en anden end den formelle ejer og det selskab, som denne står for.

Et eksempel på, at ansvaret gøres gældende mod den ansvarlige fysiske person, er sammenfald mellem den juridiske person, der er indberetningspligtig efter de automatiske indberetningspligter i den gældende skattekontrollov, og en hovedaktionær, som er den skattepligtige, som indberetningen vedrører.

Hovedaktionæren vil kunne straffes efter skattekontrollovens § 13, når indberetningen fører til en for lav skatteansættelse for hovedaktionæren. Der kan f.eks. være tale om indberetninger eller manglende indberetninger af A-indkomst og ydelser, der er skattepligtige som personlig B-indkomst.

Tilsvarende gælder for en direktør eller andre ansatte med væsentlig indflydelse på egen aflønningsform, der modtager personalegoder eller udbytte i form af fri helårsbolig, fri sommerbolig eller fri lystbåd.

Der foreligger ligeledes en speciel situation, når en juridisk person efter straffeloven ikke er et selvstændigt skattesubjekt. Det gælder for interessentskaber, som skatteretligt er et samvirke mellem en række enkeltmandsvirksomheder, og hvor udgangspunktet derfor er, at skatteunddragelse gøres gældende over for de enkelte interessenter. Lignende forhold gør sig gældende for kommanditselskaber og partsrederier.

### *3.7.1.3. Straffebestemmelser vedrørende skattesvig*

Straf for skattesvig går tilbage til Danske Lov, og i 1861 indførtes en bestemmelse om straf for forsætlig skattesvig i Den Københavnske Indkomstskattelov. I 1903 blev skattesvigsbestemmelsen indsat i statsskatteloven, og først i 1912 blev også grov uagtsomhed strafbart. Der var tilsvarende bestemmelser i kommuneskatteloven. Disse bestemmelser blev erstattet af § 13 i kontrolloven fra 1946, jf. lov nr. 392 af 12. juli 1946, hvor gerningsindholdet var urigtige og vildledende oplysninger til brug ved ansættelsen af skattepligtig indkomst og formue eller til brug for beregningen af indkomst- eller formueskat. Ved lov nr. 184 af 4. juni 1964 blev gerningsindholdet udvidet til at omfatte også urigtige og vildledende oplysninger til brug for afgørelse af skattepligt. Samtidig blev lov om særlig indkomstskat ændret med henblik på at begrænse incitamentet til at flytte til udlandet for at spare skat.

Den nuværende ordlyd i § 13, undtagen 2. pkt., i stk. 1, blev affattet ved lov nr. 539 af 17. december 1971, hvor loven skiftede navn til skattekontrolloven. Den tidligere regel i § 14 om medvirken blev ophævet, og det anføres i den forbindelse i forarbejderne vedrørende skattekontrollovens § 13, at hvis en person, der har medvirket til skattesvig, ikke direkte er omfattet af § 13, vil dennes forhold være omfattet af de almindelige regler om medvirken i straffelovens §§ 23 og 24, jf.

Folketingstidende 1971-72, tillæg A, spalte 122. Passivt skattesvig blev særligt kriminaliseret i §§ 15 og 16. Når undtages justeringer i forhold til strafferammer i alle regler er § 14, stk. 1, og § 15

ikke ændret siden, mens de andre regler løbende er blevet ændret.

I skattekontrollovens §§ 13, 15 og 16 kriminaliseres forskellige former for skatteunddragelse. I § 13 knytter kriminaliseringen sig til pligten til at meddele SKAT rigtige oplysninger vedrørende forhold, der har betydning for fastsættelsen af den skat, som skal pålægges den enkelte skattepligtige. Det strafbare gerningsindhold i §§ 15 og 16 er en passivitet ved tilsidesættelse af forskellige handlepligter, der resulterer i skatteunddragelse. Formålet er som ved § 13 at sikre, at der foretages en korrekt ansættelse af skat for hver enkelt skattepligtig.

Når pligten til at lade sig registrere eller tilmelde sig folkeregisteret indtræder, opstår der en handlepligt. Der er tale om personer, der er fuldt eller begrænset skattepligtige til Danmark, og personer, der enten bliver fuldt skattepligtige eller begrænset skattepligtige. Det gælder også juridiske personer. En manglende skatteansættelse, der skyldes uregistreret virksomhed, kan således være en overtrædelse af § 15. Det strafbare forhold, jf. den gældende skattekontrollovs § 15, er den forsætlige undladelse af at opfylde denne handlepligt, hvis følgen er, at SKAT ikke kan udsende årsopgørelse eller ikke har kendskab til, at der skal indgives selvangivelse. Der kan således ikke foretages en skatteansættelse.

Traditionelt anses forbrydelser, der udløses i kraft af en passivitet fra gerningsmandens side, for mindre dadelværdige end aktiv kriminel handling, og passivitet anses kun for strafbar, hvis der foreligger en handlepligt. Selv om der foreligger en sådan handlepligt i skattekontrollovens § 15, er strafansvaret begrænset til forsætlige overtrædelser, hvilket kunne være en forståelig afgrænsning på et tidspunkt, hvor der ikke var den samme globale mobilitet, som der er i dag og det samme fokus på international skatteflugt.

Af den gældende skattekontrollovs § 16, stk. 1, fremgår det, at skattepligtige, der uden at have selvangivet modtager meddelelse om ansættelse af indkomst eller ejendomsværdiskat, skal underrette SKAT inden for 4 uger efter modtagelsen, hvis ansættelsen er for lav. Meddelelsen skal således være modtaget, dvs. være kommet frem til den skattepligtige. Der er intet krav om, at den skattepligtige har læst den modtagne meddelelse om ansættelse af indkomst eller ejendomsværdi. I dag ligger meddelelsen i den elektroniske skattemappe.

Reglens kerneområde er skattepligtige, som skal selvangive, da SKAT ikke har alle relevante oplysninger, og som ikke har selvangivet inden selvangivelsesfristens udløb og derfor modtager en skønmæssig ansættelse. Imidlertid gælder reglen for enhver skattepligtig, og udviklingen fra, at alle skulle selvangive til, at en meget stor del af befolkningen modtager en årsopgørelse uden at have selvangivet, har ændret anvendelsen af § 16.

Af § 16, stk. 2, fremgår det, at den, der forsætligt eller groft uagtsomt overtræder § 16, stk. 1, straffes med bøde. Det strafbare gerningsindhold er realiseret, når der er gået fire uger efter modtagelse af meddelelsen. Selv om der er forsæt til at overskride fristen for korrektion af en for lav skatteansættelse, behøver der ikke efter § 16, stk. 2, at være forsæt til unddragelse. Hvis den skattepligtige har tænkt sig at korrigere skatteansættelsen på et senere tidspunkt, eller har en forventning om, at SKAT senere vil modtage oplysninger, der vil føre til en ændring af ansættelsen, så er der f. eks. ikke forsæt til unddragelse. Når overtrædelsen er begået med forsæt til at unddrage det offentlige skat, kan straffen efter § 16, stk. 3, stige til fængsel i 1 år og 6 måneder. I særligt

grove tilfælde kan straffen stige til fængsel i 8 år efter straffelovens § 289.

Hvis den skattepligtige alene modtager en årsopgørelse, fordi SKAT er eller bør være i besiddelse af alle relevante oplysninger, betyder fristreglen isoleret set, at den skattepligtige alligevel har pligt til at reagere, hvis der er fejl i de indberettede oplysninger, og dette fører til en for lav ansættelse.

Hvis overtrædelsen har karakter af en ordensforseelse, straffes der ikke. Dette er tilfældet, hvis SKAT i forvejen er i besiddelse af eller får de relevante oplysninger fra en indberetningspligtig. Baggrunden for dette er, at der er formodning for, at den skattepligtige ikke har en forventning om at kunne unddrage skat, selv om oplysningen ikke fremgår af årsopgørelsen, idet skatteansættelsen vil blive genoptaget og ændret, når oplysningen er kommet frem til SKAT. § 16, stk. 2, er herefter i praksis begrænset til at blive anvendt i situationer, hvor den skattepligtige selv skal afgive oplysninger, for at skatteansættelsen kan blive korrekt, og hvor bevisbyrden ikke kan løftes for forsæt til unddragelse.

Denne praksis blev lovfæstet ved lov nr. 927 af 18. september 2012 (Feltlåsning for selvstændigt erhvervsdrivende), hvor muligheden for feltlåsning blev kodificeret, og den skattepligtiges strafansvar for feltlåste oplysninger bortfaldt, jf. skattekontrollovens § 1 A, stk. 2. Dette gælder både strafansvar efter § 13 og § 16. Efter § 1, A, stk. 3, gælder ansvarsfritagelsen også for ikke-låste oplysninger, der indberettes til brug for dannelse af en årsopgørelse. Alle de skattepligtige på årsopgørelsesordningen, hvor SKAT har eller burde have alle oplysninger til at kunne foretage en korrekt skatteansættelse, vil herefter ikke kunne straffes for overtrædelse af § 16. Skattepligtige, som skal afgive oplysninger, for at årsopgørelsen bliver korrekt, kan stadig straffes efter § 16, stk. 2 og 3.

Det strafbare område for anvendelsen af skattekontrollovens § 13 om aktivt skattesvig er også indskrænket, jf. § 1 A, stk. 2, idet den skattepligtiges strafansvar for urigtige eller manglende oplysninger i feltlåste rubrikker bortfalder, selv om den skattepligtige har selvangivet. Praksis efter skattekontrollovens § 13 har tidligere været, at den skattepligtige efter at have selvangivet kunne gøres ansvarlig for, at hele selvangivelsen var korrekt, selv om det ikke var den skattepligtige selv, der havde afgivet alle oplysningerne. Dette gjaldt også for manglende oplysninger i selvangivelsen. Der har dog været en vis tilbageholdenhed med at gøre strafansvar gældende, når der alene var tale om fejl i oplysninger, der var indberettet af tredjemand.

Hvis den skattepligtige faktisk har haft indflydelse på indberetningen, og indberetningen er urigtig og fører til en for lav skatteansættelse, er den skattepligtige dog ikke automatisk ansvarsfri. Når det drejer sig om lønaftaler, som fører til manglende indeholdelse og indbetaling af A-skat og arbejdsmarkedsbidrag (sort arbejde), kan både lønmodtager og arbejdsgiver straffes efter kildeskatteloven. Når det drejer sig om en hovedaktionær eller en ansat med væsentlig indflydelse på sin egen løn, vil der efter omstændighederne kunne straffes for overtrædelse af § 13 eller § 16.

#### *3.7.1.4. Særlige medvirkensbestemmelser*

Afgrænsningen mellem den direkte medvirken, hvor en anden end den skattepligtige selv afgiver eller er med til at afgive urigtige eller vildledende oplysninger, og den medvirken, hvor der ”tilskyndes eller ydes råd og dåd”, har voldt problemer, som blev søgt løst, jf. lov nr. 388 af 2. juni 1999 (Indgreb mod sort arbejde, socialt bedrageri m.v.), hvor der i skattekontrollovens § 13, stk. 1,

blev tilføjet en afsluttende sætning, hvoraf fremgår, at medvirken til skattesvig, jf. straffelovens § 23, skal straffes på lige fod med direkte skattesvig.

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

I sammenhæng med de overvejelser, der lå bag forslaget om at præcisere strafansvaret for medvirken, blev det vedtaget, at det direkte i skattekontrolloven, jf. § 13 B, gøres til en strafbar handling at udstede en urigtig faktura eller lignende dokumentation for levering eller aftagelse af varer eller ydelser, hvis dokumentationen var egnet til at blive anvendt som grundlag for opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Der er tale om en selvstændig kriminalisering af en særlig form for medvirken til skattesvig, idet en sådan urigtig fakturering m.v. fremmer modtagerens muligheder for på et senere tidspunkt at begå skattesvig. Overtrædelse af § 13 B er fuldbyrdet allerede ved udstedelsen af den urigtige dokumentation, og det er uden betydning, om modtageren efterfølgende faktisk anvender dokumentationen til at begå skattesvig med. Der blev ved samme lov indsat en tilsvarende regel i momslovens § 81, stk. 4.

Da bestemmelsen ikke forudsætter konkret viden om, at en bestemt person vil anvende den pågældende dokumentation til skattesvig, jf. skattekontrollovens § 13, har retspraksis alene anvendt mindre bødestrafte for overtrædelser af § 13 B.

Samtidig blev der i skattekontrollens § 13 C indsat en regel, hvorefter det er strafbart som led i virksomhed at aftage varer eller ydelser på sådanne fordelagtige vilkår, at den pågældende indser eller burde indse, at leverandøren eller yderen ikke vil opfylde sine forpligtelser efter skattelovgivningen. Det fremgår af forarbejderne, at det forventes, at reglen på grund af bevismæssige problemer vil blive anvendt i begrænset omfang, da selve det at købe en vare eller ydelse billigst muligt selvsagt ikke skulle være strafbart. Reglen tog således ikke sigte på tilfælde, hvor der nok var tale om fordelagtige vilkår, men hvor der ikke var grund til at tro, at vilkårene var påvirket af, at leverandøren eller yderen ikke ville opfylde sine forpligtelser efter den fiskale lovgivning. En tilsvarende regel blev indsat i momslovens § 81, stk. 5. Der findes ingen retspraksis for anvendelse af bestemmelsen i § 13 C.

Endelig er der reglen om medvirken i skattekontrollovens § 14, stk. 1, hvor den, der forsætligt eller af grov uagtsomhed afgiver urigtige eller vildledende oplysninger, som er egnede til at blive brugt ved kontrollen med skatteligning og skatteberegning, kan ifalde samme straf som for overtrædelse af § 13 om skattesvig.

Forsæt til unddragelse nævnes ikke, hvorfor § 13 må anvendes som fortolkningsbidrag, idet kun forsæt til unddragelse udløser fængselsstraf. Henvisningen til § 13 betyder, at der skal være forsæt

både til, at oplysningerne er urigtige eller vildledende, og at følgen af oplysningerne bliver skatteunddragelse. Ved grov uagtsomhed er det alene handlingen, der skal udtrykke en dadelværdig handlemåde. Der kan kun straffes for den uagtsomme følge, hvis den faktisk er indtrådt, og ansvarssubjektet har udvist grov uagtsomhed.

Det strafbare gerningsindhold er realiseret, når oplysningerne er modtaget af SKAT. På det tidspunkt, hvor den skattepligtige selv havde det fulde ansvar for hver eneste oplysning i selvangivelsen, blev oplysningerne alene anvendt til kontrol af skatteansættelsen, men det betød ikke nødvendigvis, at oplysningerne først var kommet frem i forbindelse med en anmodning fra SKAT. I dag bliver langt de fleste oplysninger til brug for skatteansættelsen indberettet automatisk inden for fastsatte frister, og de anvendes i stort omfang til at danne årsopgørelsen. Det strafbare område har således udvidet sig fra at være begrænset til afgivelse af kontroloplysninger til brug for kontrol med skatteansættelsen til at dække alle indberettede oplysninger og oplysninger, der er fremkommet efter SKATs anmodning.

Ansvarssubjektet er den, der afgiver oplysningerne. Det kan både være den skattepligtige selv og andre. Hvis det er den skattepligtige selv, der på SKATs anmodning afgiver urigtige eller vildledende oplysninger efter udløb af den frist, der er fastsat for oplysninger i forbindelse med skatteansættelsen, er praksis, at ansvaret efter § 14 bliver absorberet af § 13.

### *3.7.1.5. Straffebestemmelser om overtrædelse af ordensforskrifter*

#### *3.7.1.5.1. Tilsidesættelse af kontrolbestemmelser vedrørende udenlandske konti m.v., skattekontrollovens § 13 A*

Den, der forsætligt eller groft uagtsomt overtræder § 11 A, stk. 1 eller 8, § 11 B, stk. 1, § 11 C, stk. 1, eller 11 D, straffes med bøde. Det samme gælder den, der forsætligt eller groft uagtsomt undlader at efterkomme et påbud efter § 11 A, stk. 6, § 11 B, stk. 6, eller § 11 C, stk. 5. Hvis overtrædelsen er begået med forsæt til at unddrage det offentlige skat, kan straffen stige til fængsel i indtil 1 år og 6 måneder, medmindre højere straf er forskyldt efter straffelovens § 289.

Reglen i skattekontrollovens § 13 A kriminaliserer urigtige eller mangelfulde oplysninger vedrørende indeståender på konti i udlandet, udenlandske værdipapirer, udenlandske pensionsordninger og gaveydelse til ikke fuldt skattepligtige. Udviklingen af automatiske udvekslinger af oplysninger mellem EU's medlemslande m.fl., betyder at den skattepligtige fritages for at give SKAT oplysninger vedrørende indeståender på udenlandske konti og udenlandske værdipapirer. § 11 A og § 11 B bliver ikke videreført, se afsnit 2.4.4.

#### *3.7.1.5.2. Oplysningspligter, skattekontrollovens § 14, stk. 2*

Den, der forsætligt eller groft uagtsomt undlader rettidigt at opfylde oplysningspligterne i skattekontrollen, straffes med bøde. Det er oplysninger, der dels skal anvendes i årsopgørelsen, dels skal anvendes ved skattekontrollen. Gerningsindholdet er realiseret, når fristen for at indsende de pligtige oplysninger er udløbet. Pligt- og ansvarssubjekt er den oplysningspligtige. Det kan være den skattepligtige selv, men bestemmelsen gælder især pligtige oplysninger fra tredjemand. Reglen er en ordensforskrift, og da bødestraffens størrelse er uafhængig af, om der er forsæt til undladelsen, eller der er tale om grov uagtsomhed, er bevis for grov uagtsomhed tilstrækkelig som betingelse for ansvar.

### 3.7.1.5.3. Manglende genindberetning, skattekontrollovens § 14, stk. 3.

Den, der forsætligt eller groft uagtsomt undlader at foretage genindberetning inden for den frist, som SKAT har meddelt efter skattekontrollovens § 9 A, stk. 3, straffes med bøde. Såfremt der er tale om indberetning til indkomstregisteret, skal genindberetning foretages efter indkomstregisterloven. Reglen er indsat ved lov nr. 527 af 17. juni (Modernisering af skatteadministrationen).

Da det fremgår af § 14, stk. 3, at der er tale om genindberetning, skal der være foretaget en indberetning, som er fejlbehæftet, og derfor skal berigtiges. Når den fastsatte frist for berigtigelsen er overskredet, er den objektive side af det strafbare gerningsindhold realiseret.

### 3.7.1.5.4. Dokumentationspligt, skattekontrollovens § 14, stk. 4

Den, der forsætligt eller groft uagtsomt afgiver urigtige oplysninger efter skattekontrollovens § 3 B, stk. 6, straffes med bøde. Reglen er indsat ved lov nr. 408 af 1. juni 2005 (Ændring af oplysnings- og dokumentationspligt vedrørende transfer pricing) med ikrafttræden den 3. juni 2005. Oplysningerne skal indgives i forbindelse med selvangivelsen, og det strafbare gerningsindhold er realiseret, når de urigtige oplysninger er modtaget af SKAT. Det er koncernforbundne virksomheder, dvs. juridiske personer, som skal fremsende dokumentation om de transaktioner, der foregår imellem virksomhederne i koncernen.

Der er tale om en afgrænsning af selskaber, der alene er undergivet en begrænset dokumentationspligt. De urigtige eller vildledende oplysninger vedrører således betingelsen for anvendelse af undtagelsesreglen for små og mellemstore virksomheder.

Ved lov nr. 591 af 18. juni 2012 (Styrkelse af indsatsen mod nulskatteselskaber, beregning af indkomsten i et fast driftssted og åbenhed om selskabers skattebetalinger m.v.) indsattes § 14, stk. 5 og 6, hvor stk. 5 angiver retningslinjer for udmåling af bødestraf for overtrædelse af fristerne for indberetninger til indkomstregisteret, og stk. 6 angiver retningslinjer for udmåling af bødestraf efter § 14, stk. 1 og 4.

### 3.7.1.5.5. Skattekontrollovens § 17

Reglen er en ordensforskrift, der omfatter forskellige former for regnskabsmangler, og strafferammen er begrænset til bøde. Der er tale om pligter, der påhviler erhvervsdrivende i forbindelse med dokumentation af den skattepligtige indkomst. Både fysiske og juridiske personer kan straffes.

Efter skattekontrollovens § 17, stk. 1, straffes med bøde den, der undlader at opbevare det skattemæssige årsregnskab og regnskabsmateriale, som har betydning for opgørelsen af virksomhedens skattemæssige indkomst efter skattekontrollovens § 3, stk. 3, og undlader at opbevare oplysninger, som er indberetningspligtige efter skattekontrollovens § 6 A, stk. 1, 1. pkt. Simpel uagtsom overtrædelse er også strafbar, da der ikke er nogen begrænsning af ansvaret i § 17, stk. 1.

Efter skattekontrollovens § 17, stk. 2, straffes med bøde den, der forsætligt eller groft uagtsomt undlader at efterleve regler om omregning mellem regnskab i fremmed valuta og pligtmæssige oplysninger i dansk mønt. Skatteministeren er efter skattekontrolløven § 3 C, stk. 2, 2. pkt.,

bemyndiget til at fastsætte nærmere regler for omregning, hvilket er udmøntet i bekendtgørelse nr. 890 af 10. juni 2015 (indberetningspligter m.v. efter skattekontrolloven).

Efter skattekontrollovens § 17, stk. 3, straffes med bøde den, der forsætligt eller groft uagtsomt undlader rettidigt at indsende den skriftlige dokumentation om transfer pricing-transaktioner efter skattekontrollovens § 3 B, stk. 5, 6, 10 og 11, eller til at indhente revisorerklæring efter § 3 B, stk. 8.

Ved udmåling af bødestraf skal der tages hensyn til den økonomiske fordel af overtrædelsen. Det skal anses for en skærpende omstændighed, at overtrædelsen er begået som led i en systematisk overtrædelse af skattelovgivningen. Dette følger af skattekontrollovens § 17, stk. 4.

Reglen om straf for manglende transfer pricing-dokumentation i § 17, stk. 3, er indsat ved lov nr. 408 af 1. juni 2005 (Ændring af oplysnings- og dokumentationspligt vedrørende transfer pricing) med ikrafttræden den 3. juni 2005. Det samme gælder de materielle regler, som straffen knytter sig til i § 3 B, stk. 5 og 6.

Ved lov nr. 591 af 18. juni 2012 (Styrkelse af indsatsen mod nulskatteselskaber, beregning af indkomsten i et fast driftssted og åbenhed om selskabers skattebetalinger m.v.), blev § 17, stk. 3, ændret, idet en henvisning til § 3 B, stk. 8, om indhentelse af revisorerklæring blev indsat, og § 17, stk. 4, om skærpende omstændigheder ved udmåling af bødestraf blev indsat.

Ved lov nr. 1884 af 29. december 2015 (Indførelse af land for land-rapportering for store multinationale koncerner, gennemførelse af ændring af direktiv om administrativt samarbejde på beskatningsområdet m.v.) ændredes § 17, stk. 3, idet en henvisning til § 3 B, stk. 10 og 11 blev indsat. Samtidig ændredes den materielle bestemmelse § 3 B, hvor stk. 10-16 med regler om land for land-rapportering blev indsat.

#### *3.7.1.6. Sanktionspraksis*

I skatte- og afgiftslovgivningen er hovedreglen, at strafferammen udgør fra bøde til fængsel i indtil 1 år og 6 måneder for strafbare overtrædelser, der har medført unddragelse af skatter og afgifter. Inden for den givne strafferamme afhænger sanktionspraksis af, hvilken del af skatte- og afgiftslovgivningen, der er overtrådt, størrelsen af unddragelsen og om der er handlet forsætligt eller groft uagtsomt.

Bøderne omtales som ”normalbøder”. Den konkrete sanktion i form af bødestraf kan blive mindre eller større end normalbøden, afhængig af formildende henholdsvis skærpende omstændigheder ved overtrædelsen, men normalbøden er udgangspunktet ved sanktionsudmålingen.

På baggrund af domstolenes afgørelser i en række prøvesager har Rigsadvokaten pr. 1. januar 2010 godkendt, at sager, hvor den samlede forsætlige unddragelse er under 250.000 kr. for overtrædelse af skattelovgivningen og de generelle afgiftslove (moms- og lønsumsafgifter), ikke giver anledning til frihedsstraf (fængsel) og derfor kan afgøres af SKAT ved administrative bødeforelæg.

Ved en forsætlig unddragelse under grænsen for frihedsstraf er normalbøden to gange den samlede unddragelse, og ved en groft uagtsom overtrædelse er normalbøden én gang den samlede



unddragelse.

Med ”samlet unddragelse” menes en fælles beløbsgrænse for både skattelovgivningen, moms- og lønsumsafgiftsloven, og det er den samlede unddragelse, der lægges til grund. Indtil den 1. januar 2010 gik grænsen ved 100.000 kr. Overtrædelse af punktafgiftslovgivningen er ikke omfattet af denne meddelelse fra Rigsadvokaten, og SKAT kan derfor stadig kun afgøre sådanne sager ved administrative bødeforelæg, hvis den forsætlige unddragelse er på under 100.000 kr.

Der er ligeledes udviklet en fast praksis for nedsættelse af straffen efter straffelovens § 82, som oplister en række situationer, der i almindelighed skal indgå som formildende omstændigheder ved straffens fastsættelse. Et eksempel på dette er strafudmålingen ved overtrædelse af skattekontrollovens § 16, stk. 2.

Det fremgår således af SKATs juridiske vejledning 2016.3, afsnit A.C.3.5.5.2, at ”ved overtrædelse af skattekontrollovens § 16, stk. 2, er normalbøden en tredjedel af den unddragne skat. Dette gælder både for forsætlige og groft uagtsomme forhold. Det skal dog vurderes, om overtrædelsen er af mere ordenspræget karakter. Hvis dette er tilfældet, gøres der ikke ansvar gældende. Der bør udvises tilbageholdenhed med at gøre strafansvar gældende efter § 16, stk. 2. Dette gælder særligt i sager, hvor SKAT har haft gode muligheder for umiddelbart at konstatere fejlen. Tilbageholdenhed bør således udvises i tilfælde, hvor der f.eks. kunne være foretaget en vurdering af de indberettede oplysninger, der ligger til grund for skatteansættelsen, eller det kunne være undersøgt om en - efter omstændighederne - stor udbetaling af overskydende skat var korrekt. Ansvar for overtrædelse af skattekontrolloven 16, stk. 2, bør dog gøres gældende, hvor forholdet må anses for at have en ikke ringe grovhed. Dette kan især være tilfældet, hvor skatteyderen er skyld i den for lave ansættelse, og der ikke er bevis for en forsætlig skatteunddragelse, eller skatteyderen burde have forstået, at en udbetalt stor overskydende skat ikke kunne være rigtig, selv om den er opstået ved en fejl hos myndighederne.”

Desuden er der en række straffebestemmelser, hvor det alene er tilsidesættelse af en bestemt handlepligt, der er kriminaliseret, og hvor straffen er begrænset til bødestraf.

### *3.7.2. Lovforslaget*

#### *3.7.2.1. Indledning om straffebestemmelserne*

Der foreslås ikke væsentlige materielle ændringer i, hvilke handlinger eller undladelser, der skal anses for strafbare overtrædelser af bestemmelserne i skattekontrolloven, men der foreslås ændringer, som udspringer af, at hele skatteansættelsesprocessen er digitaliseret, og der foreslås ændringer som konsekvens af, at alle automatiske indberetningspligter flyttes til den foreslåede skatteindberetningslov.

De foreslåede ændringer i de materielle bestemmelser om den skattepligtiges oplysningspligter betyder, at fokus flyttes fra selvangivelsen, forstået som en blanket, der årligt skal udfyldes af den skattepligtige, og hvor vedkommende har det fulde ansvar for rigtigheden af hver eneste oplysning, til at den skattepligtige først og fremmest har ansvaret for de specifikke oplysninger, som vedkommende selv afgiver og kan få ansvar for de indberettede oplysninger, som ikke er feltlåste, og som den skattepligtige derfor kan korrigere. Den indberetningspligtige har ansvaret for, at de oplysninger, som den pågældende afgiver, er korrekte. Her vil udgangspunktet være, at den

indberetningpligtige straffes efter bestemmelserne i forslag til skatteindberetningslov, men den indberetningpligtige kan efter omstændighederne straffes for medvirken til skattevig efter forslag til skattekontrollov.

Det foreslås, at de af retspraksis udviklede retningslinjer for sanktioner fortsætter uændrede i sanktionsudmålingen efter lovforslaget, se afsnit 3,7.1.6 om sanktionspraksis og særlige bemærkninger til de enkelte foreslåede straffebestemmelser.

### 3.7.2.2. *Aktivt og passivt skattesvig*

Den foreslåede nye bestemmelse om aktivt skattesvig svarer til den gældende skattekontrollovs § 13, hvor det er strafbart at afgive urigtige eller vildledende oplysninger til brug for afgørelse af skattepligt, skatteansættelse eller skatteberegning.

Da ansvaret er flyttet fra den samlede blanket – alle oplysningerne i selvangivelsen – til i princippet hver enkelt rubrik, foreslås det, at det skal fremgå direkte af bestemmelsen, at en manglende oplysning er omfattet af det strafbare område. I fortolkningen af den gældende skattekontrollovs § 13 indgik manglende oplysninger i strafansvaret, fordi en manglende oplysning betød, at der samlet set var afgivet urigtige oplysninger.

Pligten til at afgive oplysninger hviler ikke alene på den skattepligtige eller dennes repræsentant. Den indberetningspligtige, hvis oplysninger indgår direkte i årsopgørelsen eller oplysningsskemaet, vil således også være omfattet af bestemmelsens ordlyd, hvis oplysningen er omfattet af feltlåsning, og den indberetningspligtige ved eller burde vide, at den eller de indberettede oplysninger fører til en for lav skatteansættelse for den skattepligtige, som oplysningerne vedrører.

I langt de fleste tilfælde er indberetteren uafhængig af den skattepligtige, og i disse tilfælde foreslås det, at indberetteren skal straffes efter forslag til skatteindberetningslov, når feltlåste indberetninger fører til en for lav skatteansættelse hos de skattepligtige, som indberetningerne vedrører, se afsnit 3.8.2, i forslag til skatteindberetningslov. Den eller de skattepligtige vil efter forslaget selv være fritaget for straf.

Der kan imidlertid foreligge situationer, hvor den indberetningspligtige handler på den skattepligtiges vegne. Den skattepligtige vil således kunne straffes for de urigtige, vildledende eller ufuldstændige oplysninger fra en indberetningspligtig, når den skattepligtige har en dominerende indflydelse på indberetteren. Den indberetningspligtige vil eventuelt ligeledes kunne straffes for samme forhold.

Henvisningen til straffelovens § 23 om strafbar medvirken foreslås ophævet, da en sådan henvisning findes at være unødvendig. Medvirken til, at den skattepligtige afgiver urigtige eller vildledende oplysninger, kan omfatte omfakturering eller anden urigtig dokumentation, der anvendes i det underliggende årsregnskab, når der foreligger et samvirke mellem den skattepligtige, som har anvendt den urigtige oplysning, og udstederen af den urigtige faktura, som således har en konkret viden om, at den skattepligtige vil anvende dokumentationen til skattesvig.

Det foreslås at samle de to gældende regler om passivt skattesvig til én bestemmelse, hvor det strafbare gerningsindhold er en undladelse, der består i ikke at give SKAT de nødvendige

oplysninger til en korrekt skatteansættelse. Der er ikke tale om en ændring af det strafbare gerningsindhold i forhold til de gældende regler i skattekontrollovens §§ 15 og 16.

Den foreslåede bestemmelse vil således omfatte både den situation, at SKAT pga. manglende kendskab til skattepligten eller til den pågældendes adresse ikke udsender en årsopgørelse eller et oplysningsskema, og den situation, hvor SKAT har udsendt en årsopgørelse, som grundet manglende oplysninger fra den skattepligtige indeholder en for lav skatteansættelse.

Det strafbare område for passivt skattesvig foreslås også at omfatte groft uagtsomme overtrædelser, hvilket hele tiden har været tilfældet for manglende reaktion på en for lav skatteansættelse, men ikke tidligere for den manglende registrering af skattepligt, selv om resultatet er, at der slet ikke foretages en skatteansættelse.

Begrundelsen for at sidestille de to former for passivitet strafmæssigt er for det første, at der er tale om ligeartet kriminalitet, for det andet at den øgede globalisering har aktualiseret til- og fraflytning af fuldt eller begrænset skattepligtige fysiske og juridiske personer. Traditionelt anses forbrydelser, der udløses i kraft af en passivitet fra gerningsmandens side, for mindre dadelværdige end aktiv kriminel handling, og passivitet anses kun for strafbart, hvis der foreligger en handlepligt. Der er tale om en lovfæstet handlepligt, og der ses ikke at være en rimelig begrundelse for en lempelse af straffen ved at begrænse den til forsæt for manglende registrering af skattepligt, når den skattepligtiges manglende afgivelse af pligtige oplysninger i øvrigt kan straffes, også når der er tale om grov uagtsomhed.

### *3.7.2.3. Overtrædelse af ordensforskrifter*

Overtrædelse af forskellige ordensforskrifter og fristregler foreslås samlet i én straffebestemmelse, hvor sanktionen begrænses til bødestraf. I den foreslåede bestemmelse begrænses ansvaret til forsæt og grov uagtsomhed, hvilket er en ændring i forhold til den nuværende regel i skattekontrollovens § 17, stk. 1, som alene fordrer simpel uagtsomhed. Der er tale om en samling af de overtrædelser i den gældende skattekontrollovs § 13 A, § 14, stk. 2, 4 og 6, og § 17, som indgår i forslaget til skattekontrolllov.

Det foreslås, at den gældende skattekontrollovs § 13 B om omfakturering begrænses til situationer, hvor det er åbenbart, at en urigtig faktura er egnet til at blive anvendt som dokumentation i en urigtig skatteansættelse, men hvor udstederen ikke har et konkret kendskab til, hvordan fakturaen rent faktisk er blevet anvendt af den skattepligtige. Udstederen skal have indset eller burde have indset, at fakturaen er egnet som dokumentation i en urigtig skatteansættelse, uden at have et så tæt kendskab til den skattepligtiges forhold, at udstederen kan straffes for medvirken til skattesvig.

## *3.8. Straffeprocessuelle regler*

### *3.8.1. Gældende ret*

De processuelle regler for behandlingen af skattestraffesager findes i den gældende skattekontrollovs §§ 19-23 A.

§ 19 er i sin gældende udformning indsat i skattekontrolloven ved lov nr. 1113 af 21. december 1994 (Diverse justeringer af administrativ karakter, bl.a. ændrede oplysningspligter, forlænget ligningsfrist, indeholdelsespligt for visse udenlandske arbejdsgiveres herværende fuldmægtige samt

tilpasning af reglerne om beskatning af visse huslejebindinger). Efter den gældende skattekontrollovs § 19, stk. 1, finder retsplejelovens § 752, stk. 1, tilsvarende anvendelse i skattestraffesager, der behandles administrativt. Retsplejelovens § 752, stk. 1, fastslår et grundlæggende straffeprocessuelt princip, hvorefter ingen, der er sigtet eller tiltalt i en straffesag, er forpligtet til at udtale sig. En sigtet kan ikke pålægges at afgive forklaring i en straffesag mod sig selv og kan ikke straffes for urigtige forklaringer, som den pågældende måtte have afgivet.

Efter den gældende skattekontrollovs § 19, stk. 2, kan der ske ransagning efter retsplejelovens regler i sager om overtrædelse af bestemmelserne i skattekontrolloven, som efter loven kan medføre frihedsstraf.

Efter den gældende skattekontrollovs § 19 A kan skattekrav inddrages under en straffesag som et civilt krav. Dette gælder både straffesager, hvor der tillige er rejst tiltale for overtrædelse af straffeloven og sager, der alene omhandler skatteunddragelse. Hjemlen til at inddrage skattekrav under en straffesag fandtes tidligere i statskatteloven, men blev ved lov nr. 410 af 2. juni 2003 (Ændring af fristreglerne på skatte- og afgiftsområdet m.v.) indsat i den gældende skattekontrollov.

I sager, der ikke skønnes at medføre højere straf end bøde, kan SKAT efter den gældende skattekontrollovs § 20 afgøre sagen administrativt med et bødeforelæg. I dansk ret er det et grundprincip, at strafferetlige sanktioner ikke kan pålægges uden domstolenes medvirken. Praktiske årsager - ikke mindst sagernes antal - har dog medført, at dette princip på en række forskellige administrative områder, bl.a. skatteområdet, er fraveget. Allerede med § 42 i statskatteloven fra 1903 var der mulighed for at ikende bøder administrativt. Bestemmelsen blev i 1946 overflyttet til kontrollovs § 13 og i 1971 til skattekontrolloven som § 20. Bestemmelsen i skattekontrollovs § 20 om administrative bødeforelæg er udformet i overensstemmelse med retningslinjerne i retsplejelovens § 832. En administrativ afgørelse forudsætter, at den skattepligtige kan erklære sig enig i, at sagen afgøres administrativt med underskrivelsen af bødeforelæg. Er dette ikke tilfældet, skal sagen indbringes for domstolene.

Det fremgår af den gældende skattekontrollovs § 20, stk. 2, at retsplejelovens regler om kravet til indholdet af et anklageskrift finder tilsvarende anvendelse. Reglerne herom findes i retsplejelovens § 834. Bødeforelægget skal indeholde den pågældendes navn, oplysning om den lovbestemmelse, der anses for overtrådt, og om straffehjemlen samt en beskrivelse af overtrædelsen.

Efter forvaltningslovens § 11, stk. 1, gælder reglerne i lovens kapitel 4 om partens aktindsigt ikke for sager om strafferetlig forfølgning af lovovertrædelser. Dog kan den, der er part i en afgjort straffesag, efter forvaltningslovens § 18, stk. 1, få aktindsigt i den afsluttede straffesags dokumenter, i det omfang begæringen om aktindsigt er rimeligt begrundet i hensyn til varetagelse af den pågældendes interesser, og hensynet til forebyggelse, opklaring og forfølgning af lovovertrædelser eller særlige hensyn til beskyttelse af sigtede, vidner eller andre ikke taler herimod. Efter § 18, stk. 2, omfatter § 18, stk. 1, ikke dokumenter hos politiet eller anklagemyndigheden. Aktindsigtsadgangen ved disse myndigheder reguleres af retsplejeloven.

Er en sag omfattet af forvaltningslovens § 11, stk. 1, medfører det, at sagens dokumenter er undtaget fra retten til aktindsigt så længe sagen er under behandling. En sag bliver til "en sag om strafferetlig forfølgning", når der er truffet beslutning om, at sagen overgives til politiet. For sager,

der afgøres administrativt, vil det afgørende tidspunkt være det tidspunkt, hvor SKATs straffeenhed(er) træffer beslutning om at sigte den pågældende. Også efter beslutningstidspunktet er der dog adgang til aktindsigt i dokumenter, der samtidig med, at de indgår i straffesagen, også anvendes i skatteansættelsessagen. Kun dokumenter, der udelukkende anvendes i straffesagen, vil være undtaget fra aktindsigt efter forvaltningslovens § 11, stk. 1.

Partens ret til aktindsigt i straffesager ved politiet, anklagemyndigheden og domstolene er reguleret ved retsplejelovens §§ 729 a-729 d, der er indsat ved lov nr. 215 af 31. marts 2004 (Offentlighed i retsplejen). I retsplejelovens § 729 b fastsættes udtrykkeligt regler om sigtedes/tiltaltes adgang til aktindsigt i verserende sager, hvor der ikke er en forsvarer. Tidligere havde en sigtet uden forsvarer ikke krav på aktindsigt i verserende straffesager, hverken efter forvaltningsloven eller retsplejeloven. Rigsadvokaten havde imidlertid udsendt en meddelelse om aktindsigt i verserende sager, hvor sigtede/tiltalte ikke var eller ville blive repræsenteret af en forsvarer (RA nr. 8/1998). Det fremgår af meddelelsen, at Rigsadvokaten i en række konkrete klagesager havde givet aktindsigt uden at være forpligtet hertil, fordi Rigsadvokaten fandt, at det næppe var rimeligt, at sigtede skulle antage en forsvarer for på den måde at få lejlighed til at se sagen.

Retsplejelovens § 729 b indebærer, at en sigtet uden forsvarer har stort set samme adgang til aktindsigt i en verserende straffesag hos politiet, som den sigtede, der har en forsvarer, har via forsvareren efter § 729 a. Det fremgår af forarbejderne, at reglerne i et vist omfang svarer til den tidligere gældende praksis, som den bl.a. havde fundet udtryk i Rigsadvokatens meddelelse nr. 8/1998, men denne praksis efter Retsplejerådets opfattelse bør lovfæstes og nærmere præciseres, da der er tale om regler af stor principiel betydning for sigtedes forsvar. En sigtet uden forsvarer har efter bestemmelsen adgang til at gøre sig bekendt med det materiale, politiet har tilvejebragt til brug for den sag, som sigtelsen angår, medmindre hensynet til fremmede magter, statens sikkerhed, sagens opklaring eller tredjemand undtagelsesvis gør det påkrævet at nægte den sigtede adgang til materialet. At sigtede skal have adgang til at gøre sig bekendt med materialet indebærer, at sigtede skal have adgang til at gennemgå materialet hos politiet. Politiet udleverer efter anmodning kopi af materialet til sigtede, hvis det skønnes ubetænkeligt.

Efter forsvarerbistandsloven kan der ved SKATs behandling af en sag om strafansvar efter skattelovgivningen beskikkes en forsvarer, når sagens beskaffenhed, sigtedes person eller omstændighederne i øvrigt gør det ønskeligt, og borgeren ikke selv har skaffet sig en forsvarer. Retsplejelovens regler om beskikkelse af offentlige forsvarere finder tilsvarende anvendelse. Reglerne i forsvarerbistandsloven blev indført i 1983 for at styrke skattepligtiges retsstilling under behandlingen af en skattestraffesag, navnlig med henblik på sagkyndig vejledning af den skattepligtige i forbindelse med dennes overvejelser om, hvorvidt sagen skal afgøres ved vedtagelse af en af SKAT forelagt bøde.

Den beskikkede forsvarer har efter forsvarerbistandslovens § 3 adgang til at gøre sig bekendt med det materiale, SKAT har tilvejebragt til brug for behandlingen af spørgsmålet om strafansvar (aktindsigt). Forsvareren har herved samme adgang til SKATs materiale, som en forsvarer efter retsplejeloven har til politiets materiale. Adgangen til at gøre sig bekendt med materialet gælder efter forarbejderne (L 56 – FT 1983-84) såvel en beskikket forsvarer som en forsvarer, som den skattepligtige selv har antaget.

Forvaltningslovens § 18 gælder navnlig sager vedrørende administrative bødeforelæg fra andre myndigheder end politiet, f.eks. SKAT. Retten til aktindsigt efter forvaltningslovens § 18 kan først gøres gældende, når straffesagen er afsluttet. I sager, der søges afgjort administrativt ved et bødeforelæg, bliver bestemmelsen således først anvendelig, når SKAT har forelagt sigtede bøden, og denne har vedtaget at betale bøden. Da et underskrevet bødeforelæg er endeligt og ikke kan påklages, vil en efterfølgende aktindsigt i den afsluttede straffesag ikke kunne bruges til eventuelt at fortryde bødeforelægget og få sagen indbragt for domstolene.

Efter den gældende skattekontrollovs § 20, stk. 3, i skattekontrolloven bortfalder videre forfølgning, hvis bøden betales i rette tid eller efter vedtagelse bliver inddrevet eller afsonet.

Efter den gældende skattekontrollovs § 22 yder politiet SKAT bistand efter regler, der fastsættes efter forhandling mellem skatteministeren og justitsministeren. Bestemmelsen er indsat i skattekontrolloven ved lov nr. 539 af 17. december 1971. Der er tale om bistand til efterforskning i straffesager, der som udgangspunkt kan afgøres administrativt, og hvor det er SKAT, der står for sagsbehandlingen. Hvis en straffesag ikke kan afgøres administrativt, skal hele sagen overgives til politiet, som står for efterforskningen i samarbejde med anklagemyndigheden.

SKAT kan anmode om politiets bistand, når SKAT i forbindelse med ansættelsessag ikke kan anvende skattekontrolloven og mangler væsentlige oplysninger fra den skattepligtige selv til brug for skatteansættelsen. Forudsætningen for at anmode politiet om bistand er, at den pågældende skattepligtige bliver sigtet for en strafbar overtrædelse, og politiet kan bl.a. foretage ransagning, beslaglæggelse og anmode retten om editionspålæg og bevissikring gennem afhøring af vidner. Der er således sammenfald mellem den gældende skattekontrollovs § 22 og den gældende skattekontrollovs § 19, stk. 2, som alene omhandler ransagning.

Der er ikke fastsat nærmere regler efter forhandling mellem skatteministeren og justitsministeren.

Efter skattekontrollovens § 23 A opkræves bøder i sager, der afgøres administrativt efter § 20, af SKAT. Ved lov nr. 1113 af 21. december 1994 (Diverse justeringer af administrativ karakter, bl.a. ændrede oplysningspligter, forlænget ligningsfrist, indeholdelsespligt for visse udenlandske arbejdsgiveres herværende fuldmægtige samt tilpasning af reglerne om beskatning af visse huslejebindinger) blev kompetencen til at opkræve og inddrive bøder i administrative skattestraffesager flyttet fra politimestrene til skattemyndighederne. Skattemyndighederne blev samtidig bemyndiget til at inddrive disse bøder ved lønindeholdelse, og det blev præciseret, at der er udpantningsret for disse bøder.

Der blev ikke herved ændret ved, at administrativt vedtagne bøder, der ikke bliver betalt, kan afsones efter reglerne herom i straffeloven. Forvandlingsstraffen fastsættes af byretten, jf. straffelovens § 55. SKAT skal anmode politiet om at indbringe spørgsmålet for retten. For bøder, der idømmes juridiske personer, fastsættes ingen forvandlingsstraf, jf. straffelovens § 54, stk. 3.

### 3.8.2. Lovforslaget

Bestemmelserne i lovforslagets kapitel 10 om de straffeprocessuelle regler er i vidt omfang en videreførelse af gældende ret. Af den gældende skattekontrollovs § 20 fremgår, at retsplejelovens krav til indholdet af et anklageskrift finder tilsvarende anvendelse, og af skattekontrollovens § 19

fremgår, at retsplejelovens § 752, stk. 1, finder tilsvarende anvendelse i sager om overtrædelse af §§ 13-18, der behandles administrativt. Herudover er der ikke i skattekontrolloven henvisninger til retsplejelovens regler. I praksis anvendes de straffeprocessuelle regler i retsplejeloven dog analogt på administrative bødesager, i det omfang reglerne er anvendelige. Ud over reglerne om udformning af bødeforelæg samt reglerne om sigtelse gælder det f. eks. reglerne om påtaleopgivelse samt reglerne om advarsler. Det foreslås derfor, at det præciseres, at retsplejelovens straffeprocessuelle regler, som udgør en beskyttelse af den sigtede, anvendes analogt. For så vidt angår aktindsigt kan retsplejelovens regler ikke anvendes analogt. Det skyldes, at det fremgår udtrykkeligt af forarbejderne til ændringen af retsplejeloven i 2004 (L 23 -2003/1), at de gældende regler i retsplejelovens §§ 729 a-d ikke omfatter anmodninger om aktindsigt i straffesager behandlet hos andre myndigheder end politiet. Det er derfor fundet nødvendigt udtrykkeligt at foreslå indført hjemmel i skattekontrolloven for at sikre til en retstilstand svarende til retsplejelovens regler.

Bestemmelsen om administrative bødeforelæg i lovforslagets § 76 er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 20 med visse sproglige præciseringer. Det foreslås udtrykkeligt at anføre, at retsplejelovens § 834 om indholdet af et anklageskrift finder tilsvarende anvendelse. Det foreslås endvidere, at det fremgår af bestemmelsen, at vedtagelsen af et bødeforelæg har samme gentagelsesvirkning som en dom. Dette fremgår af retsplejelovens § 832. Lovforslagets § 76, stk. 4, er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 23 A.

Bestemmelsen i § 77 er en sammenskrivning af de gældende §§ 19 og 22. Bestemmelsen i § 77, stk. 1, svarer til den gældende skattekontrollovs § 19, stk. 1, der fastsætter, at retsplejelovens § 752, stk. 1, finder tilsvarende anvendelse i sager om overtrædelse af §§ 72-75, der behandles administrativt. Bestemmelsen i § 77, stk. 2, 1. pkt., hvorefter politiet yder SKAT bistand, svarer til den gældende skattekontrollovs § 22. Af den gældende skattekontrollovs § 19, stk. 2, fremgår, at ransagning kan ske i overensstemmelse med retsplejelovens regler herom. Det foreslås, at det udtrykkeligt fremgår af bestemmelsen, at ransagning og editionspålæg m.v. alene kan ske ved politiets mellemkomst.

Den foreslåede bestemmelse i § 78 er ny. Det foreslås udtrykkeligt at anføre i skattekontrolloven, at en sigtet i sager, der kan afgøres administrativt, skal have de samme rettigheder, som en sigtet har efter retsplejeloven. Retsplejelovens regler skal således anvendes analogt, i det omfang de er anvendelige.

Det foreslås endvidere udtrykkeligt at give hjemmel i skattekontrolloven til, at en sigtet uden forsvarer har adgang til at gøre sig bekendt med det materiale, SKAT har tilvejebragt til brug for behandlingen af spørgsmålet om strafansvar.

Adgangen til aktindsigt er af stor principiel betydning for den sigtedes forsvar. Da adgangen til aktindsigt vil kunne være af stor betydning for den sigtedes vurdering af, om bødeforelægget skal vedtages, findes det af hensyn til den pågældendes retssikkerhed væsentligt at sikre denne adgang til aktindsigt i det materiale, SKAT har tilvejebragt til brug for straffesagen, inden denne evt. vedtager den forelagte bøde. I dag afhænger den sigtedes adgang til aktindsigt af, om den sigtede har en forsvarer eller eventuelt opnår aktindsigt efter meroffentlighedsprincippet, jf. forvaltningslovens § 10, stk. 2.

Bestemmelsen i § 79 om, at skattekrav kan inddrages under en straffesag, svarer til den gældende skattekontrollovs § 19 A.

#### *4. Økonomiske og administrative konsekvenser for det offentlige*

Lovforslaget skønnes ikke at medføre nævneværdige økonomiske konsekvenser for det offentlige.

Det vurderes, at lovforslaget medfører løbende udgifter fra 2019 og frem til it-drift og sagsbehandling på henholdsvis ca. 0,6 mio. kr. og ca. 0,3 mio. kr. Dertil kommer engangsudgifter på ca. 9 mio. kr. til systemtilretninger (udgiftsbaseret) og ca. 1,5 mio. kr. til uddannelse af medarbejdere og opdatering af vejledninger m.v.

#### *5. Økonomiske og administrative konsekvenser for erhvervslivet m.v.*

Lovforslaget har ingen nævneværdige økonomiske konsekvenser for erhvervslivet.

Forslaget har ingen nævneværdige negative administrative konsekvenser for erhvervslivet.

Forslaget har positive administrative konsekvenser for erhvervslivet, da de nye krav til foretagelsen af en skønsmæssig ansættelse skønnes at give den erhvervsdrivende et mere sikkert grundlag for at vurdere rigtigheden af SKATs afgørelse. Endvidere vil erhvervsdrivende nemmere kunne få SKAT til at vurdere rigtigheden af en oplysning i et låst felt i oplysningsskemaet. Det er ikke muligt nærmere at vurdere størrelsen af disse administrative lettelser.

#### *6. Administrative konsekvenser for borgerne*

Lovforslaget har ingen nævneværdige negative administrative konsekvenser for borgerne. Forslaget medfører positive administrative konsekvenser for borgerne, da de nemmere vil kunne få SKAT til at vurdere rigtigheden af en oplysning i et låst felt i årsopgørelsen. Endvidere vil de borgere, som afskæres fra at anvende TastSelv, kunne klage over afskæringen til en administrativ klageinstans. Endelig vil borgerne få styrket deres retssikkerhed gennem lovfæstelsen af den administrative praksis for afskæring af borgere fra at anvende TastSelv og gennem kravene til en foretagelsen af en skønsmæssig ansættelse.

#### *7. Miljømæssige konsekvenser*

Lovforslaget har ingen miljømæssige konsekvenser.

#### *8. Forholdet til EU-retten:*

Lovforslaget indeholder ikke EU-retlige aspekter.

#### *9. Hørte myndigheder og organisationer m.v.*

Et udkast til lovforslaget har i perioden fra den 15. november 2016 til den 3. januar 2017 været sendt i høring hos følgende myndigheder og organisationer m.v.: 3F, 3F Privat Service, Hotel og Restauration, Advokatsamfundet, Akademikerne, AmCham Denmark, Arbejderbevægelsens erhvervsråd, ATP, borger- og retssikkerhedschefen i SKAT, Brancheforeningen for Decentral Kraftvarme, Brancheforeningen for Husstandsvindmøller, Bryggeriforeningen, Business Danmark, Børsmæglerforeningen, CEPOS, Cevea, Coop, DAKOFA, Danmarks Rederiforening, Danmarks Skibskreditfond, Danmarks Statistik, Danmarks Vindmølleforening, Dansk Aktionærforening, Dansk Arbejdsgiverforening, Dansk Automobilforhandler Forening, Dansk Byggeri, Dansk Ejendomsmæglerforening, Dansk Erhverv, Dansk Gartneri, Dansk Iværksætterforening, Dansk



Landbrugsrådgivning, Dansk Metal, Dansk Told- og Skatteforbund, Danske Advokater, Danske Regioner, DANVA, Datatilsynet, De Samvirkende Købmænd, DEA, Den Danske Dommerforening, Den Danske Fondsmæglerforening, DI, DI Transport, Digitaliseringsstyrelsen, Dommerfuldmægtigforeningen, Domstolsstyrelsen, DTL, DVCA, Ejendomsforeningen Danmark, Eksportrådet, Energinet.dk, Energistyrelsen, Erhvervsstyrelsen – Team Effektiv Regulering, FDIH, Finans og Leasing, Finansforbundet, Finansrådet, Finanssektorens Arbejdsgiverforening, Finanstilsynet, FOA, Foreningen af Danske Skatteankenævn, Foreningen af De Private Dagplejere, Foreningen Danske Revisorer, Forsikring & Pension, Forsikringsmæglerforeningen, Frie Funktionærer, FSE, FSR - danske revisorer, FTF, HK-Kommunal, HK-Privat, HOFOR, HORESTA, Håndværksrådet, IBIS, InvesteringsFondsBranchen, KL, Konkurrence- og Forbrugerstyrelsen, Kooperationen, Kraka, Kristelig Arbejdsgiverforening, Kristelig Fagforening, Landbrug & Fødevarer, Landsskatteretten, Ledernes Hovedorganisation, Lejernes Landsorganisation i Danmark, LO, Lokale Pengeinstitutter, Lønmodtagernes Dyrtidsfond, Mellempfolkeligt Samvirke, att. Hannah Brejnholt, Miljøstyrelsen, Moderniseringsstyrelsen, Nationalbanken, Naturstyrelsen, Plastindustrien, Realkreditforeningen, Realkreditrådet, Restaurationsbranchen.dk, Retssikkerhedssekretariatet, Rigsombuddet på Færøerne, Rigspolitichefen, Rigsrevisionen, Rockwoolfonden, Sammenslutningen af Landbrugets Arbejdsgiverforeninger, SEGES, Serviceforbundet, Skatteankestyrelsen, Spillemyndigheden, SRF Skattefaglig forening, Statsadvokaten for Særlig Økonomisk og International Kriminalitet, Styrelsen for Arbejdsmarked og Rekruttering, Styrelsen for fastholdelse og rekruttering, Styrelsen for Videregående Uddannelser, Søfartsstyrelsen, Teleindustrien, Trafik- og Byggestyrelsen, Vurderingsankenævnsforeningen og Ældresagen.

### 10. Sammenfattende skema

#### Samlet vurdering af konsekvenser af lovforslaget

	Positive konsekvenser/ mindre udgifter	Negative konsekvenser/merudgifter
Økonomiske og administrative konsekvenser for det offentlige	Ingen nævneværdige.	Forslaget vurderes at medføre løbende udgifter fra 2019 og frem til it-drift og sagsbehandling på henholdsvis ca. 0,6 mio. kr. og ca. 0,3 mio. kr. Dertil kommer engangsudgifter på ca. 9 mio. kr. til systemtilretninger (udgiftsbaseret) og ca. 1,5 mio. kr. til uddannelse af medarbejdere og opdatering af vejledninger m.v.
Økonomiske og administrative konsekvenser for erhvervslivet m.v.	De nye krav til foretagelsen af en skønsmæssig ansættelse skønnes at give den erhvervsdrivende et mere sikkert grundlag for at vurdere rigtigheden af SKATs	Ingen nævneværdige.

	afgørelse. Endvidere vil erhvervsdrivende nemmere kunne få SKAT til at vurdere rigtigheden af en oplysning i et låst felt i oplysningsskemaet.	
Administrative konsekvenser for borgerne	Borgerne vil nemmere kunne få SKAT til at vurdere rigtigheden af en oplysning i et låst felt i årsopgørelsen. Endvidere vil de borgere, som afskæres fra at anvende TastSelv, kunne klage over afskæringen til en administrativ klageinstans. Endelig vil borgerne få styrket deres retssikkerhed gennem lovfæstelsen af den administrative praksis for afskæring af borgere fra at anvende TastSelv og gennem kravene til en foretagelse af en skønmæssig ansættelse.	Ingen nævneværdige.
Miljømæssige konsekvenser	Lovforslaget har ingen miljømæssige konsekvenser.	Lovforslaget har ingen miljømæssige konsekvenser.
Forholdet til EU-retten	Lovforslaget indeholder ikke EU-retlige aspekter.	

*Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser*

*Kapitel 1 - Pligten til at give told- og skatteforvaltningen oplysninger om den skattepligtige indkomst m.v.*

*Oplysningspligtige og told- og skatteforvaltningens kompetence*

*Til § 1*

Bestemmelsen i *stk. 1, 1. pkt.*, sammenholdt med forslaget til § 2 svarer indholdsmæssigt til den gældende skattekontrolløvs § 1, stk. 1, 1. pkt. Efter denne regel skal enhver, der er skattepligtig her til landet, over for SKAT årligt selvangive sin indkomst, hvad enten den er positiv eller negativ, og om sin ejerbolig. I forslaget præciseres dog samtidig ved paragrafhenvvisninger, hvilke personer, der er undtaget fra oplysningspligten, oplysningspligtens omfangs og fristerne for afgivelse af indkomstoplysningerne m.v. til SKAT.

Efter bestemmelsen skal enhver, der er skattepligtig her til landet, med de undtagelser som følger af §§ 5 og 6, årligt oplyse SKAT om sin indkomst m.v., jf. § 2, senest ved udløbet af den frist, der er nævnt i §§ 10-14.

Det følger af det foreslåede *stk. 1, 2. pkt.*, at oplysningspligten efter 1. pkt. gælder, uanset om den skattepligtige er registreret med adresse her i landet, eller den pågældende har hjemsted her i landet. Bestemmelsen i *stk. 1, 2. pkt.*, er ny, men indeholder alene en tydeliggørelse af gældende ret. Det foreslås at medtage en sådan tydeliggørelse for at undgå tvivl om, at SKAT har beføjelse til at indhente oplysninger fra fysiske eller juridiske personer, som ikke er registret med adresse her i landet eller har hjemsted her i landet, men, som SKAT formoder, er eller har været skattepligtige til landet.

Det følger af det foreslåede *stk. 2*, at SKAT kontrollerer, at enhver, der er skattepligtig her til landet, afgiver de nødvendige oplysninger til brug for skatteansættelse eller til afgørelse af skattepligten. Bestemmelsen fastslår, at det er SKATs opgave som myndighed at sikre, at enhver betaler den skat, den skal. Der er i den almindelige pligt til at give oplysninger om sine indkomstforhold indeholdt en pligt til efter anmodning at redegøre for grundlaget for de selvangivne oplysninger, således at SKAT har mulighed for at bedømme kvaliteten af disse. Der er ikke hjemmel til, at SKAT kan fremtvinge oplysninger fra den skattepligtige gennem et pålæg, men SKAT har mulighed for i stedet at anmode tredjemand om de nødvendige oplysninger eller foretage en skønsmæssig ansættelse på baggrund af de foreliggende oplysninger. Dette skal fremgå af den henvendelse, som SKAT retter til den skattepligtige. Det er en del af SKATs myndighedsopgave i forbindelse med overvejelser om indhentning af oplysninger at vurdere, om der er formodning for, at en person er skattepligtig her til landet.

Det følger af det foreslåede *stk. 3*, at SKAT til brug for skatteansættelsen kan begære oplysninger fra tredjemand. Bestemmelsen i *stk. 3* angiver således SKATs bemyndigelse til at indhente oplysninger om den enkelte skattepligtige hos tredjemand. I den foreslåede skatteindberetningslov er samlet de oplysningspligter, som er pålagt tredjemand som løbende indberetninger, og i nærværende forslag til skattekontrollov findes i afsnit II de bestemmelser, hvor oplysningspligten er knyttet til en forudgående anmodning fra SKAT.

Det følger af det foreslåede *stk. 4*, at bestemmelser i lovgivningen om pligt til at afgive oplysninger til brug for danske skatte- og afgiftsansættelser og SKATs adgang til udgående kontrol også finder anvendelse, når SKAT efter gældende overenskomster, konventioner eller administrative aftaler yder den kompetente myndighed på Færøerne, i Grønland eller i en fremmed jurisdiktion bistand. Den foreslåede bestemmelse i *stk. 4* svarer til § 8 Y i den gældende skattekontrollov. Bestemmelsen fastslår, at SKAT igennem EU-retlige regler, dobbeltbeskatningsoverenskomster, andre internationale overenskomster eller konventioner eller administrativt indgåede aftaler er forpligtet til at yde udenlandske skattemyndigheder bistand, og at SKAT tilsvarende har krav på at få bistand fra udenlandske skattemyndigheder til brug for skatteansættelsen. SKAT kan i den forbindelse både videregive oplysninger, som SKAT allerede er i besiddelse af, og anvende de eksisterende kontrolhemler og oplysningspligter i skattelovgivningen til at indhente de krævede oplysninger.

Alt afhængigt af det enkelte hjemmelsgrundlag omfattes for Danmarks vedkommende alle de skatter, som forvaltes af SKAT, jf. skatteforvaltningslovens § 1. Skatteforvaltningsloven anvender udtrykket »skat« i den bredest tænkelige forstand. Således omfattes bl.a. diverse indkomstskatter, herunder dødsboskat og ejendomsværdiskat, boafgift, gaveafgift, arbejdsmarkedsbidrag, moms, punktafgifter og told.

Bistanden omfatter tilsvarende udenlandske skatter. Det er i sagens natur ikke muligt at opregne alle typer af omfattede udenlandske skatter, idet det også afhænger af indretningen af skattesystemet i det land, der anmoder om bistanden. I de enkelte hjemmelsgrundlag er det i de fleste tilfælde for de enkelte stater afgrænset, hvilke skatter der er omfattet af det pågældende hjemmelsgrundlag. Disse afgrænsninger suppleres i visse tilfælde af regler om, at tilsvarende ydelser, der måtte blive indført efter hjemmelsgrundlagets ikrafttræden, også omfattes heraf.

Den foreslåede bestemmelse pålægger ikke danske borgere og virksomheder m.fl. udvidede forpligtelser i forhold til, hvad der i forvejen gælder efter dansk lovgivning, men den fastslår, at forpligtelserne også gælder, når SKAT indhenter oplysninger til brug for en udenlandsk skatteansættelse efter en anmodning om bistand fra en kompetent myndighed i en anden stat. Bestemmelsen har kun praktisk betydning for borgere og virksomheder m.fl. i tilfælde, hvor SKAT ikke allerede er i besiddelse af de oplysninger, som den udenlandske myndighed anmoder om.

### *Oplysningspligten*

#### *Til § 2*

Forslaget angår pligten for en skattepligtig til at give SKAT oplysninger til brug for fastsættelsen af skatteansættelsen.

Bestemmelsen i *stk. 1, 1. pkt.*, viderefører den gældende skattekontrollovs § 1, stk. 1, 1. pkt., med en enkelt redaktionel ændring. Efter denne regel skal enhver, der er skattepligtig her til landet, over for SKAT selvangive sin indkomst, hvad enten den er positiv eller negativ, og om sin ejerbolig.

Det følger af bestemmelsen i stk. 1, 1. pkt., at en skattepligtig årligt skal oplyse SKAT om sin indkomst, hvad enten den er positiv eller negativ og give oplysninger om sin ejerbolig.

Forslaget til *stk. 1, 2. pkt.*, svarer indholdsmæssigt til den gældende skattekontrollovs § 1 A, stk. 2 og 3.

Det er dog præciseret, at den skattepligtiges fritagelse for oplysningspligt kun gælder, hvis oplysningerne er indberettet efter skatteindberetningsloven af tredjemand, som er uafhængig af den skattepligtige, som oplysningerne vedrører, og oplysningerne bliver anvendt i årsopgørelsen af SKAT, jf. § 7, eller låst i oplysningsskemaet, jf. § 15.

Efter skattekontrollovens § 1 A, stk. 2, gælder, at i det omfang en oplysning omfattet af feltlånsreglerne er urigtig og fører til en for lav skatteansættelse, finder ansvarsreglerne i skattekontrollovens §§ 13 eller 16 ikke anvendelse. Tilsvarende gælder, hvis en oplysning omfattet af regler efter stk. 1 ikke er indberettet til SKAT. Efter den gældende skattekontrollovs § 1 A, stk. 3, følger, at § 16 i øvrigt ikke finder anvendelse, hvis en for lav skatteansættelse skyldes en urigtig oplysning fra en indberetningspligtig efter denne lov.

Undtagelsen til oplysningspligten skal ses på baggrund af en mangeårig praksis, hvorefter SKAT ikke rejser ansvar over for skattepligtige for ikke i årsopgørelsen at have korrigeret forkerte eller

manglende indberetninger fra tredjemand, dvs. indberetninger, som den skattepligtige ikke har indflydelse på.

Denne praksis er ved lov nr. 927 af 18. september 2012 (Feltlåsning for selvstændigt erhvervsdrivende) blevet lovfæstet i den gældende skattekontrollovs § 1 A om feltlåsning. Formålet med bestemmelsen er således at beskytte den skattepligtige imod at blive draget til ansvar for fejl i indberetninger, når vedkommende ikke har nogen indflydelse på, hvad der indberettes og – for så vidt angår feltlåste oplysninger - heller ikke har nogen mulighed for selv at korrigere oplysningen i TastSelv.

Baggrunden for at indføre feltlåsning var ifølge de almindelige bemærkninger til lovforslaget (L 201, 2008-2009), afsnit 3.4.2, at:

”Kvaliteten af indberetningerne fra de indberetningspligtige til SKAT til brug for dannelsen af borgernes årsopgørelse har i dag en sådan kvalitet, at borgernes anvendelse af TastSelv og oplysningskortet erfaringsmæssigt genererer flere fejl end fejlrettelser.

Som det fremgår af den compliance-undersøgelse, som er omtalt ovenfor i afsnit 2, skyldes hovedparten af skattegabet for borgerne, at borgere ofte retter forkert i forhold til ellers korrekt indberettede oplysninger fra de professionelle indberettere på grund af fejl og misforståelser.

På den baggrund foreslås det, at skatteministeren bemyndiges til at fastsætte regler om, at skattepligtige ikke via TastSelv eller oplysningskortet kan ændre oplysninger om visse indkomster og fradrag, som indberetningspligtige efter skattekontrolløven har indberettet til SKAT. At man afskærer borgerne fra at ændre disse oplysninger via TastSelv eller oplysningskortet betyder i praksis, at felterne, der rummer de pågældende indkomster og fradrag på oplysningskortet eller i TastSelv, låses. ”

Det var i 2012 ikke hensigten at gennemføre en afkriminalisering af strafansvaret for skattesvig, men alene at lovfæste den gældende praksis for strafnedsættelse og strafbortfald i de situationer, hvor den skattepligtige kunne forvente, at SKAT gennem de automatiske indberetninger modtog de korrekte oplysninger fra tredjemand. Det følger modsætningsvist heraf, at hvis en skattepligtig har indflydelse på indberetningen og har indgået en aftale med den indberetningspligtige om, at indberetningen har et indhold, der fører til en for lav skatteansættelse af den skattepligtige, så kan begge parter efter omstændighederne ifalde straf for skattesvig, se afsnit 3.7.1.2 og 3.7.1.3.

Det gav anledning til i samme lovforslag at ændre kildeskattelovens § 75 om lønmodtagerens strafansvar for modtagelse af A-indkomst eller arbejdsmarkedsbidragspligtig indkomst, uden at der er indeholdt A-skat eller arbejdsmarkedsbidrag, således at også en grov uagtsom overtrædelse af bestemmelsen er strafbar. Strafansvaret kan blive aktuelt, hvis arbejdsgiveren efter aftale med lønmodtageren ikke har indeholdt eller har indeholdt og indberettet for lidt i A-indkomst og arbejdsmarkedsbidrag. Manglende, urigtig eller vildledende oplysninger i indberetninger af B-indkomst efter skatteindberetningsloven vil stadig falde ind under skattekontrollovens straffebestemmelser, se afsnit 3.7.2.2.

Det er nu præciseret i stk. 1, 2. pkt., at en forudsætning for ansvarsfritagelsen er, at den skattepligtige ikke selv har haft indflydelse på den indberetning, som tredjemand har pligt til at foretage efter skatteindberetningsloven.

Endvidere kan den skattepligtige blive draget til ansvar, hvis den skattepligtige korrigerer oplysninger, som bliver anvendt i årsopgørelsen og resulterer i, at ansættelsen bliver for lav.

Når en skattepligtig ikke bliver draget til ansvar for ikke at korrigere mangelfulde oplysninger fra en indberetningspligtig eller dennes manglende oplysninger, skyldes det, at SKAT i sin anvendelse af sådanne oplysninger må bære risikoen for, at oplysningerne er rigtige.

I modsætning hertil gælder, at indberetninger, som ikke anvendes direkte i årsopgørelsen, men som den skattepligtige kan anvende ved opfyldelsen af sin oplysningspligt, ikke fritager den skattepligtige for ansvar for at korrigere oplysningerne. Oplysninger fra indberetningspligtige kan være af en sådan karakter, at de ikke er egnede til at blive anvendt i årsopgørelsen. Eksempelvis bliver renter af lån med flere debitorer ikke indberettet med hæftelsesandel. SKAT fortrykker derfor ikke renter af sådanne lån med flere end to debitorer. Det fremgår af vejledningen til årsopgørelsen/selvangivelsen, at de enkelte låntagere i sådanne låneforhold selv må selvangive renteudgifterne i overensstemmelse med hæftelsen i rubrik 44 (øvrige renteudgifter). Der er etableret et indberetningsmodul i TastSelv, hvor den skattepligtige kan markere, at der er tale om renteudgifter vedr. et lån med flere meddebitorer. Indberetning af renteudgifter fra sådanne lån falder uden for feltlåsningsordningen.

Den skattepligtige har også pligt til at korrigere fejlagtige oplysninger, som den skattepligtige tidligere har givet, men som SKAT anvender i årsopgørelsen, jf. hvad der er anført om den udvidede årsopgørelsesordning i de almindelige bemærkninger afsnit 3.1.1. Det fremgår klart af vejledningen til den skattepligtige, hvorfra oplysningerne stammer, og samtidig understreges vigtigheden af, at den skattepligtige foretager en korrektion, hvis oplysningerne ikke er rigtige.

For skattepligtige, som modtager et oplysningsskema, gælder oplysningspligten og dermed pligten til at korrigere urigtige oplysninger fra tredjemand i oplysningsskemaet, på nær de oplysninger, som er låst efter § 10. Dette er i overensstemmelse med gældende ret. Skyldes en forkert, låst oplysning i oplysningsskemaet en indberetning, som hviler på en aftale mellem den indberetningspligtige og den skattepligtige, vil begge efter omstændighederne kunne ifalde straf for skattesvig, se afsnit 3.7.2.2.

Der er ikke feltlåste oplysninger i det oplysningsskema, som selskaber skal udfylde, og selskaber har således stadig den fulde oplysningspligt og ansvaret for, at de afgivne oplysninger er korrekte.

Bestemmelsen i *stk. 2* svarer til den gældende skattekontrollovs § 1, stk. 1, 2. pkt., med de ændringer, som overflytningen af indberetningsbestemmelserne til skatteindberetningsloven giver anledning til.

Efter den gældende regel skal de arter af formue, der omfattes af §§ 8 B, 8 F, 8 H, 8 P, 8 Q, 10, 10 A, eller 10 B, tillige med oplysning om formueværdien af fast ejendom beliggende i udlandet, selvangives, medmindre oplysningen er omfattet af en af de nævnte indberetningspligter.

Det følger af bestemmelsen i stk. 2, at de arter af formue, der omfattes af §§ 9-14 og 17-19 i skatteindberetningsloven, men som er i udlandet, oplyses tillige med formueværdien af fast ejendom beliggende i udlandet.

Det bemærkes, at SKAT i dag ikke anvender oplysninger fra udlandet i større omfang, hvilket navnlig skyldes, at oplysningerne først tilgår SKAT efter dannelsen af årsopgørelsen. I stedet anvender SKAT oplysningerne som kontroloplysninger. De skattepligtige har derfor pligt til selv at give SKAT de pågældende oplysninger om formue i udlandet.

Bestemmelsen i *stk. 3* er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 1, stk. 1, 3. og 4. pkt., med den ændring af selvangivelsesbegrebet, som bestemmelserne giver anledning til.

Det følger af bestemmelsen i stk. 3, at den skattepligtige skal oplyse om underskud og tab, der kun kan modregnes i skattepligtig indkomst fra kilder af samme art, som underskuddet eller tabet vedrører. Et kildeartsbegrænset tab, som ikke oplyses, fortabes til fremførelse, medmindre der kan ske genoptagelse af ansættelsen efter skatteforvaltningslovens §§ 26 og 27.

Bestemmelsen i *stk. 4* er en delvis videreførelse og sammenskrivning af den gældende skattekontrollovs § 1, stk. 2, og stk. 4, 1. pkt. Efter den gældende skattekontrollovs § 1, stk. 2, kan skatteministeren efter indstilling fra Skatterådet bestemme, hvilke oplysninger af betydning for skatteansættelsen eller skatteberegningen selvangivelsen skal indeholde, herunder oplysninger til brug for myndighedernes kontrol af grundlaget for erhvervsdrivendes selvangivelse. Efter den gældende skattekontrollovs § 1, stk. 4, 1. pkt., kan skatteministeren efter indstilling fra Skatterådet bestemme udformningen og udsendelsen af blanketter til brug ved selvangivelsen.

I stk. 4 sammenskrives de nævnte bestemmelser og tilpasses afskaffelsen af selvangivelsesbegrebet og indførelse af oplysningspligten og oplysningsskemaet. Herudover ændres ”myndigheder” til ”told- og skatteforvaltningen”, og ”vedgås” ændres til ”godkendes”.

Det følger af bestemmelsen i stk. 4, at skatteministeren efter indstilling fra Skatterådet bestemmer

- 1) hvilke oplysninger af betydning for skatteansættelsen eller skatteberegningen oplysningsskemaet skal indeholde, herunder oplysninger til brug for SKATs kontrol af grundlaget for erhvervsdrivendes indkomstopgørelse,
- 2) udformningen af blanketter til brug ved afgivelsen af oplysninger som nævnt i denne paragraf, og
- 3) om oplysninger til SKAT om skattepligtig indkomst m.v. skal gives skriftligt og underskrives eller godkendes på anden særlig måde.

Selv om hovedreglen er, at de skattepligtige har pligt til at oplyse SKAT om skattepligtig indkomst m.v. digitalt, er der behov for ovennævnte bestemmelse i nr. 3 af hensyn til de skattepligtige, som er undtaget fra digitaliseringspligten.

### *Til § 3*

Bestemmelsen er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 1, stk. 4, 2. pkt., med den ændring af selvangivelsesbegrebet, som bestemmelsen giver anledning til. Efter den gældende

bestemmelse er skattepligtige, der ikke modtager en selvangivelsesblanket, ikke fritaget for at selvangive.

Det følger af bestemmelsen i § 3, at oplysningspligtige, som ikke modtager en årsopgørelse eller som skal udfylde et oplysningsskema, ikke er fritaget for at give SKAT oplysninger som nævnt i § 2.

Bestemmelsen kan have betydning for det tilfælde, at der bliver rejst tvivl om, hvorvidt den skattepligtige f.eks. har modtaget en årsopgørelse fra SKAT, og den skattepligtige burde have foretaget tilføjelser om skattepligtig indkomst, som SKAT ikke kender til. Tilsvarende gælder, hvis en skattepligtig, som skal udfylde et oplysningsskema, ikke har udfyldt et skema.

#### *Til § 4*

Bestemmelsen i *stk. 1* er delvist en videreførelse og sammenskrivning af bestemmelserne i den gældende skattekontrolløvs § 3, stk. 1, stk. 2, 1. pkt., og stk. 3, og § 1, stk. 7.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 3, stk. 1, kan skatteministeren efter indstilling fra Skatterådet fastsætte regler om, at erhvervsdrivende skal udarbejde et skattemæssigt årsregnskab som grundlag for selvangivelsen, og om det regnskabsmæssige grundlag for dette årsregnskab.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 3, stk. 2, 1. pkt., kan skatteministeren efter indstilling fra Skatterådet fastsætte regler om, at juridiske personer inden selvangivelsesfristens udløb skal indgive et skattemæssigt årsregnskab for den senest afsluttede regnskabsperiode til SKAT. Efter den gældende skattekontrolløvs § 3, stk. 3, kan skatteministeren efter indstilling fra Skatterådet fastsætte regler om opbevaring af det skattemæssige årsregnskab og af regnskabsmateriale, som har betydning for opgørelsen af virksomhedens skattepligtige indkomst. Dette gælder dog ikke regnskabsmateriale omfattet af bogføringslovens § 10, stk. 1-3.

Skatteministeren har udnyttet disse regler ved to bekendtgørelser om krav til det skattemæssige årsregnskab m.v. (mindstekravs bekendtgørelserne). Det drejer sig dels om bekendtgørelse for mindre virksomheder (bekendtgørelse nr. 594 af 12. juni 2006), dels om bekendtgørelse for større virksomheder (bekendtgørelse nr. 593 af 12. juni 2006). I bekendtgørelserne er det navnlig fastsat, at mindre virksomheder ikke skal indgive et skatteregnskab sammen med selvangivelsen, men at derimod i selvangivelsen skal afgive supplerende oplysninger om udvalgte regnskabstal til brug for SKATs kontrol. SKAT kan dog anmode virksomheden om inden en frist på 1 måned at indgive skatteregnskabet eller dele heraf. De virksomheder, som enten bliver bedt om at indsende skatteregnskabet, eller som har pligt til at indgive det sammen med selvangivelsen, kan undlade at sende SKAT de dele af regnskabet (årsrapporten), i det omfang de allerede har sendt det til Erhvervsstyrelsen. I bekendtgørelserne er det også bestemt, at oplysningerne om skatteregnskabet samt de oplysninger, som indgår i grundlaget for dette, skal opbevares i 5 år regnet fra udløbet af regnskabsåret. Det gælder dog ikke detailhandelsvirksomheders kassestrimler og tilsvarende interne bilag, som kun skal opbevares i 1 år fra tidspunktet for underskrivelsen af årsregnskabet.

Bekendtgørelserne er ændret ved henholdsvis bekendtgørelse nr. 992 og bekendtgørelse nr. 993 af 26. august 2015.



Det er tanken, at bemyndigelsesbestemmelsen i § 4, stk. 1, nr. 1, og 2, udnyttes til at videreføre bestemmelserne i de to mindstekravsbekendtgørelser, herunder opbevaringsbestemmelserne.

Efter den gældende skattekontrollovs § 1, stk. 7, kan skatteministeren efter indstilling fra Skatterådet fastsætte nærmere regler om indgivelse af og indholdet i anmodninger, der efter skattelovgivningen skal indgives i tilknytning til selvangivelsen. Reglen blev oprindeligt indført ved lov nr. 462 af 12. juni 2009 (En enkel og effektiv kontrol samt mindre skatteplanlægning). Den blev gennemført samtidig med reglen i ejendomsavancebeskatningslovens § 6, stk. 6, (nu § 6 A, stk. 6), hvorefter skatteministeren kan fastsætte nærmere regler om indgivelse af og indholdet i begæringer om udskydelse af beskatningen ved genanbringelse af avancen i en erhvervsjendom. Denne regel er udnyttet senest ved udstedelse af bekendtgørelse nr. 256 af 20. marts 2012 om hvilke oplysninger der skal indgives til told- og skatteforvaltningen, ved genanbringelse af fortjeneste ved afståelse af fast ejendom. Sigtet med reglen i skattekontrolloven var, at den skulle bruges bredt på alle pligtmæssige anmodninger, der skal indgives i tilknytning til selvangivelsen for et nærmere angivet år. Reglen er endnu ikke udnyttet.

Det er tanken, at bemyndigelsen i bestemmelsen i § 4, stk. 1, nr. 3, udnyttes til at gennemføre regler, der gør det nemmere at kontrollere dispositioner i forbindelse med succession.

Bestemmelsen i *stk. 2* er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 3, stk. 4, med en enkelt justering. Efter denne bestemmelse finder reglerne om daglige bøder og skønsmæssig ansættelse i § 5, stk. 2 og 3, tilsvarende anvendelse, hvis der ikke foreligger et skattemæssigt årsregnskab m.v. efter de regler, som skatteministeren har fastsat efter bestemmelsens stk. 1-3.

Det følger af den videreførte bestemmelse, at bestemmelserne om skønsmæssig ansættelse i § 70 finder tilsvarende anvendelse, hvis der ikke foreligger et skattemæssigt årsregnskab m.v. efter de regler, som skatteministeren har fastsat efter stk. 1, nr. 1 og 2. Den gældende henvisning til bestemmelsen om daglige bøder er ikke gentaget, da det direkte fremgår af forslaget til § 66, stk. 1, at SKAT kan pålægge tvangsbøder i form af daglige bøder med henblik på at fremtvinge indgivelse af et skattemæssigt årsregnskab.

### *Undtagelser fra oplysningspligten*

#### *Til § 5*

Efter den gældende skattekontrollovs § 2 omfatter selvangivelsespligten ikke visse fysiske og juridiske personer og visse indkomster som aktieindkomst og indkomst efter kildeskattelovens §§ 48 E og 48 F.

Forslaget viderefører i store træk undtagelsesbestemmelserne om fysiske og juridiske personer. Bestemmelserne om aktieindkomst, forskerindkomst og indkomst fra elproduktionsvirksomheder i den gældende skattekontrollovs § 2, stk. 1, nr. 6 og 7, og stk. 3, foreslås dog ikke medtaget i loven, jf. de almindelige bemærkninger i afsnit 2.4.4.

Forslaget til ny § 5 indeholder en opregning af, hvilke fysiske personer som ikke er omfattet af oplysningspligten i § 7.

Det følger af bestemmelsen i *stk. 1, nr. 1*, at oplysningspligten ikke omfatter børn, der ikke er fyldt 15 år ved indkomstårets begyndelse, medmindre de i indkomståret har haft skattepligtig indkomst. Bestemmelsen svarer til den gældende skattekontrollovs § 2, stk. 1, nr. 1, bortset fra, at der til bestemmelsen er føjet en henvisning til kildeskattelovens § 5. Efter kildeskattelovens § 5 ansættes børn som hovedregel selvstændigt i skat. Børn skal derfor som hovedregel beskattes af deres indtægter. Det gælder uanset deres alder og uanset, om de er hjemmeboende eller ej. Afgørende for, om en indtægt eller ydelse skal beskattes hos forældrene eller hos barnet, er, hvem af parterne der har et retligt krav på ydelsen. Det bemærkes, at med virkning den 1. januar 2013 skal et barn under 16 år ikke betale skat af løn modtaget som betaling for arbejde, der er udført for en privat hvervgiver i eller i tilknytning til dennes private hjem, jf. ligningslovens § 7 Å, stk. 2.

Bestemmelsen i *stk. 1, nr. 2*, er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 2, stk. 1, nr. 2. Dog er der tilføjet en henvisning til stk. 2.

Det følger af bestemmelsen, at oplysningspligten ikke omfatter nedenstående fire grupper af begrænset skattepligtige, som nævnt i kildeskattelovens § 2, medmindre personerne er omfattet af forslagets § 5, stk. 2, jf. bemærkningerne nedenfor til denne bestemmelse.

Det gælder for det første personer, der alene er skattepligtige efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3. Det drejer sig om personer, som erhverver indkomst i form af vederlag for personligt arbejde i forbindelse med at være stillet til rådighed for at udføre arbejde her i landet.

Det gælder for det andet personer, der alene er skattepligtige efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 6. Det drejer sig med visse undtagelser om personer, som erhverver udbytter omfattet af ligningslovens § 16 A, stk. 1 og 2, eller erhverver afståelsessummer omfattet af ligningslovens § 16 B.

Det gælder for det tredje personer, der alene er skattepligtige efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 8. Det drejer sig om personer, som erhverver royalti hidrørende fra kilder her i landet.

Det gælder for det fjerde visse personer, der alene er omfattet af kildeskattelovens § 2, stk. 2. Det drejer sig om personer, som erhverver indkomst i form af vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold udført om bord på skib eller fly med hjemsted her i landet eller for arbejde udført i tilknytning hertil. Forslaget forudsætter, at den pågældende alene beskattes efter sømandsbeskatningslovens § 9, stk. 1. Efter denne bestemmelse gælder, at for visse begrænset skattepligtige personer, som erhverver lønindkomst ved arbejde udført om bord på dansk skib, beregnes skatten som 30 pct. af bruttoindkomsten.

Bestemmelsen i *stk. 2* er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 2, stk. 2.

Det følger af bestemmelsen, at bestemmelsen i stk. 1, nr. 2, ikke gælder i en række nærmere beskrevne situationer.

Det gælder således ikke, hvis den skattepligtige har modtaget visse udbytter, i hvilke der ikke er indeholdt udbytteskat, medmindre udbyttet m.v. modtages af et selskab, der er hjemmehørende i udlandet, og udbyttet ikke er omfattet af skattepligten. Det drejer sig om udbytter omfattet af ligningslovens § 16 A, stk. 1 og 2, eller afståelsessummer omfattet af ligningslovens § 16 B. Udbytteskatten skal således være indeholdt efter kildeskattelovens § 65, medmindre udbyttet m.v. er omfattet af kildeskattelovens § 65, stk. 5, om selskaber hjemmehørende i udlandet.

Fritagelsen gælder desuden ikke for en skattepligtig, som er omfattet af kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3, og som har valgt at få indkomsten i form af vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold udført her i landet beskattet efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1.

### *Til § 6*

Som nævnt ovenfor i bemærkningerne til § 5 undtager den gældende skattekontrollovs § 2 såvel visse fysiske og juridiske personer som visse indkomster fra selvangivelsespligten.

Forslaget til § 6 indeholder en opregning af, hvilke juridiske personer som ikke er omfattet af oplysningspligten i § 2.

Bestemmelsen i *stk. 1, nr. 1*, er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 2, stk. 1, nr. 8.

Det følger af den videreførte bestemmelse, at dødsboer, der efter dødsboskattelovens § 6 er fritaget for at betale indkomstskat, ikke er omfattet af oplysningspligten i § 2.

Bestemmelsen i *stk. 1, nr. 2*, er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 2, stk. 1, nr. 3.

Det følger af bestemmelsen, at selskaber og foreninger m.v., der alene er begrænset skattepligtige efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, d, e eller g, ikke er omfattet af oplysningspligten. Fritagelsen modificeres i stk. 2, jf. bemærkningerne hertil nedenfor.

De selskaber, der er omfattet af selskabsskattelovens § 2 stk. 1, litra c, d, e eller g, er følgende selskaber og foreninger med hjemsted i udlandet:

Det er for det første selskaber m.v., som oppebærer udbytte omfattet af ligningslovens § 16 A, stk. 1 og 2, bortset fra udbytte fra visse investeringsinstitutter med minimumsbeskatning omfattet af ligningslovens § 16 C.

Det er for det andet selskaber m.v., som oppebærer renter fra kilder her i landet vedrørende gæld, som et selskab eller en forening m.v. omfattet af selskabsskattelovens § 1 eller § 2, stk. 1, litra a, har til juridiske personer som nævnt i skattekontrollovens afsnit om transfer pricing (kontrolleret gæld).

Det er for det tredje selskaber m.v., som oppebærer indkomst her fra landet, der i medfør af kildeskattelovens § 43, stk. 2, litra h, skulle henregnes til A-indkomst, hvis den udbetaltes til en person.

Det er for det fjerde selskaber m.v., som oppebærer royalty hidrørende fra kilder her i landet, jf. kildeskattelovens § 65 C, stk. 4.

Bestemmelsen i *stk. 1, nr. 3*, er indholdsmæssigt en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 2, stk. 1, nr. 4. Begreberne ”indtægt, fortjeneste eller tab” i den gældende bestemmelse er i forslaget erstattet af udtrykket ”skattepligtig indkomst”. Ændringen er rent redaktionel.

Det følger af bestemmelsen, at foreninger m.v. som nævnt i selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6, ikke er omfattet af oplysningspligten i § 2, hvis foreningen m.v. ikke har skattepligtig indkomst som nævnt i selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6.

Efter selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6, påhviler skattepligten - ud over de foreninger m.v. som i øvrigt er opregnet i selskabsskattelovens § 1 - visse andre foreninger, korporationer, stiftelser, legater og selvejende institutioner, for så vidt foreningen m.v. ikke er omfattet af fondsbeskatningsloven. Skattepligten omfatter alene indtægt ved erhvervmæssig virksomhed samt fortjeneste eller tab ved afhændelse, afståelse eller opgivelse af formuegoder, der har eller har haft tilknytning til den erhvervmæssige virksomhed.

Bestemmelsen i *stk. 1, nr. 4*, er en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 2, stk. 1, nr. 5.

Det følger af bestemmelsen, at foreninger m.v. som nævnt i selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6, ikke er oplysningspligtige, hvis foreningen m.v. som følge af fradragsretten efter § 3, stk. 2 og 3, i selskabsskatteloven ikke har indkomst til beskatning. Det er dog en betingelse, at foreningens formål udelukkende er almenevelgørende eller på anden måde almennyttigt.

Efter selskabsskattelovens § 3, stk. 2, kan de foreninger m.v., som er nævnt i § 1, stk. 1, nr. 6, ved indkomstopgørelsen fradrage udlodninger til fyldestgørelse af vedtægtsmæssige formål, der kan anses for almenevelgørende eller på anden måde almennyttige. Efter bestemmelsens stk. 3 gælder, at henlæggelser, som foreninger m.v. foretager til sikring af eller til senere anvendelse til almenevelgørende eller på anden måde almennyttige formål, sidestilles i henlæggelsesåret med udlodninger som nævnt i stk. 2.

Bestemmelsen i *stk. 2* er en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 2, stk. 2, med de ændringer, opdelingen af bestemmelsen i fysiske og juridiske personer giver anledning til.

Det følger af bestemmelsen, at fritagelserne som nævnt i forslaget til § 6, stk. 1, nr. 2, ikke gælder, hvis den skattepligtige har modtaget udbytte omfattet af ligningslovens § 16 A, stk. 1 og 2, eller afståelsessummer omfattet af ligningslovens § 16 B, i hvilke der ikke er indeholdt udbytteskat efter kildeskattelovens § 65, medmindre udbyttet m.v. er omfattet af kildeskattelovens § 65, stk. 5.

Der henvises i øvrigt til bemærkningerne ovenfor til § 5, stk. 2.

Reglerne om opgørelse af sluskskatten (årsopgørelse), overskydende skat og restskat fremgår af kildeskattelovens §§ 60-62 A. Det fremgår imidlertid ikke af disse bestemmelser, hvornår årsopgørelsen udsendes.

I forhold til skattepligtige med enkle økonomiske forhold dannes årsopgørelsen normalt i starten af marts efter indkomstårets udløb, hvor der normalt også vil være digital adgang til opgørelsen på SKATs hjemmeside. For skattepligtige, som er fritaget for tilslutning til Offentlig Digital Post, udsendes årsopgørelsen normalt i starten af april måned.

En årsopgørelse kan imidlertid også blive dannet og udsendt efter oplysningsfristens udløb i tilfælde af, at ansættelsen for indkomståret genoptages og ændres.

Det er på den baggrund fundet hensigtsmæssigt at præcisere, at den årsopgørelse, som skattepligtige med enkle økonomiske forhold har pligt til at forholde sig til inden udløbet af oplysningsfristen, er den opgørelse for det afsluttede indkomstår, der udsendes *forud* for oplysningsfristens udløb.

Det følger af det foreslåede *stk. 1* at skattepligtige, som er omfattet af de regler, der fastsættes af skatteministeren efter § 7, stk. 3, modtager en opgørelse af den skattepligtige indkomst og ejendomsværdi for det afsluttede indkomstår (årsopgørelse) fra SKAT forud for oplysningsfristens udløb.

Bestemmelsen i *stk. 2* er stort set en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 1, stk. 6, med de ændringer, som afskaffelsen af selvangivelsesbegrebet giver anledning til.

Det følger af bestemmelsen, at er en skattepligtig som nævnt i *stk. 1* samlevende med en ægtefælle, der skal udfylde et oplysningsskema, modtager denne forud for oplysningsfristens udløb alene oplysninger om indberettede tal til brug for årsopgørelsen (servicemeddelelse). Årsopgørelsen udarbejdes, når begge ægtefæller har givet SKAT oplysninger om deres skattepligtige indkomst m.v. som nævnt i § 2.

Bestemmelsen i *stk. 3* svarer indholdsmæssigt til den gældende skattekontrolløvs § 1, stk. 5. Efter denne regel gælder, at skatteministeren fastsætter regler om, at visse selvangivelsespligtige, herunder selvangivelsespligtige, som ifølge lovgivningen forudsættes at indgive en selvangivelse, modtager en årsopgørelse i stedet for en selvangivelse.

Det følger af det foreslåede *stk. 3*, at skatteministeren fastsætter nærmere regler om,  
1) hvilke skattepligtige, der modtager en årsopgørelse uden at skulle udfylde et oplysningsskema, og  
2) at visse skattepligtige, som ifølge lovgivningen forudsættes at indgive et udfyldt oplysningsskema, kan modtage en årsopgørelse uden at skulle udfylde et oplysningsskema.

Bemyndigelsen efter den gældende skattekontrolløvs § 1, stk. 5, er i dag udnyttet ved bekendtgørelse nr. 535 af 22. maj 2013 som ændret ved bekendtgørelse nr. 373 af 8. april 2015 om fysiske personers modtagelse af en årsopgørelse i stedet for en selvangivelse.

Selv om forslaget til bestemmelsens nr. 1 er formuleret anderledes end den gældende regel, er der ikke tilsigtet nogen ændring i bemyndigelsens anvendelsesområde.

#### *Til § 8*

Bestemmelsen svarer stort set til den gældende skattekontrollovs § 4, stk. 1, nr. 2. Efter den gældende regel gælder selvangivelsesfristen 1. maj ikke, hvis den selvangivelsespligtige senest den 1. maj i året efter indkomståret skriftligt meddeler SKAT, at den pågældende det år ikke ønsker at være omfattet af de regler, som skatteministeren har fastsat i medfør af § 1, stk. 5, om personer, som modtager en årsopgørelse.

Det følger af bestemmelsen i § 8, at en skattepligtig, som er omfattet af § 7, stk. 1, senest den 1. maj i året efter indkomståret kan meddele SKAT, at den pågældende for dette indkomstår ønsker at udfylde et oplysningsskema.

Der stilles intet krav om, at meddelelsen skal tilgå SKAT skriftligt. En telefonisk meddelelse fra den pågældende skattepligtige til SKAT er således tilstrækkelig.

Bestemmelsen kan få betydning, hvis den skattepligtige f.eks. ikke har fået forskudsansat sig med udenlandsk indkomst eller ikke inden udløbet af indkomståret har fået sig registreret med erhvervsvirksomhed.

#### *Skattepligtige, som skal udfylde et oplysningsskema*

#### *Til § 9*

Bestemmelsen er ny og skal ses som en pendant til § 7.

Det følger af forslaget, at skattepligtige, som ikke er omfattet af § 7, stk. 1 og 2, skal indgive et udfyldt oplysningsskema til brug for opgørelsen af den skattepligtige indkomst og ejendomsværdi m.v. for det afsluttede indkomstår. Det skal ske til SKAT inden oplysningsfristens udløb. SKAT udarbejder på baggrund af de afgivne oplysninger i oplysningsskemaet en årsopgørelse til den skattepligtige.

Bestemmelsen omfatter som hovedregel både fysiske og juridiske personer. Dog undtager bestemmelsen med henvisningen til § 7, stk. 1 og 2, fysiske personer med enkle økonomiske forhold og visse mindre, selvstændigt erhvervsdrivende uden moms- og lønsumsafgift. Disse vil - ligesom efter gældende ret - modtage en årsopgørelse.

#### *Oplysningsfrister*

#### *Til § 10*

Bestemmelsen går ud på at videreføre dele af den gældende skattekontrollovs § 4, stk. 1, med en ændret formulering som følge af udskillelsen af den gældende nr. 2 til en selvstændig bestemmelse i forslagets § 8.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 4, stk. 1, skal fysiske personer, herunder selvangivelsespligtige, som er samlevende med en ægtefælle, som modtager en selvangivelse, selvangive senest den 1. juli i året efter indkomstårets udløb. Efter reglen skal fysiske personer, der alene modtager en årsopgørelse, dog selvangive senest den 1. maj, medmindre en af følgende betingelser er opfyldt:

- 1) Den selvangivelsespligtige eller dennes ægtefælle modtager en årsopgørelse og forudsættes ifølge lovgivningen at indgive en selvangivelse, jf. de regler, som skatteministeren har fastsat herom i medfør af § 1, stk. 5.
- 2) Den selvangivelsespligtige meddeler skriftligt senest den 1. maj i året efter indkomståret SKAT, at den pågældende det år ikke ønsker at være omfattet af de regler, som skatteministeren har fastsat i medfør af § 1, stk. 5, om personer, som modtager en årsopgørelse.

Det følger af bestemmelsen i § 10, at fysiske personer, der modtager en årsopgørelse efter § 7, stk. 1, skal give SKAT oplysninger som nævnt i § 2, senest den 1. maj. Fristen er dog den 1. juli, hvis én af følgende betingelser er opfyldt:

- 1) Den skattepligtige eller dennes ægtefælle modtager en årsopgørelse, men forudsættes ifølge lovgivningen at udfylde et oplysningsskema, jf. § 7, stk. 3, nr. 2.
- 2) Den skattepligtige giver SKAT meddelelse som nævnt i § 8.

#### *Til § 11*

Bestemmelsen går ud på at videreføre dele af den gældende skattekontrolløvs § 4, stk. 1, med en ændret formulering.

Bestemmelsen angår oplysningsfristen for fysiske personer, som skal udfylde et oplysningsskema. Sådanne personer er efter den gældende skattekontrollov omfattet af § 4, stk. 1, og de har selvangivelsesfrist den 1. juli i året efter indkomstårets udløb. Tilsvarende gælder personer på årsopgørelsesordningen, hvis samlevende ægtefælle skal indgive en selvangivelse.

Det følger af den videreførte bestemmelse, at fysiske personer, som er omfattet af § 9, samt skattepligtige, som er omfattet af § 7, men som er samlevende med en ægtefælle, som skal udfylde et oplysningsskema, skal give oplysninger som nævnt i § 2 senest den 1. juli i året efter indkomstårets udløb.

#### *Til § 12*

Bestemmelsen viderefører med to enkelte justeringer, jf. nedenfor, den gældende skattekontrolløvs § 4, stk. 2.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 4, stk. 2, skal juridiske personer selvangive senest 6 måneder efter indkomstårets udløb. Af reglen fremgår det desuden, at udløber indkomståret i perioden den 1. februar til den 31. marts, skal der selvangives senest den 1. august samme år.

Efter bestemmelsen i § 12 skal juridiske personer, bortset fra dødsboer omfattet af dødsboskatteoven, give SKAT oplysninger som nævnt i § 2 senest 6 måneder efter indkomstårets

udløb. Udløber indkomståret i perioden den 1. februar til og med den 31. marts, skal oplysningerne gives senest den 1. september samme år.

Bestemmelsen indeholder for det første den præcisering, at dødsboer omfattet af dødsboskatteloven ikke er omfattet af skattekontrollovens oplysningsfrist. Det skyldes, at dødsboskatteloven indeholder særlige frister for boernes indgivelse af indkomstoplysninger til SKAT.

For det andet foreslås det, at der gives de selskaber, hvis indkomstår udløber den 1. februar til den 31. marts, en frist på yderligere en måned til at indgive oplysningsskemaet til SKAT.

#### *Til § 13*

Bestemmelsen går ud på at ændre fristen for at give SKAT oplysninger om indkomst m.v. rettidigt fra søndag til den følgende mandag kl. 9.00. Udløber oplysningsfristen for de skattepligtige således en fredag, lørdag eller søndag, anses oplysningerne for rettidigt givet, hvis de modtages af SKAT senest den følgende mandag kl. 9.00.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 4, stk. 3, kan der - hvis selvangivelsesfristen udløber en fredag eller lørdag - selvangives rettidigt den følgende søndag.

#### *Til § 14*

Bestemmelsen i *stk. 1* er en omskrivning af den gældende skattekontrolløvs § 4, stk. 4, hvorefter SKAT efter anmodning fra en konkret skattepligtig kan give den skattepligtige henstand med selvangivelsesfristen, hvis særlige omstændigheder taler herfor.

Det følger af bestemmelsen i *stk. 1*, at SKAT efter den skattepligtiges anmodning kan forlænge oplysningsfristen for denne, hvis særlige forhold taler herfor.

Der er tale om en sproglig ændring. Udtrykkene ”forlænge” og ”forhold” er et mere dækkende udtryk end henholdsvis ”henstand” og ”omstændigheder”. Der er i øvrigt ikke tilsigtet ændringer i den måde, bestemmelsen administreres på.

Efter praksis er det for så vidt angår fysiske, skattepligtige personer kun personer, som skal indgive en egentlig selvangivelse for at modtage en årsopgørelse, som SKAT forudsætningsvis giver henstand med selvangivelsesfristen til. På tilsvarende vis forudsættes bestemmelsen alene anvendt i forhold til personer, som skal indgive et oplysningsskema.

”De særlige omstændigheder”, der efter den gældende bestemmelse kan begrunde henstand med selvangivelsesfristen, afgrænses og fortolkes på samme måde som bestemmelsen i den gældende skattekontrolløvs § 5, stk. 1, 6. pkt., om fritagelse for skattetillæg, ”hvis særlige omstændigheder taler herfor”. Forarbejderne til de gældende bestemmelser forudsætter, at bestemmelserne administreres restriktivt.

På den baggrund vil det alene være den skattepligtiges akutte, dokumenterede sygdom, som kan begrunde henstand/fritagelse, eller at nødvendige oplysninger ikke kan fremskaffes til tiden, uden at



dette kan tilregnes den skattepligtige. Det kan således ikke være tredjemands, f.eks. revisors travlhed eller uhensigtsmæssige arbejdstilrettelæggelse, der kan være grundlag for henstand/fritagelse. Dog kan f.eks. akut dokumenteret sygdom hos revisor på et tidspunkt, hvor den selvangivelsespligtige har været ude af stand til at finde en anden revisor inden fristens udløb, efter omstændighederne begrunde henstand/fritagelse.

Hvis den selvangivelsespligtige har fået henstand med selvangivelsesfristen, men den selvangivelsespligtige ikke overholder henstandsfristen, skal der beregnes skattetillæg fra henstandsfristens udløb. Dette vil også gælde efter lovforslaget.

Forslaget i *stk. 2* er nyt.

Det følger af det foreslåede *stk. 2*, at skatteministeren eller den, som ministeren bemyndiger dertil, i særlige tilfælde kan forlænge oplysningsfristen i §§ 10-13.

Baggrunden for forslaget er, at der ved større driftsforstyrrelser eller systemnedbrud kan være nødvendigt generelt at forlænge fristen for de skattepligtige. SKAT har i sådanne tilfælde i praksis meddelt en kortere fristforlængelse ud fra en force majeure-betragtning. Det findes hensigtsmæssigt at lovfæste en mulighed for generelt at kunne forlænge oplysningsfristen i særlige tilfælde.

Det foreslås, at denne mulighed overlades til skatteministeren eller den, ministeren bemyndiger hertil.

Det er tanken, at bemyndigelsen udnyttes til at give SKATs direktør bemyndigelse til ved større driftsforstyrrelser eller nedbrud i SKATs systemer, der medfører, at skattepligtige ikke har mulighed for at overholde den lovpligtige oplysningsfrist, at kunne forlænge oplysningsfristen, til systemerne igen er i stand til at modtage oplysninger. Det forudsættes, at forlængelsen ikke påfører staten væsentlige udgifter i forbindelse med dannelsen af årsopgørelserne, og at SKAT på sin hjemmeside eller på anden hensigtsmæssig måde giver de skattepligtige meddelelse om den udskudte oplysningsfrist.

#### *Låsning af felter i årsopgørelsen eller oplysningsskemaet (feltlåsning)*

#### *Til § 15*

Bestemmelsen i *stk. 1* er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 1 A med de ændringer, som overflytningen af indberetningsbestemmelserne til skatteindberetningsloven giver anledning til.

Efter den gældende skattekontrollovs § 1 A, *stk. 1*, kan skatteministeren fastsætte regler om, at nærmere angivne skattepligtige ikke kan ændre oplysninger om visse indkomster og fradrag, som indberetningspligtige efter denne lov har indberettet til SKAT.

Det følger af den videreførte bestemmelse, at skatteministeren kan fastsætte regler om, at nærmere angivne skattepligtige ikke kan ændre oplysninger om visse indkomster og fradrag, som indberetningspligtige efter skatteindberetningsloven har indberettet til SKAT.

Bemyndigelsen i den gældende skattekontrolløvs § 1 A, stk. 1, er udnyttet senest ved bekendtgørelse nr. 685 af 20. juni 2014 om begrænsning i adgangen for visse skattepligtige til at ændre oplysninger om indkomster og fradrag i selvangivelsen og årsopgørelsen, som ændret ved bekendtgørelse nr. 372 af 8. april 2015. Bekendtgørelserne er nærmere omtalt ovenfor under pkt. 3.1.1.2.

Det er tanken, at bemyndigelsen i § 15, stk. 1, udnyttes til at videreføre bestemmelserne i ovennævnte bekendtgørelser.

Forslaget i *stk. 2* er nyt. Forslaget har til formål på en enkel og nem måde at give den skattepligtige mulighed for inden oplysningsfristens udløb at gøre SKAT opmærksom på, at den skattepligtige ikke er enig i beløbet i et låst felt og give den skattepligtige mulighed for at opnå henstand med betaling af en eventuel restskat ifølge årsopgørelsen, så længe den skattepligtiges henvendelse er under behandling i SKAT.

Det følger af bestemmelsen, at har den skattepligtige indvending imod en oplysning i årsopgørelsen omfattet af de regler, som ministeren har fastsat efter stk. 1, og har SKAT ikke inden oplysningsfristens udløb taget stilling til indvendingerne, anses SKATs fortsatte behandling af sagen efter udløbet af oplysningsfristen som en behandling af en anmodning fra den skattepligtige om genoptagelse af ansættelsen efter skatteforvaltningslovens § 26, stk. 2. Skatteforvaltningslovens § 51 om henstand ved klage finder tilsvarende anvendelse.

Det er nærmere tanken, at SKAT i TastSelv etablerer en mailfunktion. Den skattepligtige kan her oplyse SKAT om, at den skattepligtige mener, at en feltlåst oplysning er forkert, og den skattepligtige kan angive det beløb, som efter dennes opfattelse er det rigtige og vedlægge dokumentation, som underbygger den skattepligtiges opfattelse.

Ved afsendelse af mailen til SKAT modtager den skattepligtige en kvittering for modtagelsen af indsigelsen, og for det tilfælde, at der ikke er fulgt dokumentation med indsigelsen, opfordres den skattepligtige samtidig til at indsende dokumentation, som gør det muligt for SKAT at behandle indsigelsen uden selv på et eventuelt senere tidspunkt at skulle indhente dokumentation fra den skattepligtige. Derved vil indsigelsen kunne behandles hurtigere.

I vejledningen til mailfunktionen vil det bl.a. fremgå, at SKAT eventuelt kan have behov for at anmode den skattepligtige om yderligere dokumentation og tage kontakt til den indberetningspligtige, hvorfor der kan gå nogen tid, før behandlingen er afsluttet. For det tilfælde, at behandlingen ikke er tilendebragt ved oplysningsfristens udløb, oplyses, at den skattepligtige kan ansøge SKAT om henstand med betaling af en eventuel restskat, og at reglerne i skatteforvaltningslovens § 51 i den forbindelse finder tilsvarende anvendelse.

Forslaget svarer til den praksis, som allerede er gældende i dag, når SKAT ikke når at få taget stilling til en indsigelse inden selvangivelsesfristens udløb.

Skatteforvaltningslovens § 51 går ud på, at SKAT efter ansøgning kan give henstand med betaling af den del af en skat, som en klage over opgørelsen vedrører. Det er en betingelse for henstand, at

det beløb, der søges henstand for, opkræves særskilt. Der gives ikke henstand med beløb, der overføres som tilsvarende for et efterfølgende år (indregnet restskat). Henstand kan gøres betinget af sikkerhedsstillelse for henstandsbeløbet, hvis det skønnes, at meddelelse af henstand vil indebære, at muligheden for senere at inddrive kravet forringes.

For de skattepligtige, som er undtaget fra kravet om at give oplysningerne om skattepligtig indkomst m.v. til SKAT digitalt, vil SKAT i vejledningen til årsopgørelse og oplysningsskemaet gøre opmærksom på muligheden for, at de på anden måde kan kontakte SKAT med indsigelse om, at en oplysning i et låst felt er forkert, og på muligheden for efter ansøgning at opnå henstand med betaling af en eventuel restskat, hvis ikke SKAT har fået behandlet indsigelsen inden oplysningsfristens udløb.

## *Kapitel 2 - Særlige oplysningspligter om pensionsordninger, gaver og skattearrangementer*

### *Pensionsordninger i udlandet*

#### *Til § 16*

Bestemmelsen i *stk. 1* er en sammenskrivning af den gældende skattekontrollovs § 11 C, stk. 1, 1. pkt., med § 11 C, stk. 3, 1. pkt. Der er ikke herved tilsigtet indholdsmæssige ændringer af reglerne.

Det følger af den sammenskrevne bestemmelse, at en forsikringstager m.v. skal afgive en erklæring til SKAT ved oprettelse af en pensionsordning omfattet af pensionsbeskatningslovens afsnit II A og anden livs- og pensionsforsikring hos forsikringsselskaber m.v. i udlandet ved udløbet af perioden som nævnt i pensionsbeskatningslovens § 15 D, stk. 1, eller ved indtræden af fuld skattepligt her til landet senest 1 år efter indtræden af fuld skattepligt, men dog inden udløbet af oplysningsfristen for det indkomstår, hvor den fulde skattepligt indtræder, jf. dog stk. 2 og 3. Erklæringen skal indeholde de oplysninger, som er nævnt i skattekontrollovens § 17.

I den gældende skattekontrollovs § 11 C, stk. 1, 1. pkt., er det fastsat, at ved besiddelse af pensionsordninger omfattet af pensionsbeskatningslovens afsnit II A og anden livs- og pensionsforsikring hos forsikringsselskaber m.v. i udlandet skal forsikringstageren m.v. opfylde betingelserne i stk. 3-7, jf. stk. 2.

I den gældende skattekontrollovs § 11 C, stk. 3, 1. pkt., er det fastsat, at ved oprettelse af en ordning som nævnt i stk. 1, 1. pkt., ved udløbet af perioden som nævnt i pensionsbeskatningslovens § 15 D, stk. 1, eller senest 1 år efter indtræden af fuld skattepligt her til landet, men dog inden udløbet af selvangivelsesfristen for det indkomstår, hvor den fulde skattepligt indtræder, skal ejeren afgive en erklæring til SKAT med en række nærmere oplysninger om ordningen.

Grunden til, at erklæringen skal afgives inden oplysningsfristen er, at når skattepligten indtræder i løbet af et kalenderår, vil oplysningsfristen for den skattepligtiges første indkomstår kunne indtræde inden 1-årsdagen efter skattepligtens indtræden.

Da den skattepligtige skal oplyse SKAT om pensionsordningens afkast inden udløbet af

oplysningsfristen, er det nødvendigt, at såvel erklæringen efter § 17 som oplysningerne i § 18 for det første indkomstår indgives til SKAT, inden oplysningsfristen for det første indkomstår udløber.

Bestemmelsen i *stk. 2* er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 11 C, stk. 1, 2. og 3. pkt.

Bestemmelsen fastsætter, at erklæringspligten efter stk. 1 dog ikke gælder pensionsordninger godkendt efter pensionsbeskatningslovens §§ 15 C eller 15 D samt begravelsesforsikringer og lignende, der er baseret på, at afkastet stedse er negativt, og at et års indbetalinger anvendes til samme års udbetalinger. Stk. 1 og 1. pkt. finder tilsvarende anvendelse på den, der efter ejerens død i henhold til bestemmelserne i policen m.v. er berettiget til udbetaling af forsikringen.

Bestemmelsen i *stk. 3* er med en sproglig ændring en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 11 C, stk. 2, 1. pkt.

Bestemmelsen indebærer, at stk. 1 kun finder anvendelse for fysiske eller juridiske personer, der er fuldt skattepligtige her til landet.

#### *Til § 17*

Bestemmelsen i *stk. 1* er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 11 C, stk. 3, sidste led. Dog foreslås udtrykket ”dispositionen”, om hvilken der skal gives oplysninger efter den gældende bestemmelse, erstattet af udtrykket ”pensionsordningen m.v.” Der er ikke tilsigtet nogen indholdsmæssig ændring herved.

Bestemmelsen i stk. 1 indebærer, at for ordninger som nævnt i § 16, stk. 1, skal ejeren afgive en erklæring til SKAT om pensionsordningen m.v. med oplysning om de forhold, som er nævnt i bestemmelsens nr. 1-5.

Bestemmelsen i *stk. 1, nr. 1*, er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 11 C, stk. 3, nr. 1.

Bestemmelsen fastsætter, at ejeren skal give oplysning om sit navn, adresse og personnummer (cpr-nummer). Har ejeren ikke cpr-nummer, men virksomhedsnummer (cvr-nummer), oplyses dette. Har ejeren heller ikke cvr-nummer, men stamnummer som erhvervsdrivende (SE-nummer), oplyses dette. Har ejeren hverken cpr-nummer, cvr-nummer eller SE-nummer, oplyses fødselsdatoen, når ejeren er en fysisk person. Tilsvarende skal oplysning gives om eventuelt andre forsikrede eller begunstigede efter policen.

Bestemmelsen i *stk. 1, nr. 2*, er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 11 C, stk. 3, nr. 2.

Det følger af bestemmelsen, at ejeren skal give oplysning om navn og adresse på selskabet.

Bestemmelsen i *stk. 1, nr. 3*, er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 11 C, stk. 3, nr. 3.

Bestemmelsen indebærer, at ejeren skal give oplysninger til identifikation af pensionsordningen, herunder oplysning om ordningens art samt policens litra og nummer eller lignende identifikation og om ejeren er eneejer eller ejer af en andel af ordningen.

Bestemmelsen i *stk. 1, nr. 4*, er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 11 C, stk. 3, nr. 4.

Det følger af bestemmelsen, at ejeren skal give oplysninger om størrelsen af de aftalte præmier eller bidrag, pensionsydelsen, indbetalingsperiodens længde og udbetalingstidspunktet.

Bestemmelsen i *stk. 1, nr. 5*, er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 11 C, stk. 3, nr. 5.

Bestemmelsen indebærer, at ejeren skal give oplysninger om tidspunktet for oprettelse af ordningen eller indtræden af fuld skattepligt her til landet.

Oplysninger om tidspunktet for oprettelse af ordningen efter nr. 5 gælder også tidspunktet for erhvervelse af allerede eksisterende pensionsordninger eller en andel heraf.

Bestemmelsen i *stk. 2* er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 11 C, stk. 9.

Det følger af bestemmelsen, at skatteministeren kan fastsætte nærmere regler om erklæringen efter stk. 1.

Bemyndigelsen i *stk. 2* tænkes i sammenhæng med bemyndigelsesbestemmelsen i § 18, stk. 2, udnyttet således, at der kan fastsætte regler om erklæringen efter § 17, stk. 1, og afgivelse af oplysninger efter § 18, stk. 1, elektronisk efter SKATs nærmere anvisning. Den erklærings- eller oplysningspligtige samt den, der indberetter, kan i stedet vælge at foretage indberetningen på særlige blanketter, der kan rekvireres hos SKAT.

#### *Til § 18*

Bestemmelsen i *stk. 1* er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 11 C, stk. 4.

Bestemmelsen indebærer, at den erklæring, der er nævnt i § 17, skal være vedlagt en række dokumenter som nævnt i nr. 1 og 2, når den oprettede ordning ikke omfattes af pensionsbeskatningslovens § 53 A, stk. 4, og ordningen ikke er oprettet under omstændigheder som nævnt i pensionsbeskatningslovens § 53 B, stk. 2.

Bestemmelsen i *stk. 1, nr. 1*, er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 11 C, stk. 4, nr. 1.

Det følger af bestemmelsen, at der skal medfølge en fuldmagt fra forsikringstageren m.v. til SKAT til indseende i ordningen i det udenlandske selskab.

Bestemmelsen i *stk. 1, nr. 2*, er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 11 C, stk. 4, nr.

2 med en enkelt redaktionel ændring.

Efter bestemmelsen skal der endvidere medfølge en evt. erklæring fra det udenlandske selskab, hvori det påtager sig hvert år af egen drift senest den 31. januar til SKAT at sende oplysninger som nævnt i litra a-e vedrørende ordningen det foregående kalenderår.

Bestemmelsen i *stk. 1, nr. 2, litra a*, er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 11 C, stk. 5, nr. 1.

Det følger af bestemmelsen, at en eventuel erklæring skal indeholde oplysninger, der er nævnt i § 17, stk. 1, nr. 1 og 2, samt identifikation af ordningen.

Bestemmelsen i *stk. 1, nr. 2, litra b*, er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 11 C, stk. 5, nr. 2.

Det følger af bestemmelsen, at en eventuel erklæring skal indeholde oplysninger om ordningens indestående ved indkomstårets udgang.

Bestemmelsen i *stk. 1, nr. 2, litra c*, er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 11 C, stk. 5, nr. 3.

Det følger af bestemmelsen, at en eventuel erklæring skal indeholde oplysninger om årets udbetalinger fra ordningen.

Bestemmelsen i *stk. 1, nr. 2, litra d*, er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 11 C, stk. 5, nr. 4.

Det følger af bestemmelsen, at en eventuel erklæring skal indeholde oplysninger om årets afkast af ordningen opgjort efter pensionsafkastbeskatningslovens §§ 3-5, medmindre selskabet i stedet sender oplysning om årets skattepligtige afkast opgjort som forskellen mellem på den ene side forsikringens kapitalværdi ved årets udgang med tillæg af udbetalinger i årets løb og på den anden side forsikringens kapitalværdi ved årets begyndelse med tillæg af indbetalinger i årets løb, i hvilket tilfælde selskabet i stedet for oplysning om ordningens indestående ved indkomstårets udgang, jf. litra b, sender oplysning om kapitalværdien af ordningen ved indkomstårets udgang. Efter pensionsafkastbeskatningslovens § 4, stk. 1, 1. pkt., skal dog alene medregnes forskellen mellem værdien af forsikringens depot ved indkomstårets udgang korrigeret efter pensionsafkastbeskatningslovens § 4, stk. 3, og værdien af forsikringens depot ved indkomstårets begyndelse korrigeret efter pensionsafkastbeskatningslovens § 4, stk. 4.

Bestemmelsen i *stk. 1, nr. 2, litra e*, er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 11 C, stk. 5, nr. 5.

Det følger af bestemmelsen, at en eventuel erklæring skal indeholde oplysning om ordningens ophør eller overdragelse med angivelse af tidspunktet for dette.

Bestemmelsen i *stk. 2* er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 11 C, stk. 9.

Efter bestemmelsen kan skatteministeren fastsætte nærmere regler om erklæringer efter stk. 1. Bemyndigelsen i stk. 2 tænkes i sammenhæng med bemyndigelsesbestemmelsen i § 17, stk. 2, udnyttet således, at der kan fastsætte regler om erklæringer efter § 17, stk. 1, og oplysninger efter § 18, stk. 1, elektronisk efter SKATs nærmere anvisning. Den erklærings- eller oplysningspligtige samt den, der indberetter, kan i stedet vælge at foretage indberetningen på særlige blanketter, der kan rekvireres hos SKAT.

#### *Til § 19*

Bestemmelsen er en omskrivning af den gældende skattekontrollovs § 11 C, stk. 5, 1. pkt., med den ændring, som ændringen af selvangivelsesbegrebet giver anledning til.

Efter reglen i skattekontrollovs § 11 C, stk. 5, gælder, at medmindre ejeren inden udløbet af kalenderåret har indsendt en erklæring efter stk. 4, nr. 2, eller stk. 6 til SKAT, som dækker det pågældende kalenderår, skal ejeren inden udløbet af selvangivelsesfristen sende en række nærmere opregnede oplysninger til SKAT om ordningen det forudgående kalenderår, når ordningen er oprettet i et udenlandsk selskab.

Det følger af den omskrevne bestemmelse, at medmindre ejeren inden udløbet af kalenderåret har indsendt en erklæring efter § 18, stk. 1, nr. 2, til SKAT, som dækker det pågældende kalenderår, skal ejeren inden udløbet af oplysningsfristen oplyse SKAT om oplysningerne nævnt i § 18, stk. 1, nr. 2, for det forudgående kalenderår, når ordningen er oprettet i et udenlandsk selskab.

#### *Til § 20*

Bestemmelsen er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 11 C, stk. 7.

I den videreførte bestemmelse fastslås det, at indsender det udenlandske selskab ikke indberetning til SKAT rettidigt og med de krævede oplysninger, kan SKAT pålægge den eller dem, der råder over ordningen i forhold til selskabet, at opsiges ordningen, medmindre ejeren har indsendt oplysningerne inden udløbet af oplysningsfristen.

#### *Til § 21*

Bestemmelsen er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 11 C, stk. 8.

Det følger af bestemmelsen, at §§ 16-20 finder tilsvarende anvendelse for pensionsordninger i udenlandske pensionskasser og pensionsfonde og hos andre, der udbetaler pensioner.

#### *Placering af pensionsmidler i særlige opsparingsordninger og deponering*

#### *Til § 22*

Efter den gældende skattekontrollovs § 11 E stilles der krav om, at en pensionsopparer, der anbringer opsparing i en rate- eller kapitalpensionsordning eller en aldersopsparing i et

kommanditselskab eller kommanditaktieselskab, skal afgive dokumentation for ejerskabet til andelen af kommanditselskabet m.v. til pengeinstituttet. Dokumentationen for ejerskabet skal udarbejdes af det pågældende kommanditselskab m.v. Der stilles ikke krav om den måde, som disse oplysninger skal afgives på. Dokumentationen kan således afgives ved, at pensionsoppareren fysisk afleverer et dokument eller lignende i pengeinstituttet, men kan også ske ved elektronisk overførsel til pengeinstituttet.

Formålet med bestemmelsen i *stk. 1* er dels hensynet til pengeinstitutterne, idet dokumentationen kan tjene som bevis på, at pensionsoppareren ejer en del af kommanditselskabet m.v., dels hensynet til at sikre korrekt beskatning efter pensionsafkastbeskatningsloven. Bestemmelsen skal således ses i sammenhæng med Finanstilsynets bekendtgørelse nr. 1056 af 7. september 2015 om visse skattebegunstigende opsparingsformer i pengeinstitutter, hvoraf det fremgår, at pengeinstituttet skal sende en meddelelse til kommanditselskabet m.v. om, at alle fremtidige betalinger skal ske til pensionsdepotet, samt at pensionsoppareren ikke kan disponere over andelene.

Ved nyaffattelsen af pensionsafkastbeskatningsloven i 2010 blev der ved en fejl ikke foretaget en konsekvensændring af henvisningerne til pensionsafkastbeskatningsloven i skattekontrollovens § 11 E. Det foreslås, at henvisningerne i bestemmelsen ændres, så bestemmelsen får samme indhold som ved indførelsen af bestemmelsen ved lov nr. 1181 af 12. december 2005 (Forenklet skatteopgørelse ved investeringer gennem skattetransparente juridiske personer, placering af rate- og kapitalpensioner i kommanditselskaber m.m.).

Bestemmelsen foreslås herudover udvidet til også at omfatte anbringelse af aldersopsparing i et kommanditselskab eller kommanditaktieselskab. Denne del af forslaget er en konsekvensrettelse som følge af indførelsen af aldersopsparing ved lov nr. 922 af 18. september 2012 (Afskaffelse af fradragsret m.v. for indbetalinger til kapitalpension) og den samtidig hermed indførte adgang til at placere aldersopsparing i et kommanditselskab m.v.

Angående *stk. 2* indeholder den gældende skattekontrollovs § 11 B med visse undtagelser en generel deponeringspligt for danske og udenlandske værdipapirer, der ikke er registreret i en værdipapircentral her i landet, og som er ejet af fysiske og juridiske personer, der er skattepligtige her til landet af de nævnte værdipapirer.

Som det fremgår af de almindelige bemærkninger afsnit 2.4.4. videreføres skattekontrollovens § 11 B om indberetning til SKAT af størrelsen af indeståender, renter m.v. af værdipapirer deponeret i udenlandske pengeinstitutter ikke i den nye skattekontrolllov. Der er imidlertid fortsat behov for at opretholde deponeringspligten for værdipapirer, som midler på særskilte depoter på opsparingsordninger i pengeinstitutter er anbragt i, med henblik på at sikre beskatningen af pensionsordningen efter pensionsbeskatningsloven og pensionsafkastbeskatningsloven. Disse regler foreslås fastsat i lovforslagets § 22. Ved et særskilt depot forstås, at pensionsoppareren selv har placeret de opsparede midler i værdipapirer.

Det foreslås i *stk. 2*, at værdipapirer, som særskilte depoter i en pensionsordning omfattet af pensionsbeskatningsloven er anbragt i, og som ikke er registreret i en værdipapircentral, skal deponeres i et pengeinstitut. For så vidt angår deponering i udlandet, kan deponeringen også ske hos



udstederen af værdipapiret.

Det gældende krav om, at deponeringen gælder værdipapirer, der ikke er registreret i en værdipapircentral her i landet, foreslås ændret. Det foreslås at begrænse kravet om deponering til kun at gælde for værdipapirer, der ikke er registret i en værdipapircentral, hvad enten værdipapircentralen er her i landet eller i udlandet. En registrering af et værdipapir i en værdipapircentral her i landet eller i udlandet giver således samme sikkerhed for beskatningen efter pensionsafkastbeskatningsloven og pensionsbeskatningsloven som en deponering.

Den foreslåede bestemmelse vil i praksis alene omfatte unoterede aktier, som særskilte depoter i opsparingsordninger i pengeinstitutordninger kan anbringes i efter pensionsbeskatningslovens § 12 for så vidt angår pensionsordninger i andre EU/EØS land og efter Finanstilsynets såkaldte puljebekendtgørelse (bekendtgørelse nr. 1056 af 7. september 2015 om visse skattebegunstigende opsparingsformer i pengeinstitutter) for så vidt angår pensionsordninger i danske pengeinstitutter.

Stk. 2 er en videreførelse af skattekontrollovens § 11 B, stk. 1, 1. pkt., og skattekontrollovens § 11 B, stk. 3, 1. pkt., idet kravet om deponering dog alene videreføres for værdipapirer, som midler i særskilte depoter tilknyttet en pensionsordning omfattet af pensionsbeskatningsloven er anbragt i, og kravet om deponering ved registrering i en værdipapircentral i udlandet heller ikke videreføres.

Det foreslås i *stk. 3* at videreføre betingelsen om, at deponeringspligten i stk. 1 kun skal opfyldes af fysiske personer, der er skattepligtige af udbetalinger fra pensionsordningen eller af afkastet efter pensionsbeskatningsloven eller pensionsafkastbeskatningsloven.

For så vidt angår henvisningen til skattepligt af afkast efter pensionsbeskatningsloven eller pensionsafkastbeskatningsloven, bemærkes, at afkastet af pensionsordninger omfattet af pensionsbeskatningslovens afsnit I ”Pensionsordninger m.v., hvor bidrag eller præmier er skattefrie, samt aldersopsparing og aldersforsikring” beskattes efter pensionsafkastbeskatningsloven, mens afkastet af pensionsordninger omfattet af pensionsbeskatningslovens afsnit II A ”Indkomstskattepligtige pensionsordninger, forsikringer m.v.” beskattes efter regler i pensionsbeskatningsloven.

Med bestemmelsen sikres det således, at der fortsat gælder en deponeringspligt for unoterede aktier som midler i særskilte depoter tilknyttet pensionsordninger, er anbragt i, når udbetalingerne fra en pensionsordning er skattepligtige, eller afkastet af pensionsordningen beskattes efter enten pensionsbeskatningsloven eller pensionsafkastbeskatningsloven gælder.

De gældende regler i skattekontrollovens § 11 B, stk. 4-9, der for deponering i pengeinstitutter i udlandet omhandler pligten til at afgive erklæring til SKAT med nærmere oplysninger til identifikation videreføres ikke.

Erklæringspligter i skattekontrollovens § 11 B, stk. 4-9, vedrørende pensionsordninger omfattet af pensionsbeskatningslovens afsnit I i pengeinstitutter er fastsat i forslaget til skatteindberetningslovens § 11. Erklæringspligter vedrørende pensionsordninger omfattet af pensionsbeskatningslovens afsnit II A fremgår af forslaget til skattekontrollovens §§ 16-21. Der

henvises til bemærkningerne til disse bestemmelser.

*Gaver over et grundbeløb på 58.700 kr. (2010-niveau) til ikke fuldt skattepligtige i udlandet*

*Til § 23*

Bestemmelsen er indholdsmæssigt en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 11 D, 1. pkt., idet gavebeløbets størrelse dog er ændret, således at det følger beløbsgrænsen for det afgiftsfri gavebeløb efter boafgiftslovens § 22, ligesom det foreslås, at der ikke skal gives anmeldelse af gaven til SKAT efter bestemmelsen, hvis der allerede er indgivet gaveanmeldelse efter boafgiftslovens § 26.

Det følger af bestemmelsens *stk. 1*, at fysiske og juridiske personer, der er fuldt skattepligtige her til landet, og som yder en gave til en værdi over et grundbeløb på 58.700 kr. (2010-niveau) til en person, der ikke er fuldt skattepligtig her til landet, skal oplyse SKAT om gavemodtagerens identitet, om eventuelt slægtskabsforhold mellem giver og modtager samt om gavens størrelse. Det gælder dog ikke, hvis der er sket gaveanmeldelse til SKAT efter boafgiftslovens § 26, eller gavegiver er fritaget for anmeldelsespligten efter regler fastsat af skatteministeren efter *stk. 4*.

Bestemmelsen i *stk. 2* er en videreførelse af reglen i den gældende skattekontrollovs § 11 D om, hvilke identifikationsoplysninger der skal gives. Det følger således af den gældende regel, at gavegiver skal give en række identifikationsoplysninger i gaveanmeldelsen, som følger af den gældende skattekontrollovs § 11 A, *stk. 4*, nr. 1. Da reglen i § 11 A, *stk. 4*, nr. 1, som der henvises til, ikke er medtaget i dette lovforslag, jf. de almindelige bemærkninger afsnit 2, er det nødvendigt at gengive indholdet af denne regel. Det drejer sig om modtagerens navn, adresse og personnummer (cpr-nummer). Har modtageren ikke cpr-nummer, men virksomhedsnummer (cvr-nummer), oplyses dette. Har modtageren heller ikke cvr-nummer, men stamnummer som erhvervsdrivende (SE-nummer), oplyses dette. Har modtageren hverken cpr-nummer, cvr-nummer eller SE-nummer, oplyses fødselsdatoen, når modtageren er en fysisk person. Det foreslås endvidere, at der også skal oplyses et eventuelt skatteidentifikationsnummer (TIN-nr.) i hjemlandet.

Det følger af *stk. 3*, at grundbeløbet i *stk. 1* reguleres efter personskattelovens § 20. Derved følger beløbet den tilsvarende regulering, som finder sted af det afgiftsfrie gavebeløb efter boafgiftslovens § 22.

Det følger af bestemmelsen i *stk. 4*, som er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 11 D, 2. pkt., at skatteministeren efter omstændighederne kan fritage persongrupper for anmeldelsespligten. Bestemmelsen ses ikke hidtil at være blevet udnyttet, men bemyndigelsen er tænkt anvendt på mellemfolkelige foreninger, der yder humanitær bistand til udlandet.

*Udbyder af skattearrangementer*

*Til § 24*

Bestemmelsen i *stk. 1* er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 10 F, *stk. 1*, med den ændring, at udtrykket ”ved ligningen” udgår. Det skyldes, at udtrykket ikke anvendes i forslaget til

skattekontrollov. Hertil kommer, at udtrykket er overflødig, når der i bestemmelsen tales om en eventuel forhøjelse af den skattepligtiges indkomstskat.

Det følger af stk. 1, at den, der som udbyder eller formidler erhvervsmæssigt har bistået en skattepligtig med anskaffelse af formuegoder eller finansielle instrumenter og hel eller delvis finansiering heraf (skattearrangement), har, når formålet hermed fortrinsvis er at nedbringe eller udskyde skattebyrden, pligt til over for SKAT at dokumentere realiteten i de nævnte dispositioner og af de aktiver og passiver m.v., der indgår heri. Udbyderen eller formidleren hæfter solidarisk med den skattepligtige for den eventuelle forhøjelse af den skattepligtiges indkomstskat, der fremkommer som følge af, at de nævnte dispositioner ikke anerkendes som reelle.

Denne pligt til at dokumentere realiteten i de nævnte dispositioner m.v. omfatter ikke kun en pligt til at fremlægge dokumenter om de aftaler, der indgår i arrangementet, men også en pligt til på anden tilstrækkelig måde at dokumentere, at der er realitet bag aftalerne. F.eks. at der bag en aftale om salg af en afskrivningsberettiget container, der befinder sig i Hong Kong, eksisterer en sådan container, og at containeren kan udskilles entydigt fra andre containere. Eller at f.eks. de værdipapirer, der indgår i arrangementet, reelt eksisterer, og at overdrageren havde ejendomsretten til papirerne. Efter praksis kan SKAT fastsætte rimelige frister for, hvornår en redegørelse for et oplysningspligtigt forhold skal foreligge, hvis ikke den manglende redegørelse skal tillægges bevismæssig skadevirkning for den skattepligtige ved skatteansættelsen. Det foreslås, at SKAT på lignende måde kan fastsætte frister, inden for hvilke udbydere eller formidlere skal dokumentere realiteten bag skattearrangementet, hvis ikke den manglende dokumentation skal tillægges bevismæssig skadevirkning.

Efter forslaget hæfter udbyderen eller formidleren solidarisk med den skattepligtige for den eventuelle forhøjelse af den skattepligtiges indkomstskat, der fremkommer som følge af, at de nævnte dispositioner ikke anerkendes som reelle. SKAT kan således vælge at opkræve hele skatterestancen hos udbyderen eller formidleren, der derefter selv må søge eventuel betaling fra den skattepligtige.

Bestemmelsen i *stk. 2* er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 10 F, stk. 2.

Det følger af den videreførte bestemmelse, at SKAT afgør, om der foreligger et skattearrangement som nævnt i stk. 1, 1. pkt., som kan begrunde en medhæften for udbyder eller formidler.

Afgørelsen af, om der foreligger et skattearrangement, kan træffes af SKAT af egen drift eller efter anmodning fra en udbyder eller en formidler. Afgørelsen kan træffes på ethvert tidspunkt, hvor det fornødne beslutningsgrundlag er til stede, dvs. at det vil kunne forekomme, at afgørelsen træffes forud for tidspunktet, hvor der gennemføres en skatteansættelse.

Udbyderen eller formidleren har partsstatus i denne sag. Tilsvarende må den skattepligtige deltager i skattearrangementet anses for at have partsstatus i overensstemmelse med det skatteretlige partsbegreb, jf. skatteforvaltningslovens § 35 a, stk. 2, hvorefter en klage kan indgives af enhver, der har en væsentlig, direkte og individuel retlig interesse i den afgørelse, der klages over.

Det har ikke opsættende virkning for skatteansættelsen, at der rejses sag om skattearrangementet,

men SKAT kan efter omstændighederne vælge at gennemføre skatteansættelsen med forbehold af, at behandlingen af skattearrangementet er udskudt, indtil sagen om skattearrangementet er afgjort. Det har endvidere ikke opsættende virkning for den solidariske hæftelse, at udbyder eller formidler klager over en afgørelse om, at der foreligger et skattearrangement, der medfører solidarisk hæftelse.

Bestemmelsen i *stk. 3* er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 10 F, stk. 3. Det følger af den videreførte bestemmelse, at tilsidesættes et skattearrangement som nævnt i stk. 1, 1. pkt., kan udbyderen respektive formidleren påklage dette forhold i skatteansættelsen efter de almindelige klageregler i skatteforvaltningsloven. Skatteforvaltningslovens § 51 finder tilsvarende anvendelse over for udbyderen eller formidleren.

Udbyder eller formidler har ikke partsstatus i selve skatteansættelsessagen, men udbyderen eller formidleren er efter bestemmelsen tillagt ret til - på lige fod med den skattepligtige - at påklage den del af skatteansættelsen, der vedrører skattearrangementer efter de almindelige klageregler i skatteforvaltningsloven.

Skatteforvaltningslovens § 51 om henstand med skattebetalingen som følge af en klagesag finder tilsvarende anvendelse over for udbyderen eller formidleren.

### *Kapitel 3 - Særlige oplysningspligter for erhvervsdrivende*

#### *Ejer- og medlemsfortegnelse i selskaber m.v.*

##### *Til § 25*

Bestemmelsen i *stk. 1* er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 3 A, stk. 1. Dog er der i 1. pkt. indsat en henvisning til bestemmelsen i § 28, stk. 1, om, at forpligtelsen ikke gælder, hvis oplysningerne er registreret i Det Offentlige Ejerregister.

Det følger af bestemmelsen i stk. 1, at selskaber m.v. omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2-6, (dvs. alle andre fuldt skattepligtige selskaber end aktie- og anpartsselskaber, som er omfattet af Det Offentlige Ejerregister) skal føre en fortegnelse over samtlige ejere og medlemmer. Nye ejere og nye medlemmer skal senest 2 uger efter henholdsvis ejerskabets og medlemskabets opståen skriftligt underrette selskabet m.v. om deres identitet.

Bestemmelsen i *stk. 2* er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 3 A, stk. 2. Dog er der ligesom i stk. 1 indsat en henvisning til § 28, stk. 1, om, at forpligtelsen ikke gælder, hvis oplysningerne er registreret i Det Offentlige Ejerregister.

Det følger af bestemmelsen i stk. 2, at kommanditselskaber omfattet af § 2, stk. 2, i lov om visse erhvervsdrivende virksomheder skal føre en fortegnelse over alle komplementarer og kommanditister i kommanditselskabet. Sker der udskiftning af deltagere i kommanditselskabet, skal nye deltagere senest 2 uger efter ejerskabets opståen skriftligt underrette selskabet om deres identitet.

Bestemmelsen i *stk. 3* er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 3 A, stk. 4.

Det følger af bestemmelsen i *stk. 3*, at trustees og administratorer af truste og andre lignende retlige arrangementer skal være i besiddelse af identifikationsoplysninger om andre trustees og administratorer og om arrangementets stiftere samt om modtagere og mulige modtagere af uddelinger fra arrangementet. Dette gælder dog ikke mulige modtagere af almenvelgørende eller på anden måde almennyttige uddelinger.

Udtrykkene "trustee" og "administrator" skal forstås bredt. En trustee omfatter således en trust protektor, administrator og enhver anden person (uanset personens titel i forhold til trusten), som – i henhold til trustens stiftelsesdokument m.v. og/eller gældende lov – har ansvaret for distribution og/eller administration af trusten, uanset om denne funktion f.eks. deles med en anden person eller personer, eller er begrænset i sit omfang.

Bestemmelsen finder kun anvendelse, når trustee eller administrator er fuldt skattepligtig her til landet (dvs. bosiddende eller hjemmehørende i Danmark) eller udøver virksomheden fra et fast driftssted i Danmark. Med andre lignende retslige arrangementer menes andre juridiske konstruktioner, hvor en person (juridisk eller fysisk) har fået overdraget aktiver m.v., hvis afkast skal komme en tredjepart til gode. Det kan eksempelvis være treuhands, som er kendt i flere tysktalende lande.

Selskaber, trustees og administratorer vil som oftest som led i deres almindelige virke have ovennævnte oplysninger. Ved at medtage forpligtelserne i skattekontrolløven opnås, at oplysningerne kan blive indberettet til SKAT.

#### *Til § 26*

Bestemmelsen er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 3 A, stk. 5, med de ændringer af paragrafhenviisningerne, som paragrafnumrene giver anledning til.

Det følger af bestemmelsen, at identifikationsoplysningerne efter § 25 skal omfatte fuldt navn, adresse, hjemland og personnummer (cpr-nummer). Har den person, der skal identificeres, ikke cpr-nummer, men virksomhedsnummer (cvr-nummer), oplyses cvr-nummer. Har den pågældende heller ikke cvr-nummer, men stamnummer som erhvervsdrivende (SE-nummer), oplyses dette. For udlændinge uden cpr-nummer, cvr-nummer eller SE-nummer skal oplyses fødselsdatoen, når den pågældende er en fysisk person, og skatteidentifikationsnummeret (TIN-nummer) i bopælslandet, hvis et sådant findes i det pågældende land.

Det er en almindelig erfaring blandt alle lande, der gør brug af TIN-numre, at disse numre er et særdeles effektivt middel til identifikation af landets skattepligtige. Det findes derfor rimeligt at pålægge de indberetningspligtige at indberette dette nummer til SKAT i tilfælde, hvor den pågældende person ikke har noget dansk identifikationsnummer, og et udenlandsk TIN-nummer forefindes.

#### *Til § 27*

Bestemmelsen er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 3 A, stk. 6. Dog er der indsat en henvisning til bestemmelsen i § 28, stk. 1, om, at forpligtelsen ikke gælder, hvis oplysningerne er registreret i Det Offentlige Ejerregister.

Efter bestemmelsen skal oplysningerne som nævnt i §§ 25 og 26 opbevares i mindst 5 år fra udgangen af det indkomstår, oplysningerne vedrører. Dette svarer til det almindelige opbevaringskrav i bogføringsloven.

#### *Til § 28*

Bestemmelsen i *stk. 1, 1. pkt.*, er en videreførelse af skattekontrollovens § 3 A, stk. 8. Dog er det i bestemmelsen præciseret, hvilke selskaber det kan komme på tale, at forpligtelsen ikke skal gælde for.

Det følger af bestemmelsen i stk. 1, 1. pkt., at i det omfang et selskab omfattet af § 25, stk. 1 eller 2, har registreret oplysningerne i Det Offentlige Ejerregister, jf. selskabslovens § 58 sammenholdt med § 15 f i lov om visse erhvervsdrivende virksomheder, skal selskabet efter de nævnte bestemmelser ikke føre en fortegnelse over samtlige ejere og medlemmer.

SKAT vil til brug for sin kontrol kunne hente oplysningerne direkte i Det Offentlige Ejerregister.

Bestemmelsen i *stk. 1, 2. pkt.*, er ny. Efter forslaget skal selskabet føre en fortegnelse over ejere og medlemmer, som besidder under 5 pct. af selskabskapitalen eller råder over mindre end 5 pct. af den samlede stemmевærdi i selskabet. Med bestemmelsen tydeliggøres det, at i det tilfælde, hvor ejernes besiddelse af kapitalposter m.v. ligger under denne grænse, og oplysningerne derfor ikke registreres i Det Offentlige Ejerregister, har selskabet pligt til at føre en fortegnelse over disse medlemmer.

Bestemmelsen i *stk. 2*, er indholdsmæssigt en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 3 A, stk. 7. Dog er henvisningen til selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1, udgået, da selskaber omfattet af denne bestemmelse i selskabsskatteloven i dag er omfattet af Det Offentlige Ejerregister.

Det følger af bestemmelsen i stk. 2, at selskaber omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2, sammen med oplysningsskemaet skal give identifikationsoplysninger som nævnt i § 26 om dem, der i indkomståret har besiddet mindst 5 pct. af selskabskapitalen eller har rådet over mindst 5 pct. af den samlede stemmевærdi i selskabet. Bestemmelsen af, om der har været rådet over mindst 5 pct. af den samlede stemmевærdi, afgøres på baggrund af reglerne i selskabslovgivningen.

Selskaber omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2, kan være selskaber, som er indregistreret i udlandet, men på grund af forskellige tilknytningsmomenter til Danmark er undergivet dansk beskatning. Det kan også være selskaber, som er hjemmehørende her i landet, hvis ledelsen har sæde her i landet - uanset hvor selskabet er indregistreret, jf. selskabsskattelovens § 1, stk. 6. For disse selskabers vedkommende kan SKATs behov for indsigt i ejerkredsen være lige så væsentlig som for dansk indregistrerede selskaber.

*Til § 29*

Bestemmelsen i *stk. 1* er en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 3 C, stk. 1, med den ændring, at ”opgørelse af arbejdsmarkedsbidrag” er udgået, da arbejdsmarkedsbidraget i dag må betragtes som en indkomstskat.

Det følger af den videreførte bestemmelse, at den regnskabsføring, der skal lægges til grund for en skattemæssig opgørelse, kan foretages i fremmed valuta efter reglerne i bogføringsloven og årsregnskabsloven.

At skattemæssige opgørelser kan foretages på grundlag af regnskabsføring i fremmed valuta efter reglerne i bogførings- og årsregnskabsloven indebærer en accept af, at den anvendelse af standardkurser, der tillades efter bogførings- og årsregnskabsloven, med deraf følgende unøjagtigheder i registreringerne, kan lægges til grund for skattemæssige opgørelser. Denne regnskabsføring kan således ske i danske kroner, euro eller i en relevant fremmed valuta. Begrebet »det skattemæssige årsregnskab« forstås som det regnskab, der viser den skattepligtiges skattemæssige resultat med tilhørende specifikationer og opgørelser. Dette kan for selskabers vedkommende være årsrapporten med de nødvendige skattemæssige korrektioner. Af § 3 i mindstekravsbekendtgørelse nr. 593 af 12. juni 2006 for større virksomheder og af § 7 i mindstekravsbekendtgørelse nr. 594 af 12. juni 2006 for mindre virksomheder fremgår det, at det skattemæssige årsregnskab skal være udarbejdet efter skattemæssige principper eller skal indeholde skattemæssige korrektioner (konvertering) og specifikationer til regnskabet.

I modsætning til begrebet »det skattemæssige årsregnskab« er begreberne årsrapport, dvs. det regnskab som skal udarbejdes efter årsregnskabsloven, eller tilsvarende driftsøkonomiske regnskab i disse bemærkninger samlet betegnet med udtrykket ”regnskab”.

Det skattemæssige årsregnskab udarbejdes sædvanligvis med udgangspunkt i regnskabet med de skattemæssige korrektioner, der følger af, at de skattemæssige principper og de regnskabsmæssige principper for opgørelsen af indkomsten ikke i alle tilfælde er de samme. Selve indkomstopgørelsen består af indtægtsposter og fradragposter, herunder kapitalgevinster og -tab, der samlet udgør årets skattegrundlag, hvoraf der opkræves de for det relevante skattesubjekt gældende skatter.

Bestemmelsen i *stk. 2* er videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 3 C, stk. 2.

Bestemmelsen i *stk. 2* indebærer, at pligtmæssige meddelelser til SKAT skal foretages i dansk mønt, og at skatteministeren kan fastsætte særlige regler for omregning mellem et regnskab i fremmed valuta og pligtmæssige oplysninger i dansk mønt.

De pligtmæssige oplysninger, der skal gives til SKAT, skal gives i dansk mønt. Det har sammenhæng med, at SKATs IT-systemer ikke kan håndtere angivelser i fremmed valuta. Det kan eksempelvis være periodiske meddelelser til SKAT som f.eks. oplysningsskemaet, lønoplysninger om indeholdt A-skat eller arbejdsmarkedsbidrag, men det kan også være afgivelse af kontroloplysninger efter anmodning om regnskabsmæssige forhold. Afgives pligtmæssige oplysninger i anden mønt end dansk, anses oplysningerne for ikke at være afgivet.

De pligtmæssige oplysninger, som SKAT modtager om en skattepligtig, hidrører ofte fra mange kilder. Endvidere bruges pligtmæssige oplysninger ofte til en skattemæssig fastlæggelse af mellemværender mellem forskellige skattepligtige. Sådanne krav til umiddelbar sammenlignelighed gør, at omregningen i en række tilfælde skal ske efter mere nuancerede regler end anvisningerne i bogførings- og årsregnskabsloven. Derfor kan der være behov for administrativt at kunne fastsætte særlige regler for omregning af oplysninger fra et regnskab i fremmed valuta til pligtmæssige oplysninger i dansk mønt.

Efter bestemmelsen kan skatteministeren derfor fastsætte regler for omregning af oplysninger fra et regnskab i fremmed valuta til pligtmæssige oplysninger i dansk mønt. Derimod kan bemyndigelsen ikke anvendes til at fastsætte regler for regnskabsføring i fremmed valuta.

Forsætlig eller groft uagtsom undladelse af at efterkomme de regler, som skatteministeren har fastsat, straffes med bøde, jf. § 74, stk. 1, nr. 2. Den gældende bestemmelse er udnyttet i § 3, stk. 5, i bekendtgørelse nr. 890 af 10. juli 2015 om indberetningspligter m.v. efter skattekontrolloven. Herefter skal indberetningen til SKAT foretages i danske kroner. Omregningen til danske kroner foretages efter dagskursen på retserhvervelsestidspunktet.

#### *Til § 30*

Bestemmelsen er med enkelte justeringer en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 3 C, stk. 3. Justeringerne går ud på dels at gøre det muligt for nystiftede selskaber at kunne anvende reglerne om regnskabsføring i fremmed valuta allerede fra stiftelsen, dels at præcisere, at bestemmelsen kun omfatter virksomheder, som efter § 3 i mindstekravsbekendtgørelsen for større virksomheder eller § 6 i mindstekravsbekendtgørelsen for mindre virksomheder har pligt til at indgive et skattemæssigt årsregnskab til SKAT.

Det følger af bestemmelsen i *stk. 1*, at uanset § 29, stk. 1, og bestemmelser udstedt efter § 29, stk. 2, 2. pkt., kan skattepligtige som nævnt i § 32, stk. 1, og som skal indgive et skattemæssigt årsregnskab til SKAT, udarbejde årsregnskabet i én fremmed valuta og omregne resultatet til dansk mønt, jf. § 32. Opgørelser m.v. af betydning for skatteansættelsen foretages i den valgte fremmede valuta inden omregningen af resultatet til dansk mønt. Det er en betingelse, at den skattepligtige inden begyndelsen af det første indkomstår, for hvilket der vælges en anden valuta end dansk mønt, har indgivet meddelelse til SKAT om, hvilken valuta der ønskes anvendt, og om, hvilken centralbanks kurs der ønskes anvendt ved omregningen af resultatet. Tilsvarende kan nystiftede selskaber i forbindelse med stiftelsen af selskabet give SKAT meddelelse om, hvilken valuta m.v., der ønskes anvendt. Bestemmelsen kan navnlig få betydning for nystiftede datterselskaber af udenlandske koncerner. SKAT kan i særlige tilfælde dispensere fra fristen i 3. og 4. pkt.

Efter bestemmelsen har en virksomhed, som skal indgive et skattemæssigt årsregnskab, således mulighed for at udarbejde det skattemæssige årsregnskab i én fremmed valuta og omregne resultatet til dansk mønt. Virksomheder, der bogfører i en fremmed valuta, og som vælger at omregne det skattemæssige årsregnskab til dansk mønt ved ”engangsomregning”, skal som hovedregel ikke efter skatteretlige regler registrere kursen på tidspunktet for hver enkelt transaktion, for så vidt angår den valgte valuta.



Dermed fraviges hovedprincippet i skattekontrollovens § 29, stk. 1, der henviser til reglerne i bogførings- og årsregnskabsloven, hvorefter en bogføring i fremmed valuta skal tilrettelægges således, at hver enkelt transaktion skal kunne omregnes til dansk mønt efter kursen på transaktionstidspunktet.

Den skattepligtige kan imidlertid alene vælge, at det skattemæssige årsregnskab udarbejdes i én fremmed valuta. Hvis den skattepligtige derfor har indtægter hidrørende fra flere virksomheder, der aflægges regnskab i forskellige fremmede valutaer, må den skattepligtige vælge én af disse valutaer som skatteregnskabsvaluta. For personligt erhvervsdrivende m.v. gælder dog særlige regler, jf. §§ 35-37.

Opgørelser m.v. af betydning for skatteansættelsen foretages i den valgte fremmede valuta inden omregningen af resultatet til dansk mønt. Dette medfører, at den af virksomheden anmeldte regnskabsvaluta skattemæssigt vil blive betragtet som virksomhedens »nationale« valuta, idet der ikke indgår valutakursændringer på den valgte valuta i opgørelsen af det skattemæssige resultat. Dette får betydning bl.a. i relation til kursgevinstloven, aktieavancebeskatningsloven og ejendomsavancebeskatningsloven. Efter de nævnte love påvirkes gevinsten, fortjenesten, tabet m.v. i avanceopgørelserne samt i øvrige avanceopgørelser, hvori der indgår en omregning af en fremmed valuta til dansk mønt, af valutakursændringer fra anskaffelsestidspunktet til afståelsestidspunktet.

Udgangspunktet efter bestemmelsen er derimod, at valutakursændringer i skatteregnskabsvalutaen ikke påvirker opgørelsen af fortjeneste, gevinst, tab m.v., idet opgørelsen foretages i den valgte fremmede valuta, inden resultatet omregnes til dansk mønt.

Denne ændring af opgørelsen medfører, at en virksomheds valg af valuta i det skattemæssige årsregnskab kan have stor betydning for det skattemæssige resultat, bl.a. fordi de foreslåede bestemmelser indebærer, at virksomheden ikke skal medregne valutakurstab og -gevinst på transaktioner i den valgte skatteregnskabsvaluta.

Det er følgelig nødvendigt at sikre, at der ikke skabes mulighed for at spekulere i valget af valuta. Det er vurderingen, at en anmeldelsesordning er nødvendig for at sikre, at valget af valuta træffes ud fra forretningsmæssige overvejelser og ikke bæres af skattemæssige hensyn, hvilket kunne være særdeles provenubelastende for staten.

Det er derfor en betingelse for at kunne foretage ”engangsomregning”, at den skattepligtige inden begyndelsen af det første indkomstår, for hvilket der vælges en anden valuta end dansk mønt, har indgivet meddelelse til SKAT om, hvilken valuta der ønskes anvendt, samt om hvilken centralbanks kurs der ønskes anvendt ved omregningen af resultatet.

I tilknytning til ovenstående kan SKAT i særlige tilfælde dispensere fra fristen for anmeldelse, således at valg af skatteregnskabsvaluta gyldigt kan træffes efter indkomstårets begyndelse. Bemyndigelsen er primært tænkt anvendt i tilfælde, hvor det efter indkomstårets begyndelse bliver nødvendigt for en virksomhed at overgå til en ny regnskabsvaluta, f.eks. hvis virksomheden i henhold til de af Kommissionen godkendte internationale regnskabsstandarder, IAS/IFRS, har eller får pligt til at overgå til en anden funktionel valuta, i hvilket tilfælde bemyndigelsen ligeledes

undtagelsesvis kan anvendes til at ændre et anmeldt valg af skatteregnskabsvaluta efter indkomstårets begyndelse.

Bemyndigelsen er ligeledes tænkt anvendt i tilfælde, hvor et som udgangspunkt udenlandsk selskab eksempelvis i forbindelse med kontrol bliver anset for et selskab hjemmehørende i Danmark i medfør af selskabsskattelovens § 1, stk. 6. Der findes dog ikke at være grundlag for dispensation fra fristen, hvis anmeldelsen af skift af valuta indgives på et tidspunkt, hvor det skattemæssige resultat kendes, og hvor valutaskiftet indebærer en skattefordel i den periode, der allerede er forløbet, medmindre der er tale om én af ovennævnte to situationer, hvor de faktiske forhold synes mere afgørende for valutaskiftet end en eventuel skattefordel.

Bestemmelsen i *stk. 2* er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 3 C, stk. 4.

Det følger af bestemmelsen i *stk. 2*, at den skattepligtige skal bogføre i den pågældende valuta eller sørge for, at bogføringen indeholder oplysninger, som til enhver tid gør det muligt at omregne til den pågældende valuta. En skattepligtig, der aflægger årsrapport efter International Accounting Standards (IAS) eller International Financial Reporting Standards (IFRS), kan alene vælge at udarbejde et skattemæssigt årsregnskab, som skal indgives til SKAT, i sin funktionelle valuta eller dansk mønt.

Virksomheden skal anvende samme regnskabsvaluta som grundlag for det skattemæssige årsregnskab som for virksomhedens bogføring i øvrigt eller sørge for, at bogføringen indeholder oplysninger, som til enhver tid gør det muligt at omregne til den pågældende valuta.

Virksomheden forudsættes at bogføre i en valuta, som er relevant for virksomheden, og det skattemæssige årsregnskab udarbejdes derfor også i den relevante valuta. Virksomheden kan således ifølge bogføringslovgivningen kun skifte til bogføring i anden mønt i et igangværende regnskabsår, hvis denne anden mønt er blevet relevant. Dette gælder også ved skift til bogføring tilbage til danske kroner.

Hvis virksomheden har anmeldt eller fået dispensation til at anvende en bestemt valuta, forudsættes det, at denne valuta anvendes i virksomhedens bogføring i hele indkomståret, og det forventes således, at hovedreglen bliver, at virksomhederne ligeledes bogfører i den valuta, som er valgt som grundlag for det skattemæssige årsregnskab. Men i de tilfælde, hvor det eventuelt bliver nødvendigt at skifte bogføringsvaluta i løbet af indkomståret, hvilket er muligt ifølge bogføringslovgivningen, skal den skattepligtige blot sørge for, at bogføringen indeholder oplysninger, som til enhver tid gør det muligt at omregne til den pågældende valuta.

En skattepligtig, der aflægger årsrapport efter International Accounting Standards (IAS) eller International Financial Reporting Standards (IFRS), kan alene vælge at udarbejde skattemæssigt årsregnskab i sin funktionelle valuta eller dansk mønt. Virksomheden kan således altid vælge at anvende danske kroner i det skattemæssige årsregnskab, selv om den funktionelle valuta måtte være en fremmed valuta.

Hvis en skattepligtig har udarbejdet det skattemæssige årsregnskab i én funktionel valuta og senere får fastlagt en anden funktionel valuta, skal der anmodes om tilladelse til at ændre valuta, jf.

forslaget til § 31.

### *Til § 31*

Bestemmelsen er med enkelte justeringer en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 3 C, stk. 5. Justeringerne går dels ud på at gøre det muligt for nystiftede selskaber at anvende en anden valuta end dansk mønt ved indkomstopgørelsen for det nystiftede selskabs første indkomstår, dels ud på at præcisere, at bestemmelsen angår det skattemæssige årsregnskab, som skal indgives til SKAT enten efter anmodning fra SKAT, jf. mindstekravsbekendtgørelse nr. 594 af 12. juni 2006 for mindre virksomheder eller ifølge reglerne i mindstekravsbekendtgørelse nr. 593 af 12. juni 2006 for større virksomheder.

Bestemmelsen i § 31 indebærer, at den skattepligtige for et efterfølgende indkomstår kan vælge, at et skattemæssigt årsregnskab, som skal indgives til SKAT, skal udarbejdes i en anden valuta end den, der tidligere er valgt, hvis ændringen er begrundet i virksomhedens eller koncernens forhold.

Bestemmelsen anvendes i tilfælde, hvor den skattepligtige i tidligere indkomstår har anvendt reglerne i §§ 30-37, men for fremtidige indkomstår ønsker at skifte valuta igen. I dette tilfælde skal der gives tilladelse af SKAT. Tilladelse gives, hvis det efter en konkret vurdering skønnes, at valutaskiftet er begrundet i virksomhedens eller koncernens forhold. Dette vil eksempelvis være tilfældet, hvis virksomheden ifølge International Accounting Standards (IAS) eller International Financial Reporting Standards (IFRS) har fået en ny funktionel valuta. Medmindre virksomheden ifølge de internationale regnskabsstandarder har fået en ny funktionel valuta, vil der næppe være tale om, at valutaskiftet er begrundet i virksomheden eller koncernens forhold, hvis anmodningen om skift af valuta indgives på et tidspunkt, hvor det skattemæssige resultat kendes, og hvor valutaskiftet indebærer en skattefordel i den periode, der allerede er forløbet. I dette tilfælde kan der dog meddeles tilladelse til valutakursskift for det efterfølgende indkomstår, hvis ændringen i øvrigt er begrundet i virksomhedens eller koncernens forhold. Tilladelse bør imidlertid kun gives i sjældne tilfælde, da valutaskift komplicerer avanceopgørelserne væsentligt.

Efter bestemmelsen er det endvidere en betingelse, at den skattepligtige inden begyndelsen af det indkomstår, for hvilket der ønskes anvendt en anden valuta end den, der tidligere er valgt, har indgivet meddelelse til SKAT om, hvilken ny valuta der ønskes anvendt, samt om hvilken centralbanks kurs der ønskes anvendt ved omregningen af resultatet, jf. § 32, stk. 2. Tilsvarende foreslås det, at nystiftede selskaber i forbindelse med stiftelsen af selskabet kan give SKAT meddelelse om, hvilken valuta m.v. som ønskes anvendt. Dermed vil nystiftede selskaber for første indkomstår kunne anvende en anden valuta end dansk mønt. Det kan navnlig have betydning for nystiftede datterselskaber af udenlandske koncerner.

SKAT kan dog i særlige tilfælde dispensere fra denne frist. Dette svarer til bestemmelserne i det foreslåede § 30, stk. 1, og baggrunden herfor er den samme, ligesom der bør meddeles dispensation under samme forudsætninger, hvorfor der henvises til bemærkningerne til § 30, stk. 1.

Den skattepligtige skal anmode om tilladelse til at udarbejde skattemæssigt årsregnskab i en ny valuta, uanset at den skattepligtige eventuelt har fået tilladelse til at bogføre i en anden valuta. Dette skyldes, at regnskabsreglerne og skattereglerne varetager forskellige hensyn. På samme vis skal

eksempelvis et selskab anmelde omlægning af indkomståret særskilt til SKAT, jf. selskabsskattelovens § 10, uanset at selskabet eventuelt har fået omlagt regnskabsåret. Dette betyder, at et selskab kan have omlagt sit regnskabsår uden at have omlagt sit indkomstår.

Som nævnt kan tilladelse til at udarbejde det skattemæssige årsregnskab i en anden valuta, end den valuta der hidtil har været lagt til grund, kun gives, hvis det efter en konkret vurdering skønnes, at valutaskiftet er begrundet i virksomhedens eller koncernens forhold, og tilladelse bør kun gives i sjældne tilfælde, da valutaskift komplicerer avanceopgørelserne væsentligt.

### *Til § 32*

Bestemmelsen i *stk. 1* er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 3 C, stk. 6.

Efter bestemmelsen har følgende skattepligtige adgang til omregning som nævnt i § 30, stk. 1:

- 1) Juridiske personer omfattet af selskabsskattelovens § 1 eller § 2, stk. 1, litra a eller b.
- 2) Juridiske personer omfattet af fondsbeskatningslovens § 1.
- 3) Fysiske personer omfattet af kildeskattelovens § 1 eller § 2, stk. 1, nr. 4 eller 5, og dødsboer omfattet af dødsboskatteloven, dog alle alene for så vidt angår opgørelsen af indkomst fra selvstændig erhvervmæssig virksomhed.

Efter bestemmelsen kan muligheden for ”engangsomregning” som udgangspunkt kun anvendes af fuldt skattepligtige her til landet og af begrænset skattepligtige, der udøver erhverv med fast driftssted her i landet eller ejer en her i landet beliggende fast ejendom.

Bestemmelsen kan således anvendes af juridiske personer omfattet af selskabsskattelovens § 1. Selskaber m.v. omfattet af selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a, dvs. selskaber med hjemsted i udlandet med fast driftssted i Danmark, samt selskaber m.v. omfattet af selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra b, dvs. selskaber med hjemsted i udlandet, som i egenskab af ejer, medejer, brugs- eller indtægtsnyder oppebærer indtægt af en her i landet beliggende fast ejendom, kan ligeledes anvende reglerne. Herudover er juridiske personer som nævnt i fondsbeskatningsloven § 1 omfattet. Det forudsættes endvidere, at udenlandske selskaber inddraget under dansk sambeskatning kan anvende reglerne på lige fod med danske selskaber, hvilket indebærer, at samtlige bestemmelser finder anvendelse, herunder eksempelvis også bestemmelsen i denne lovs § 30, stk. 2, hvorefter den skattepligtige skal bogføre i den pågældende valuta eller sørge for, at bogføringen indeholder oplysninger, som til enhver tid gør det muligt at omregne til den pågældende valuta.

For fysiske personer omfattet af kildeskattelovens § 1 indføres et yderligere kriterium, nemlig at disse alene skal være omfattet, hvis personen driver selvstændig erhvervmæssig virksomhed. Samme kriterium gælder for dødsboer omfattet af dødsboskatteloven og for begrænset skattepligtige personer m.v. omfattet af kildeskattelovens § 2, stk. 1, litra d eller e. Det vil således alene være for indkomst hidrørende fra selvstændig erhvervmæssig virksomhed, at det skattemæssige årsregnskab kan udarbejdes i fremmed valuta. Hvis en i udlandet hjemmehørende fysisk person således er begrænset skattepligtig efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, litra a, eksempelvis fordi personen oppebærer en lønindkomst i Danmark, og samme fysiske person driver erhverv med fast driftssted i Danmark og dermed også er begrænset skattepligtig efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, litra d, vil det alene være indkomsten hidrørende fra det faste

driftssted, dvs. den selvstændige erhvervmæssige virksomhed, der kan opgøres efter bestemmelserne om regnskabsføring i fremmed valuta.

Begrebet selvstændig erhvervmæssig virksomhed skal forstås i overensstemmelse med de almindelige skatteretlige principper for fastlæggelsen af, hvorvidt der er tale om erhvervmæssig virksomhed eller ej, jf. bl.a. cirkulære nr. 129 af 4. juli 1994 om personskatteloven, som ændret senest ved cirkulære nr. 14 af 15. januar 1997.

Bestemmelsen i *stk. 2* om omregning af resultatet til dansk mønt er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 3 C, *stk. 7*, med den præcisering, at bestemmelsen angår tilfælde, hvor den skattepligtige skal indgive et skattemæssigt årsregnskab til SKAT.

Det følger af *stk. 2*, at omregningen af resultatet til dansk mønt, jf. § 30, *stk. 1, 1. pkt.*, skal ske til en gennemsnitskurs for indkomståret. Ved omregning af resultatet skal der anvendes en af en centralbank fastsat valutakurs. Valget af, hvilken centralbanks valutakurs der ønskes anvendt ved omregningen af resultatet, skal anmeldes i forbindelse med meddelelsen til SKAT efter § 30, *stk. 1, 3. pkt.*, eller § 31, *2. pkt.*

Ved brug af en gennemsnitskurs kan det forekomme, at der ikke er en officiel gennemsnitskurs for netop den pågældende virksomheds indkomstår. I så fald må gennemsnitskursen udregnes som et gennemsnit af de officielle månedsgennemsnitskurser for hver måned i virksomhedens indkomstår

Den kurs, der anvendes ved ”engangsomregningen”, skal være en officiel valutakurs, dvs. en af en centralbank fastsat valutakurs. Valget af, hvilken centralbanks valutakurs der ønskes anvendt ved omregningen af resultatet, skal anmeldes i forbindelse med meddelelsen til SKAT. Da valget af centralbankkurs kan have stor betydning for det endelige resultat og dermed den endelige skattebetaling, er det nødvendigt at indføre en bestemmelse, hvorefter den skattepligtige skal træffe valget af centralbankkurs i forbindelse med valget af udarbejdelse af skattemæssigt årsregnskab i fremmed valuta, således at SKAT modtager anmeldelse af såvel den valuta, som den skattepligtige ønsker at anvende, som hvilken centralbanks valutakurs der ønskes anvendt ved omregningen af resultatet inden indkomstårets begyndelse.

Det afgørende er således, at valget af centralbankkurs foretages inden indkomstårets begyndelse. Af samme årsag kan den skattepligtige for efterfølgende indkomstår vælge en anden centralbanks valutakurs end den, der er valgt. Det er dog en betingelse herfor, at der er foretaget anmeldelse heraf til SKAT inden indkomstårets begyndelse.

Ved omregning af indkomstårets transaktioner anvendes den efter det foreslåede *stk. 2, 2. pkt.*, valgte centralbanks valutakurser. Hvis denne centralbank ikke offentliggør valutakurser på den valuta, som transaktionen er foretaget i, kan der anvendes en valutakurs fastsat af en anden centralbank. Hovedreglen er således, at indkomstårets transaktioner skal omregnes til valutakurser, der er fastsat af den samme centralbank, som fastsætter valutakursen for omregningen af resultatet. Men det kan i visse situationer være nødvendigt at anvende en anden centralbanks valutakurs. Eksempelvis kan nævnes en dansk virksomhed, som bogfører i amerikanske dollars og udarbejder det skattemæssige årsregnskab i amerikanske dollars, som i årets løb har haft transaktioner i japanske yen, og som har valgt Danmarks Nationalbank som centralbank efter *stk. 2, 2. pkt.*

Transaktionerne i japanske yen skal derfor omregnes til amerikanske dollars til brug for opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Da Danmarks Nationalbank imidlertid ikke fastsætter krydskurser mellem udenlandske valutaer, må virksomheden vælge en anden centralbank, der fastsætter den relevante krydskurs. Det er kursen på transaktionstidspunktet, der skal anvendes.

Udarbejder den skattepligtige skattemæssigt årsregnskab i fremmed valuta, skal den skattepligtige tillige omregne uudnyttede tab omfattet af aktieavancebeskatningslovens §§ 2 og 4, ejendomsavancebeskatningslovens § 6 og kursgevinstlovens §§ 31 og 32 efter 1.-7. pkt. i bestemmelsens stk. 2.

For selskaber omregnes den skattepligtige indkomst i fremmed valuta således til dansk mønt til en gennemsnitskurs for indkomståret. Udviser den skattepligtige indkomst underskud, fremføres underskuddet i danske kroner. Uudnyttede tab omfattet af aktieavancebeskatningslovens §§ 2 og 4, ejendomsavancebeskatningslovens § 6 og kursgevinstlovens §§ 31 og 32, dvs. kildeartsbegrænsede tab, omregnes ligeledes til danske kroner og fremføres i danske kroner til anvendelse i efterfølgende indkomstår.

For fysiske personer m.v. omregnes indkomsten ved selvstændig erhvervmæssig virksomhed ligeledes til en gennemsnitskurs for indkomståret. Også for fysiske personer m.v. vil eventuelle underskud og kildeartsbegrænsede tab blive fremført i danske kroner.

### *Til § 33*

Bestemmelsen er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 3 C, stk. 8, med de sproglige præciseringer, at der henvises til det skattemæssige årsregnskab udarbejdet i overensstemmelse med § 36, stk. 1.

Det følger af bestemmelsen, at overgår en skattepligtig fra at udarbejde et skattemæssigt årsregnskab til SKAT i overensstemmelse med § 29, stk. 1, 1. pkt., til at udarbejde et årsregnskab til SKAT i en ny valuta, skal der foretages en opgørelse i den valgte valuta af samtlige anskaffelsessummer, afskrivningsgrundlag, foretagne afskrivninger og øvrige elementer, som indgår i indkomstopgørelsen. Opgørelsen foretages ved omregning af de hidtidige anskaffelsessummer m.v. med valutakursen pr. skæringstidspunktet for indgangen til det første indkomstår, hvori den nye valuta anvendes.

Efter bestemmelsen skal der ved overgang til udarbejdelse af et skattemæssigt årsregnskab i en ny valuta foretages en opgørelse i den valgte valuta af samtlige anskaffelsessummer, afskrivningsgrundlag, foretagne afskrivninger m.v., som indgår i indkomstopgørelsen. Det skyldes, at valutaomlægningen bl.a. kan påvirke kapitalgevinstbeskatningen af aktiver som eksempelvis fast ejendom, driftsmidler, aktier og obligationer, idet valutakursændringer indgår i opgørelsen af gevinst og tab.

Opgørelsen foretages ved omregning af de hidtidige anskaffelsessummer m.v. til valutakursen pr. skæringstidspunktet for indgangen til det første indkomstår, hvori den nye valuta anvendes. Det er herved forudsat, at de hidtidige anskaffelsessummer m.v. er registreret i virksomhedens skattemæssige regnskabsvaluta, og at anskaffelsessummer m.v. for aktiver og passiver i andre

valutaer således er omregnet til valutakursen på retserhvervelsestidspunktet henholdsvis pligtpådragelsestidspunktet. Den omregning, der skal foretages af anskaffelsessum m.v. ved den første overgang til udarbejdelse af skattemæssigt årsregnskab i fremmed valuta, vil derfor være den i danske kroner registrerede anskaffelsessum m.v., uanset at aktivet oprindeligt er erhvervet i fremmed valuta.

Herudover skal også øvrige elementer, som indgår i indkomstopgørelsen, opgøres på ovennævnte måde, herunder eksempelvis indgangsværdier ved indtræden af skattepligt efter selskabsskattelovens § 4 A.

Det skal sikres, at eventuelle urealiserede avancer eller urealiserede tab fra før, virksomheden førte regnskab i fremmed valuta, fortsat kan henholdsvis beskattes eller fradrages/modregnes. Valutaændringer fra erhvervelsestidspunktet til skæringstidspunktet for indgangen til det første indkomstår, hvori den nye valuta anvendes, skal derfor indgå i omregningen pr. skæringstidspunktet. Nedenstående eksempler illustrerer dette. Der er ét eksempel med aktier i fremmed valuta og ét med gæld i danske kroner, men samme principper gør sig gældende ved andre aktiver, hvor der skal opgøres kapitalgevinster og tab, eksempelvis fordringer og ejendomme.

#### Eksempel 1 – aktier i fremmed valuta – lagerprincippet

Et selskab bogfører og udarbejder regnskab og skattemæssigt årsregnskab i danske kroner.

**År 1:** Selskabet anskaffer den 30. juni år 1 en aktie i et amerikansk selskab. Aktien koster 100 USD, hvor dollarkursen er 6,50 DKK/USD. Det vil sige, at anskaffelsessummen er 650 DKK. Værdien på aktien ultimo år 1 er uændret 100 USD, og kursen er 7,00 DKK/USD.

**År 2:** Selskabet beslutter at overgå til udarbejdelse af det skattemæssige årsregnskab i amerikanske dollars pr. 1. januar år 2. Samtidig ændres regnskabsvalutaen til amerikanske dollar.

Aktiens værdi er på skæringstidspunktet den 1. januar år 2 uændret 100 USD. Dollarkursen pr. skæringstidspunktet er 7,00 DKK/USD.

Selskabet afstår aktien til 200 USD den 30. oktober år 2.

Avanceopgørelsen:

Brug af lagerprincippet bevirker, at valutakurssvingningerne påvirker opgørelsen af gevinst eller tab.

I anskaffelsessåret er selskabet skattepligtig af valutakursændringerne i amerikanske dollars pga. lagerprincippet. Det er ikke tilfældet i afståelsesåret, da der er sket omlægning af skatteregnskabsvalutaen. Ved avanceopgørelsen tages der højde for dette på følgende måde:

Beskatning i år 1 (Skattemæssigt årsregnskab i DKK):

Anskaffelsessum	100 USD til kurs 650	650 DKK
Ultimoværdi	100 USD til kurs 700	<u>700 DKK</u>

Skattepligtig avance		50 DKK
----------------------	--	--------

Beskatning i år 2 (Skattemæssigt årsregnskab i USD):

Primoværdi	100 USD
Afståelsessum	200 USD
Skattepligtig avance	100 USD

Den samlede skattepligtige avancer er således 50 DKK i år 1 og 100 USD i år 2.

### Eksempel 2 - gæld i danske kroner

Ved afdrag på gæld skal der ifølge kursgevinstloven opgøres kursgevinst og -tab i forbindelse med hvert enkelt afdrag, idet afdrag efter loven anses for delindfrielse. Følgende eksempel illustrerer omregningen efter forslaget, for så vidt angår sortstempleet gæld i danske kroner med løbende delindfrielse:

Et selskab udarbejder sit skattemæssige årsregnskab i danske kroner i indkomstår 1 og indkomstår 2. Selskabet påtager sig i indkomstår 1 en gæld på nominelt DKK 1.000.000 til kurs 90, som skal indfries med 250.000 DKK over fire år med første afdrag allerede i indkomstår 1. Der realiseres således et kurstab ved hver delindfrielse. Fra og med indkomstår 3 skifter selskabet skatteregnskabsvaluta til EUR. Kursen pr. skæringstidspunktet er 7 DKK/EUR.

I indkomstår 1 og 2 opgøres kurstabet således, jf. kursgevinstlovens § 26, stk. 4:

Indkomstår 1:

$$((1.000.000 - 900.000) / 1.000.000) \times 250.000 = 25.000 \text{ DKK}$$

Indkomstår 2:

$$((1.000.000 - 900.000) / 1.000.000) \times 250.000 = 25.000 \text{ DKK}$$

Fra og med indkomstår 3 overgår selskabet til udarbejdelse af skattemæssigt årsregnskab i EUR, og ifølge forslaget skal der derfor ske en omregning.

Anskaffelsessummen er herefter 128.571 EUR (900.000 DKK / 7). For at beregne kurstabet skal indfrielsessummen også omregnes. Indfrielsessummen omregnet pr. skæringsdagen er herefter 142.857 EUR (1.000.000 DKK / 7).

Da der allerede er sket to delindfrielse af gælden på hver 250.000 DKK, er restgælden pr. skæringstidspunktet 500.000 DKK. Omregnes restgælden til dollar til kursen pr. skæringsdagen, svarer dette til (500.000 DKK / 7) 71.429 USD. De sidste to afdrag på gælden omregnet til EUR er



således  $71.429 / 2 = 35.714$  USD.

I indkomstår 3 og 4 opgøres kurstabet i EUR herefter således, jf. kursgevinstlovens § 26, stk. 3, sammenholdt med den foreslåede bestemmelse i skattekontrollovens § 30, stk. 1:

Indkomstår 3:

$$((142.857 - 128.571) / 142.857) \times 35.714 = 3.571 \text{ USD}$$

Indkomstår 4:

$$((142.857 - 128.571) / 142.857) \times 35.714 = 3.571 \text{ USD}$$

Denne beregning tager dog ikke højde for, at valutakursen på de to indfrielsestidspunkter i indkomstår 3 og 4 kan være steget eller faldet siden skæringsdagen, og der skal derfor opgøres en valutakursgevinst eller -tab ved afdragene, hvor selskabet jo anvender EUR som sin "nationale" valuta og er skattepligtig af valutakursgevinster og -tab på danske kroner.

Er dollaren eksempelvis steget over for danske kroner til 7,5 DKK/EUR, vil selskabets afdrag på 250.000 DKK svare til et afdrag på 33.333 USD. Den skattepligtige valutakursgevinst er herefter 2.381 EUR (35.714-33.333).

Det fradragsberettigede nettotab er herefter  $3.571 - 2.381 = 1.190$  USD.

Omregningen pr. skæringsdatoen skal foretages af virksomheden i forbindelse med udarbejdelsen af oplysningsskemaet for det indkomstår, hvori virksomheden første gang udarbejder skattemæssigt årsregnskab i en anden valuta end hidtil. Alle omregnede anskaffelsessummer m.v. kan dermed opgøres (og kontrolleres af SKAT) ved udarbejdelsen af første efterfølgende oplysningsskema.

Det er de værdiansættelsesprincipper m.v., der følger af de øvrige regler i skattelovgivningen, som skal anvendes både før og efter omregningen. Bestemmelserne om fremmed valuta ændrer heller ikke på anskaffelsestidspunkter og anskaffelsessummer for aktiver og passiver, og det er således de anskaffelsestidspunkter og anskaffelsessummer, der følger af de øvrige regler i skattelovgivningen, der lægges til grund ved omregningen.

Dette medfører eksempelvis, at hvis aktiverne m.v. skattemæssigt afskrives efter en saldometode, således at anskaffelsessummer m.v. på de underliggende aktiver indgår i en saldoopgørelse, som det eksempelvis er tilfældet med udelukkende erhvervsmæssigt benyttede driftsmidler efter afskrivningslovens § 5, er det alene den afskrivningsberettigede saldo, der skal omregnes til kursen pr. skæringstidspunktet. For aktiver og passiver, hvor gevinst og tab eksempelvis opgøres efter lagerprincippet, vil det ligeledes være ultimoværdien, der skal omregnes til kursen pr. skæringstidspunktet.

#### Eksempel - omregning af driftsmiddelsaldoen pr. skæringstidspunktet

Eksemplet nedenfor illustrerer, hvorledes der ved omregning af driftsmiddelsaldoen pr.

skæringstidspunktet indgår ændringer i valutakurserne fra erhvervelsestidspunktet til skæringstidspunktet:

År 1

Selskabet erhverver sig sine første driftsmidler. På erhvervelsestidspunktet er kursen 7,5/EUR.

Driftsmiddel 1 (D1): 900.000 DKK

Driftsmiddel 2 (D2): 40.000 EUR

Hvis man omregner D2s anskaffelsessum til danske kroner, er det 300.000 DKK (40.000 EUR x 7,5)

Saldoværdi primo: 0 DKK

Saldoværdi efter anskaffelser i år 1: 900.000 DKK + 300.000 DKK (D1 + D2) = 1.200.000 DKK

Afskrivninger: 300.000 DKK

Saldoværdi ultimo: (1.200.000 DKK – 300.000 DKK) 900.000 DKK

År 2

Selskabet beslutter at overgå til at udarbejde skattemæssigt årsregnskab i euro. På skæringstidspunkter er kursen 7,45 DKK/EUR. Saldoværdien ultimo år 1 skal omregnes til euro:

Saldoværdi ultimo år 1: 900.000 DKK / 7,45 = 120.805 EUR

Saldoen primo år 2 er således 120.805 EUR

Saldoværdien primo år 2 består af D1 og D2. D1 udgør  $\frac{3}{4}$  af saldoen og D2 udgør  $\frac{1}{4}$  af saldoen (forholdet mellem de oprindelige anskaffelsessummer på henholdsvis D1 og D2):

D1 (120.805 -  $\frac{3}{4}$ ) = 90.604 EUR

D2 (120.805 -  $\frac{1}{4}$ ) = 30.201 EUR

Som det fremgår af ovenstående eksempel, medfører en omregning af anskaffelsessummen på erhvervelsestidspunktet til DKK, at ændringer i valutakursen fra erhvervelsestidspunktet til skæringstidspunktet indgår i opgørelsen af anskaffelsessummer m.v., selv om omregningen alene foretages i forhold til kursen på skæringstidspunktet. Det er derfor tilstrækkeligt at gennemføre en omregning pr. skæringstidspunktet, når anskaffelsessummen allerede er omregnet til DKK på erhvervelsestidspunktet, hvilket eksempelvis vil være tilfældet for aktiver m.v., der indgår på driftsmiddelsaldoen.

For aktiver og passiver, for hvilke realisationsprincippet anvendes, og som ikke indgår i en saldoopgørelse, er det som udgangspunkt de oprindelige anskaffelsessummer, som omregnes til

kursen pr. skæringstidspunktet. Som nævnt forudsættes de oprindelige anskaffelsessummer m.v. at være registreret i virksomhedens skattemæssige regnskabsvaluta, hvorfor anskaffelsessummer m.v. for aktiver og passiver i andre valutaer således vil være omregnet til valutakursen på retserhvervelsestidspunktet henholdsvis pligtpådragelsestidspunktet.

Der kan efter øvrige regler i skattelovgivningen være mulighed for ved opgørelse af fortjeneste, gevinst, tab m.v. at vælge mellem forskellige anskaffelsessummer for et eller flere aktiver, og det er ikke givet, at den skattepligtige allerede ved overgangen til udarbejdelse af skattemæssigt årsregnskab i fremmed valuta har haft pligt til at foretage dette valg.

Eksempelvis kan en skattepligtig, der ejer aktier, vælge at anvende aktiernes handelsværdi den 19. maj 1993 i stedet for anskaffelsessummen ved opgørelse af fortjeneste eller tab ved en senere afståelse af de pågældende aktier, men aktiernes handelsværdi pr. 19. maj 1993 er muligvis ikke beregnet endnu, da valget først skal træffes ved afståelsen. Den anskaffelsessum, der kan omregnes efter bestemmelsen i § 33, er derfor alene den oprindelige anskaffelsessum. På det senere afståelsestidspunkt, hvor det afklares, hvilken anskaffelsessum der skal lægges til grund ved opgørelsen af fortjeneste, gevinst, tab m.v., kan det dog blive relevant at omregne den valgte anskaffelsessum. Med andre ord skal der foretages omregning pr. skæringstidspunktet af den relevante anskaffelsessum m.v., men kendes denne ikke på omregningstidspunktet, skal der på dette tidspunkt foretages omregning af den oprindelige anskaffelsessum m.v. Viser det sig ved afståelsen, at en anden anskaffelsessum m.v. var relevant, omregnes den relevante anskaffelsessum på afståelsestidspunktet.

#### *Til § 34*

Bestemmelsen er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 3 C, stk. 9.

Det følger af bestemmelsen, at en virksomhedsomdanning, der er omfattet af lov om skattefri virksomhedsomdanning, en ændring af skattemæssig kvalifikation efter selskabsskattelovens §§ 2 A eller 2 C eller en fusion, en spaltning eller en tilførsel af aktiver omfattet af fusionsskatteloven eller selskabsskattelovens § 8 A, kan medføre overgang til en ny valuta. I tilfælde, hvor selskabet overgår til en ny valuta, skal der ske omregning af anskaffelsessummer, afskrivningsgrundlag, foretagne afskrivninger samt øvrige elementer, som indgår i indkomstopgørelsen, jf. § 33, pr. fusionens m.v. vedtagelsestidspunkt.

Efter bestemmelsen skal der ved en skattefri virksomhedsomdanning m.v. ske omregning af de elementer i indkomstopgørelsen, som er nævnt i § 33. Hvis virksomhedsomdannelsen, fusionen, spaltningen eller tilførslen af aktiver m.v. medfører overgang til en ny valuta, skal omregning af de elementer i indkomstopgørelsen, som er nævnt i § 33, ske pr. vedtagelsestidspunktet.

En skattepligtig fusion, jf. selskabsskattelovens § 8 A, en skattefri virksomhedsomdanning, jf. lov om skattefri virksomhedsomdanning samt de skattefri omstruktureringer i fusionsskatteloven (fusion, spaltning og tilførsel af aktiver) kan vedtages med tilbagevirkende kraft, således at virkningstidspunktet indtræder på et tidligere tidspunkt end vedtagelsen. Dermed kan der i den mellemliggende periode være realiseret kursgevinster og -tab, og afståelsen kan være sket til en lavere eller højere kurs end på vedtagelsesdagen. For at imødegå denne problemstilling sker

omregningen efter § 33, 1. pkt., alene for de aktiver og passiver, der er i behold på vedtagelsestidspunktet, mens omregningen for aktiver og passiver, der er afstået i perioden mellem virkningstidspunktet og vedtagelsestidspunktet, sker til valutakursen pr. afståelsestidspunktet.

Omregningen som følge af en eventuel overgang til ny valuta kan illustreres med følgende eksempel:

#### Eksempel - fusion

##### **Selskab A:**

Selskabet udarbejder skattemæssigt årsregnskab i danske kroner.

##### 31. december 2016

Selskabet erhverver nominelt 100.000 USD aktier i et børsnoteret amerikansk selskab (skattepligtige porteføljeaktier). Kursen på USD er 6,00 DKK/USD.

Anskaffelsessummen er således  $(100.000 \times 6) = 600.000$  DKK.

##### 1. august 2017

Selskabet afstår halvdelen af porteføljeaktierne for 50.000 USD. Kursen på USD er 6,30 DKK/USD.

Afståelsessummen er således  $(50.000 \times 6,30) = 315.000$  DKK

##### **Selskab B:**

Selskabet udarbejder skattemæssigt årsregnskab i USD.

#### **Fusion mellem selskab A og selskab B**

##### 30. august 2017

Der vedtages en fusion mellem selskab A og selskab B med tilbagevirkende kraft til den 1. juni 2017. Selskab B er det modtagende selskab.

Kursen pr. fusionens vedtagelsestidspunkt den 30. august 2017 er 6,40 DKK/USD.

Anskaffelsessummen for selskab A's erhvervelse af porteføljeaktier i DKK omregnes til USD til dollarkursen på afståelsestidspunktet (tidspunktet, hvor halvdelen af aktierne blev afstået):

$$600.000 \text{ DKK} / 6,30 \text{ DKK/USD} = 95.238 \text{ USD}$$

Selskab A afstod kun halvdelen af aktierne, hvorfor anskaffelsessummen for halvdelen af aktierne er 47.619 USD  $(95.238 \times 0,5)$ .

Afståelsessummen for halvdelen af aktierne var 50.000 USD.

Den skattepligtige aktieavance er herefter:  $50.000 \text{ USD} - 47.619 \text{ USD} = 2.381 \text{ USD}$ .

Aktier i behold pr. vedtagelsesdatoen den 30. august 2017 omregnes til USD. Kursen er 6,40 DKK/USD (halvdelen af aktierne):

$$600.000 \text{ DKK} / 6,40 = 93.750 \text{ USD} \times 0,5 = 46.875 \text{ USD}$$

Det fortsættende selskab er selskab B. Selskab B's anskaffelsessum på de aktier, der er i behold på fusionens vedtagelsestidspunkt, er således bliver således 46.875 USD.

Selskab B har samtidig realiseret en gevinst på de aktier, der er afstået mellem fusionens virkningstidspunkt og vedtagelsestidspunkt, på 2.381 USD.

#### *Til § 35*

§§ 35-37 indeholder nogle særlige regler for selvstændigt erhvervsdrivende personer og dødsboer.

Bestemmelsen i *stk. 1* er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 3 C, stk. 10.

Det følger af bestemmelsen, at hvis en skattepligtig som nævnt i § 32, stk. 1, nr. 3, deltager i en virksomhed, kan den skattepligtige ved anvendelsen af bestemmelserne i §§ 30-34 behandle virksomheden uafhængigt af sin øvrige erhvervsvirksomhed, hvis

- 1) mindst én af deltagerne hæfter personligt for virksomhedens forpligtelser,
- 2) den skattepligtige ikke har bestemmende indflydelse på virksomheden, og
- 3) virksomheden aflægger regnskab i en fremmed valuta.

Den skattepligtige kan for hver enkelt virksomhed alene vælge, at omregningen m.v. skal ske fra den valuta, som den pågældende virksomhed aflægger regnskab i.

Efter bestemmelsen i nr. 3 kan en skattepligtig således vælge at anvende bestemmelserne i §§ 30-34 for en virksomhed uafhængigt af sin øvrige erhvervsretlige virksomhed, hvis virksomheden opfylder visse nærmere angivne betingelser.

Bestemmelsen kan tænkes anvendt i den situation, hvor en selvstændigt erhvervsdrivende har sine hovedindtægter i danske kroner, men hvor den erhvervsdrivende ligeledes har en indtægt hidrørende fra eksempelvis en interessentskabsandel. Hvis interessentskabet aflægger regnskab i en fremmed valuta, kan den erhvervsdrivende være interesseret i at kunne anvende bestemmelserne i §§ 30-34 på interessentskabsandelen, men den erhvervsdrivende ønsker ikke at udarbejde hele sit skattemæssige årsregnskab i den pågældende valuta, da hovedindtægterne er i danske kroner. På samme vis kan en personligt erhvervsdrivende tænkes at ville anvende bestemmelsen i en situation, hvor hovedindtægterne er i euro, hvorfor den erhvervsdrivende har valgt at udarbejde skattemæssigt årsregnskab i euro, men hvor den erhvervsdrivende ligeledes har en indtægt hidrørende fra eksempelvis en interessentskabsandel. Hvis interessentskabet aflægger regnskab i eksempelvis svenske kroner, kan den erhvervsdrivende være interesseret i at kunne anvende bestemmelserne i §§ 30-34 på interessentskabsandelen, men den erhvervsdrivende ønsker fortsat at udarbejde sit skattemæssige årsregnskab i euro, da hovedindtægterne er i euro.

Det er alene for virksomheder, hvor mindst én af deltagerne hæfter personligt for virksomhedens forpligtelser, som den skattepligtige ikke har bestemmende indflydelse på, og som aflægger regnskab i en fremmed valuta, at bestemmelserne i §§ 30-34 kan anvendes.

Disse betingelser medfører for det første, at bestemmelsen ikke finder anvendelse på ejerandele i aktie- og anpartsselskaber samt andre selskaber, hvor ingen af deltagerne hæfter personligt.

For det andet kan bestemmelsen kun anvendes, hvis den skattepligtige ikke har bestemmende indflydelse på virksomheden. Årsagen til, at bestemmelsen alene kan anvendes på en virksomhed, som den skattepligtige ikke har bestemmende indflydelse på, er, at der i tilfælde, hvor den skattepligtige har bestemmende indflydelse på flere virksomheder, kan være tvivl om, til hvilken af disse virksomheder en indtægt eller en udgift skal henføres. Dette vil den skattepligtige kunne udnytte, da beslutningen om, til hvilken af flere virksomheder en indtægt eller udgift skal henføres, først skal træffes efter indkomstårets udløb, dvs. på et tidspunkt, hvor de skattemæssige konsekvenser kendes. Særligt i relation til fordelingen af fordringer og gæld samt finansielle kontrakter kan det således være fordelagtigt at placere disse i virksomheder, hvor der ikke udløses beskatning af valutakursgevinster. Eksempelvis kan en fysisk person, der driver flere virksomheder, og som realiserer en valutakursgevinst på et lån eksempelvis i amerikanske dollars, have en interesse i at allokere dette lån til den virksomhed, som anvender amerikanske dollars som skatteregnskabsvaluta, idet der efter de foreslåede bestemmelser ikke ville komme en valutakursgevinst til beskatning i dette tilfælde. Der kan derfor ikke generelt åbnes op for, at en skattepligtig kan udarbejde det skattemæssige årsregnskab i mere end én valuta, jf. hertil § 30, stk. 1. Bestemmelsen i § 35, stk. 1, imødegår imidlertid en sådan spekulation, idet det ikke kan antages, at den skattepligtige kan allokere lån m.v. til virksomheder, som den skattepligtige ikke har bestemmende indflydelse på.

Herudover kan bestemmelserne i §§ 30-34 kun anvendes på den pågældende virksomhed uafhængigt af den skattepligtiges øvrige erhvervsvirksomhed, hvis virksomheden rent faktisk aflægger regnskab i fremmed valuta. Er dette ikke tilfældet, kan bestemmelsen ikke anvendes, se dog § 36, stk. 1, nedenfor.

Den skattepligtige kan for hver enkelt virksomhed alene vælge én fremmed valuta, nemlig den valuta, som den pågældende virksomhed aflægger regnskab i. Hvis virksomheden således aflægger regnskab i eksempelvis euro, kan den skattepligtige alene vælge, at omregningen m.v. skal ske fra euro til danske kroner.

Bestemmelsen i *stk. 2* er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 3 C, stk. 11, med enkelte sproglige præciseringer.

Det følger af bestemmelsen, at *stk. 1* finder anvendelse, uanset at den skattepligtige til SKAT indgiver et skattemæssigt årsregnskab, som er udarbejdet i dansk mønt. Den skattepligtige vil i dette tilfælde som hovedregel ikke være inde i bestemmelserne om regnskabsføring i fremmed valuta, hvorfor det hermed slås fast, at den skattepligtige ikke desto mindre kan anvende bestemmelserne på den pågældende virksomhed.

Efter bestemmelsen er det endvidere en betingelse for anvendelsen af *stk. 1*, at den skattepligtige i

forbindelse med meddelelsen til SKAT efter § 30, stk. 1, 3. pkt., eller § 31, 2. pkt., ligeledes indgiver meddelelse om, for hvilke af den skattepligtiges virksomheder stk. 1 ønskes anvendt. Baggrunden herfor er den samme som baggrunden for anmeldelsesordningen i det foreslåede § 30, stk. 1, nemlig at en anmeldelsesordning er nødvendig for at sikre, at valget af valuta træffes ud fra forretningsmæssige overvejelser og ikke bæres af skattemæssige hensyn, hvilket i forhold til de gældende regler ville kunne blive særdeles provenubelastende for staten.

Af samme årsag er det endvidere nødvendigt, at den skattepligtige indgiver meddelelse om, at reglerne ønskes anvendt, når den skattepligtige i et igangværende indkomstår erhverver andel i en virksomhed omfattet af bestemmelsen. Hvis den skattepligtige i løbet af indkomståret erhverver en ejerandel i en virksomhed omfattet af stk. 1, som den skattepligtige ikke hidtil har haft andel i, kan stk. 1 alene finde anvendelse, hvis den skattepligtige senest 14 dage efter erhvervelsen indgiver meddelelse til SKAT om, at den skattepligtige ønsker at anvende stk. 1 for den pågældende virksomhed.

SKAT kan i særlige tilfælde dispensere fra fristen i 3. pkt. Bemyndigelsen er alene tænkt anvendt i tilfælde, hvor der foreligger helt ekstraordinære omstændigheder, så som den skattepligtiges sygdom eller lignende. Der findes ikke at være grundlag for dispensation, hvis overskridelsen af fristen blot skyldes uhensigtsmæssig arbejdstilrettelæggelse m.v., eller hvis anmeldelsen indgives på et tidspunkt, hvor det skattemæssige resultat kendes, og hvor ændringen derfor indebærer en skattefordel i den periode, der allerede er forløbet. Meddelelsen efter bestemmelsens 2. pkt. er ikke omfattet af denne dispensationsbestemmelse, da meddelelsen vil være omfattet af dispensationsbestemmelsen i det foreslåede § 30, stk. 1, 4. pkt., eller § 31, 4. pkt. Dette følger af, at meddelelsen efter stk. 2, 2. pkt., skal foretages i forbindelse med meddelelsen efter § 30, stk. 1, 3. pkt., eller § 31, 2. pkt.

#### *Til § 36*

Bestemmelsen i *stk. 1* er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 3 C, stk. 12.

Det følger af bestemmelsen, at hvis en skattepligtig som nævnt i § 32, stk. 1, nr. 3, der udarbejder skattemæssigt årsregnskab i en fremmed valuta efter reglerne i §§ 30-34, deltager i en virksomhed, kan den skattepligtige undlade at anvende bestemmelserne i §§ 30-34 på denne virksomhed, således at virksomheden behandles uafhængigt af den skattepligtiges øvrige erhvervsvirksomhed, hvis

- 1) mindst én af deltagerne hæfter personligt for virksomhedens forpligtelser,
- 2) den skattepligtige ikke har bestemmende indflydelse på virksomheden, og
- 3) virksomheden aflægger regnskab i dansk mønt.

Bestemmelsen er modstykket til § 35, stk. 1. Der er i hovedsagen tale om de samme betingelser som i § 35, stk. 1, nemlig at bestemmelsen alene kan anvendes på virksomheder, hvor mindst én af deltagerne hæfter personligt for virksomhedens forpligtelser, som den skattepligtige ikke har bestemmende indflydelse på, og som aflægger regnskab i dansk mønt. Baggrunden for de to første betingelser er den samme som i § 35, stk. 1, hvorfor der henvises til bemærkningerne hertil.

Bestemmelsen i stk. 1, adskiller sig fra 35, stk. 1, derved, at det er en betingelse, at virksomheden aflægger regnskab i dansk mønt, mens den skattepligtige i øvrigt udarbejder skattemæssigt

årsregnskab i fremmed valuta, altså så at sige den modsatte situation af den, som er beskrevet i 35, stk. 1. Hvis den skattepligtige udarbejder skattemæssigt årsregnskab i dansk mønt, eller hvis virksomheden ikke aflægger regnskab i dansk mønt, kan bestemmelsen således ikke anvendes.

Bestemmelserne kan tænkes anvendt i den situation, hvor en selvstændigt erhvervsdrivende har sine hovedindtægter i eksempelvis euro og derfor har valgt at udarbejde det skattemæssige årsregnskab i euro, men hvor den erhvervsdrivende ligeledes har en indtægt hidrørende fra eksempelvis en interessentskabsandel. Hvis interessentskabet aflægger regnskab i dansk mønt, kan den erhvervsdrivende være interesseret i ikke at skulle anvende bestemmelserne i §§ 30-34 på interessentskabsandelen, da indberetninger m.v. til SKAT skal foretages i dansk mønt. Den skattepligtige skal følgelig ikke omregne det skattemæssige resultat af interessentskabsandelen, der jo er udarbejdet i danske kroner, til euro for herefter endnu en gang at omregne dette til danske kroner. Den skattepligtige kan nøjes med at opgøre det skattemæssige resultat af interessentskabsandelen i danske kroner.

Bestemmelsen i *stk. 2* er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 3 C, stk. 13.

Det følger af bestemmelsen, at det er en betingelse for anvendelsen af *stk. 1*, at den skattepligtige i forbindelse med meddelelsen til SKAT efter § 30, stk. 1, 3. pkt., eller § 31, 2. pkt., ligeledes indgiver meddelelse om, for hvilke af den skattepligtiges virksomheder *stk. 1* ønskes anvendt.

I *stk. 2* er der indsat de samme betingelser for anvendelsen af *stk. 1*, som der er indsat i § 35, stk. 2. Begrundelsen for betingelserne er de samme som anført vedrørende § 35, stk. 2, hvortil der henvises. Den eneste forskel på § 36, stk. 2, og § 35, stk. 2, er, at der i § 35, stk. 2, er indsat en bestemmelse om, at § 35, stk. 1, finder anvendelse, uanset at den skattepligtige udarbejder skattemæssigt årsregnskab i dansk mønt. Dette skyldes, at en skattepligtig, der udarbejder skattemæssigt årsregnskab i dansk mønt, som hovedregel ikke vil være inde i bestemmelserne om regnskabsføring i fremmed valuta. Det er ikke nødvendigt at gentage dette i § 36, stk. 2, da forudsætningen for anvendelsen af § 36, stk. 1, er, at den skattepligtige udarbejder skattemæssigt årsregnskab efter bestemmelserne i §§ 30-34.

#### *Til § 37*

Bestemmelsen er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 3 C, stk. 14.

Det følger af bestemmelsen, at bestemmende indflydelse, jf. § 35, stk. 1, nr. 2, og § 36, stk. 1, nr. 2, kan foreligge på grund af vedtægtsbestemmelse, aftale, fælles ledelse eller anden form for ejerskab.

Bestemmelsen præciserer, hvad der menes med bestemmende indflydelse i § 35, stk. 1, nr. 2, og § 36, stk. 1, nr. 2. Bestemmende indflydelse kan foreligge på grund af vedtægtsbestemmelse, aftale, fælles ledelse eller anden form for ejerskab, og der skal med andre ord foretages en konkret vurdering af, hvorvidt der foreligger bestemmende indflydelse.

Der foreligger bestemmende indflydelse, såfremt den skattepligtiges ejerandel direkte eller indirekte udgør mere end 50 pct., eller den skattepligtige råder over mere end 50 pct. af stemmerne i virksomheden. Det er ikke en betingelse for, at der foreligger bestemmende indflydelse, at den



skattepligtiges ejerandel direkte eller indirekte udgør mere end 50 pct., eller den skattepligtige råder over mere end 50 pct. af stemmerne i virksomheden, men i disse tilfælde foreligger der med sikkerhed bestemmende indflydelse.

Ved bedømmelsen af, om den skattepligtige anses for at have bestemmende indflydelse på virksomheden, medregnes ejerandele, som ejes af selskaber, som den skattepligtige har bestemmende indflydelse på, jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2, og af den skattepligtiges nærtstående, jf. ligningslovens § 16 H, stk. 2, 3. og 4. pkt., eller af en fond eller trust stiftet af den skattepligtige selv eller af selskaber, som den skattepligtige har bestemmende indflydelse på, jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2, den skattepligtiges nærtstående m.v. eller af fonde eller trustere stiftet af disse.

#### *Kapitel 4 - Transfer pricing*

##### *Oplysningspligter og skriftlig dokumentation*

###### *Til § 38*

Bestemmelserne i *stk. 1-3* indeholder en omskrivning af den gældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 1, uden at der er tilsigtet indholdsmæssige ændringer.

Det følger af bestemmelserne, at skattepligtige, hvorover fysiske eller juridiske personer udøver en bestemmende indflydelse (1), der udøver en bestemmende indflydelse over juridiske personer (2), der er koncernforbundet med en juridisk person (3), der har et fast driftssted beliggende i udlandet (4), der er en udenlandsk fysisk eller juridisk person med et fast driftssted i Danmark (5), eller der er en udenlandsk fysisk eller juridisk person med kulbrintetilknyttet virksomhed omfattet af kulbrinteskattelovens § 21, stk. 1 eller 4 (6), i oplysningsskemaet skal give SKAT oplysninger om art og omfang af handelsmæssige eller økonomiske transaktioner med ovennævnte parter i, jf. stk. 2, nr. 1-6 (kontrollerede transaktioner).

Bestemmelsen angår kravet om afgivelse af oplysninger i oplysningsskemaet om samtlige kontrollerede transaktioner - såvel indenlandske som grænseoverskridende transaktioner.

Omfattet af pligten er skattepligtige, hvorover fysiske eller juridiske personer udøver bestemmende indflydelse, skattepligtige, der udøver bestemmende indflydelse over juridiske personer, skattepligtige der er koncernforbundne med juridiske personer, skattepligtige der har et fast driftssted beliggende i udlandet, skattepligtige, der er en udenlandsk fysisk eller juridisk person med et fast driftssted i Danmark, og skattepligtige, der er en udenlandsk fysisk eller juridisk person med kulbrintetilknyttet virksomhed omfattet af kulbrinteskattelovens § 21, stk. 1 eller 4. De skattepligtige, der kan være omfattet, er fysiske personer, selskaber, fonde, dødsboer, faste driftssteder m.v. Oplysningspligten (og dokumentationsforpligtelsen) påhviler den skattepligtige, der har gennemført de kontrollerede transaktioner. Oplysningspligten omfatter enhver virksomhed med sådanne transaktioner, også små og mellemstore virksomheder.

De skattepligtige skal i oplysningsskemaet give SKAT oplysninger om art og omfang af handelsmæssige eller økonomiske transaktioner med de parter, der er nævnt i, stk. 2, nr. 1-6 (kontrollerede transaktioner). De kontrollerede transaktioner, der skal gives oplysninger, omfatter

alle forbindelser mellem parterne. Oplysningspligten for indenlandske og grænseoverskridende kontrollerede transaktioner vil omfatte enhver virksomhed med sådanne transaktioner, også små og mellemstore virksomheder.

Oplysningerne om art og omfang af de kontrollerede transaktioner skal afgives i tilknytning til udarbejdelsen af oplysningsskemaet. Der er alene tale om summariske oplysninger. Oplysningerne angives eksempelvis i grupper indeholdende f.eks. varer, tjenesteydelser, finansiering m.v. Formålet er at give SKAT et redskab til hjælp i udvælgelsen af de virksomheder, som ønskes gjort til genstand for en nærmere undersøgelse. Den konkrete udformning af disse felter bestemmes af skatteministeren efter indstilling fra Skatterådet, jf. forslaget til skattekontrollovens § 2, stk. 4.

Oplysningerne er en hjælp for SKAT til at udvælge de virksomheder, der ønskes gjort til genstand for en nærmere undersøgelse. Det står virksomhederne frit på dette stadium at indsende yderligere oplysninger, jf. § 39. Såfremt sådanne yderligere oplysninger af SKAT anses for tilstrækkeligt fyldestgørende, kan efterfølgende undersøgelser undgås eller begrænses.

Med juridiske personer i stk. 2, nr. 1, og stk. 5 sidestilles selskaber og foreninger m.v., der efter danske skatteregler ikke udgør et selvstændigt skattesubjekt, men hvis forhold er reguleret af selskabsretlige regler, en selskabsaftale eller en foreningsvedtægt. § 2, stk. 4, finder tilsvarende anvendelse. Den skattepligtige, hvorover et kommanditselskab m.v. udøver en bestemmende indflydelse, skal således i oplysningsskemaet afgive oplysninger om art og omfang af handelsmæssige eller økonomiske transaktioner med kommanditselskabet, jf. stk. 2, nr. 1. Det er således ikke kommanditselskabet, som skal afgive transfer pricing-oplysninger - samt udarbejde og opbevare transfer pricing-dokumentation - men derimod den skattepligtige, som har transaktioner med kommanditselskabet.

I tilfælde hvor en gruppe udenlandske personer i fællesskab driver en virksomhed i udlandet i f.eks. interessentskabsform, og denne virksomhed har et fast driftssted her i landet, vil transaktioner mellem virksomheden og det faste driftssted være omfattet af ligningslovens § 2, og de udenlandske ejere af interessentskabet er dokumentations- og oplysningspligtige efter stk. 2, nr. 5. Det er vigtigt at være opmærksom på, at de udenlandske ejere af interessentskabet selv er skattepligtige til Danmark af indtægterne fra det faste driftssted i Danmark i kraft af kildeskattelovens § 2, stk. 1, litra d, eller selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a. Det er derfor fortsat ejerne af interessentskabet, der er dokumentations- og oplysningspligtige - og ikke interessentskabet eller det faste driftssted i sig selv.

Bestemmelsen i *stk. 4* er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 2. Bestemmelsen indeholder en definition af, hvad der skal forstås ved bestemmende indflydelse i stk. 2.

Det følger af bestemmelsen, at ved bestemmende indflydelse forstås ejerskab eller rådighed over stemmerettigheder, således at der direkte eller indirekte ejes mere end 50 pct. af aktiekapitalen eller rådes over mere end 50 pct. af stemmerne.

Herefter skal forstås ejerskab eller rådighed over stemmerettigheder, således at der direkte eller indirekte ejes mere end 50 pct. af aktiekapitalen eller rådes over mere end 50 pct. af stemmerne.

Ved bedømmelsen af, om den skattepligtige anses for at have bestemmende indflydelse på en juridisk person, eller om der udøves en bestemmende indflydelse over den skattepligtige af en juridisk eller fysisk person, medregnes aktier og stemmerettigheder, som indehaves af koncernforbundne selskaber, jf. stk. 3, af personlige aktionærer og deres nærtstående, jf. ligningslovens § 16 H, stk. 6, eller af en fond eller trust stiftet af moderselskabet selv eller af de nævnte koncernforbundne selskaber, nærtstående m.v. eller af fonde eller truster stiftet af disse.

Tilsvarende medregnes ejerandele og stemmerettigheder, som indehaves af andre selskabsdeltagere, med hvem selskabsdeltageren har en aftale om udøvelse af fælles bestemmende indflydelse.

Tilsvarende medregnes ejerandele og stemmerettigheder, som indehaves af en person omfattet af kildeskattelovens § 1 eller et dødsbo omfattet af dødsboskattelovens § 1, stk. 2, i fællesskab med nærtstående eller i fællesskab med en fond eller trust stiftet af den skattepligtige eller dennes nærtstående eller fonde eller truster stiftet af disse. Som nærtstående anses den skattepligtiges ægtefælle, forældre og bedsteforældre samt børn og børnebørn og disses ægtefæller eller dødsboer efter de nævnte personer. Stedbarns- og adoptivforhold sidestilles med oprindeligt slægtskabsforhold. Ved medtagelsen af indirekte ejerskab/rådighed over stemmerne er angivet, at aktieandele og stemmerettigheder ejet gennem danske eller udenlandske selskaber m.v. også indgår ved vurdering af, om der er tale om bestemmende indflydelse i relation til bestemmelsen.

Bestemmelsen i *stk. 5* er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 3.

Det følger af bestemmelsen, at ved koncernforbundne juridiske personer forstås juridiske personer, hvor samme kreds af selskabsdeltagere har bestemmende indflydelse, eller hvor der er fælles ledelse. Transparente enheder sidestilles ligeledes med juridiske personer i forhold til denne bestemmelse.

Bestemmelsen i *stk. 6* er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 4.

Det følger af bestemmelsen, at en juridisk eller fysisk person anses for udenlandsk, hvis personen er hjemmehørende i en fremmed stat, Færøerne eller Grønland, herunder efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

### *Til § 39*

Bestemmelsen i *stk. 1* er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 5, 1.-4. pkt. Ifølge bestemmelsen skal den skattepligtige udfærdige og opbevare skriftlig dokumentation for, hvorledes priser og vilkår er fastsat for kontrollerede transaktioner. Den skriftlige dokumentation skal være af en sådan art, at den kan danne grundlag for en vurdering af, om priser og vilkår er fastsat i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter (armslængdevilkår).

Transfer pricing-dokumentationen skal indeholde de oplysninger, som er centrale for en armslængdevurdering. Kravene til det nærmere indhold af en transfer pricing-dokumentation fremgår af den bekendtgørelse, der er udstedt i medfør af stk. 2, se nedenfor.

Dokumentation i form af databaseundersøgelser kræves alene udarbejdet af den skattepligtige, hvis SKAT beder om dette materiale. I givet fald skal den skattepligtige have en frist på minimum 60 dage til udarbejdelsen. Endvidere følger det af bestemmelsen, at kontrollerede transaktioner, der i omfang og hyppighed er uvæsentlige, undtages fra dokumentationskravet.

Transfer pricing-dokumentationen skal udarbejdes løbende og senest færdiggøres på tidspunktet, hvor oplysningskemaet skal afgives, hvilket følger af, at de oplysningspligtige skal udfærdige og opbevare dokumentation for, hvorledes priser og vilkår er fastsat for de kontrollerede transaktioner, og at dokumentationen på SKATs begæring skal forelægges denne. Såfremt SKAT anmoder den skattepligtige om at indsende dokumentationen i forbindelse med kontrol af den skattepligtiges skatteforhold, har den skattepligtige en frist på 60 dage til at indsende dokumentationen til SKAT. Dette følger af § 2, stk. 4, i bekendtgørelse nr. 401 af 28. april 2016 om dokumentation af prisfastsættelsen af kontrollerede transaktioner (TP-dokumentationsbekendtgørelsen).

Såfremt den skattepligtige ikke har udarbejdet en transfer pricing-dokumentation, eller dokumentationen er mangelfuld, kan den skattepligtige indkomst vedrørende de kontrollerede transaktioner efter § 42 fastsættes skønsmæssigt. Endvidere kan der, såfremt der ikke er udarbejdet en fyldestgørende transfer pricing-dokumentation, pålægges en bøde efter § 74, stk. 1, nr. 6. Ved vurderingen af, om der skal pålægges en bøde, skal der anlægges en helheds- og proportionalitetsbetragtning.

Bestemmelsen i *stk. 2* er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 5, 5. og 6. pkt.

Det følger af bestemmelsen, at SKAT fastsætter regler for indholdet af den skriftlige dokumentation som nævnt i stk. 1. De fastsatte regler skal godkendes af Skatterådet.

Efter bestemmelsen er det således en gyldighedsbetingelse, at de fastsatte regler er godkendt af Skatterådet.

De regler, som skal fastsættes efter bestemmelsen, skal som efter de gældende regler være i overensstemmelse med OECD's Transfer Pricing Guidelines. Dette sikrer, at kravet til indholdet følger de internationale regler og standarder. OECD har på baggrund af det BEPS-projekt (Base Erosion and Profit Shifting), der blev afsluttet i 2015, udarbejdet et opdateret sæt dokumentationskrav for transfer pricing-transaktioner. Danmark følger denne internationale standard, også af hensyn til virksomhederne. OECD anbefaler, at dokumentationen skal bestå af tre dele. En fællesdokumentation (master file) indeholdende en standardiseret information relevant for alle enheder i en koncern, en landespecifik dokumentation (local file), som henviser specielt til kontrollerede transaktioner foretaget af den lokale skattepligtige enhed og som det tredje en land for land-rapport.

Bemyndigelsen i den gældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 5, 5. og 6. pkt., blev i 2006 udnyttet ved udstedelse af bekendtgørelse nr. 42 af 24. januar 2006 om dokumentation af prisfastsættelsen af kontrollerede transaktioner. Som nævnt har OECD opdateret den internationale standard, og der er derfor udarbejdet en ny bekendtgørelse (bekendtgørelse nr. 401 af 28. april 2016 om dokumentation

af prisfastsættelsen af kontrollerede transaktioner).

Den nye bekendtgørelse er udarbejdet efter skabelonerne i den nye OECD-standard, dvs. med udgangspunkt i skabelonerne til fællesdokumentationen (masterfile) og den landespecifikke dokumentation (local file). Indholdet i disse skabeloner er indeholdt i §§ 4 og 5 i bekendtgørelsen. Derudover indeholder den nye bekendtgørelse i §§ 1-3 bl.a. bestemmelser om, hvilke skattepligtige, der er omfattet af bekendtgørelsen, samt en uddybelse af bestemmelsen om uvæsentlige transaktioner i skattekontrollovens § 3 B, stk. 5, 4. pkt., m.v. § 6 vedrører indkaldelse af supplerende oplysninger og materiale i forbindelse med en skattekontrol. Denne bestemmelse har hjemmel i den gældende skattekontrollovs §§ 3 B og 6. § 7 vedrører SKATs mulighed for at indkalde en databaseundersøgelse. § 8 indeholder bestemmelsen om ikrafttræden af den nye bekendtgørelse.

#### *Til § 40*

Bestemmelsen i *stk. 1* er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 6.

Efter bestemmelsen skal dokumentationspligten for mindre virksomheder alene omfatte visse kontrollerede transaktioner. Mindre virksomheder er afgrænset som virksomheder, der alene eller sammen med koncernforbundne juridiske personer har under 250 beskæftigede og enten en årlig samlet balance på under 125 mio. kr. eller en årlig omsætning på under 250 mio. kr. Der er således to betingelser, der skal være opfyldt. Den første betingelse, dvs. kravet om mindre end 250 beskæftigede, skal altid være opfyldt. Den anden betingelse er opfyldt, hvis virksomheden enten har en årlig samlet balance på under 125 mio. kr. eller en årlig omsætning på under 250 mio. kr. I og med at betingelsen vedrørende balance og omsætning er et enten/eller, kan virksomheden godt det ene år opfylde balancekravet og det næste omsætningskravet.

Ved beskæftigede forstås det gennemsnitlige antal heltidsbeskæftigede i løbet af indkomståret. Dette svarer til den definition, der tidligere blev anvendt i årsregnskabslovens § 7 ved afgørelsen af, hvilken regnskabsklasse en virksomhed skal følge. Personer, der ikke har arbejdet hele året, eller som har arbejdet på deltid, indgår således med de relevante brøkdele i opgørelsen.

Balance- og omsætningstal tages fra de officielle regnskaber, opgjort efter de gældende regler på regnskabsområdet i Danmark og øvrige involverede lande med anerkendte internationale regnskabsstandarder. Ved samlet årlig balance forstås aktiver, som er opført i balancen. Ved årlig omsætning forstås nettoomsætning, der defineres som salgsværdien af produkter og tjenesteydelser m.v., der henhører under selskabets ordinære aktiviteter med fradrag af prisnedslag, merværdiafgift og anden skat, der er direkte forbundet med salgsbeløbet.

Efter bestemmelsen er de mindre virksomheder alene undergivet en begrænset dokumentationspligt, således at de alene skal udfærdige skriftlig dokumentation for visse transaktioner. Når de mindre virksomheder ikke helt undtages fra dokumentationspligten, men altid skal dokumentere visse transaktioner, hænger det sammen med den bagvedliggende begrundelse for dokumentationskravet. Der er bl.a. tale om et udvælgelsesredskab i forhold til sager, hvor der kan være anledning til at efterprøve, om der sker flytning af skattegrundlag. Der er derfor pålagt de mindre virksomheder et dokumentationskrav for transaktioner, der på grund af den stat, hvor den anden part er

hjemmehørende, peger i retning af, at der i særlig grad kan være behov for et dokumentationskrav.

De mindre virksomheder skal for det første altid udfærdige og opbevare skriftlig dokumentation for fastsættelsen af priser og vilkår for kontrollerede transaktioner med fysiske og juridiske personer, der er hjemmehørende i et land, der ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark, og som samtidig ikke er medlem af EU eller EØS. Under denne kategori falder transaktioner med personer og selskaber m.v., der hører hjemme i et skattelyland.

For det andet skal de altid udfærdige og opbevare skriftlig dokumentation for fastsættelsen af priser og vilkår for kontrollerede transaktioner med et fast driftssted, der er beliggende i et land, der ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark, og som samtidig ikke er medlem af EU eller EØS. Bestemmelsen omfatter f.eks. transaktioner mellem et dansk selskab og dets udenlandske faste driftssted beliggende i et skattelyland.

For det tredje skal mindre virksomheder, der er hjemmehørende i et land, der ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark, og som samtidig ikke er medlem af EU eller EØS, altid udfærdige og opbevare skriftlig dokumentation for fastsættelsen af priser og vilkår for kontrollerede transaktioner med et fast driftssted, der er beliggende i Danmark.

Vestre Landsret har i en dom, jf. SKM2016.354.VLR, fundet, at voldgiftskonventionen i relation til en transfer pricing sag måtte anses for at være en dobbeltbeskatningsoverenskomst. Tilsvarende må andre overenskomster og internationale aftaler, der indeholder en bestemmelse om transfer pricing (dvs. bestemmelser som f.eks. artikel 9, stk. 1, i OECD's modeloverenskomst), ligeledes anses for at være en dobbeltbeskatningsoverenskomst i forhold til lovforslagets § 40.

Den dokumentation, som en mindre virksomhed udarbejder efter de lempeligere regler, skal - som dokumentationen i øvrigt - være af en sådan art, at den kan danne grundlag for en vurdering af, om priser og vilkår er fastsat i overensstemmelse med, hvad der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter. Bestemmelsen om, at den skriftlige dokumentation skal forelægges SKAT på dennes begæring, finder tilsvarende anvendelse for den dokumentation, der udarbejdes af de mindre virksomheder efter de lempeligere bestemmelser. Endvidere finder bestemmelsen om, at skriftlig dokumentation i form af databaseundersøgelser alene skal udarbejdes på begæring, tilsvarende anvendelse.

For så vidt angår øvrige koncerninterne transaktioner er kravet i overensstemmelse med den almindelige hovedregel, at virksomheden i forbindelse med foretagelsen af skatteansættelsen skal afgive de oplysninger, der er nødvendige for at SKAT kan vurdere om transaktionerne er gennemført på armslængdevilkår. Hertil kommer, at mindre virksomheder også skal forevise eventuelle aftaler med udenlandske skattemyndigheder om prisfastsættelsen og eventuel dokumentation for prisfastsættelsen udarbejdet til udenlandske skattemyndigheder.

Ved et felt på oplysningsskemaet (nuværende skema 05.021) skal virksomheden afkrydse, hvorvidt virksomheden er en stor eller mindre virksomhed - omfattet af dokumentationspligten efter forslaget § 39, stk. 2, eller § 40, stk. 1. Virksomheder, der tilkendegiver, at de tilhører kategorien mindre virksomheder, skal på anmodning kunne dokumentere over for SKAT, at de opfylder betingelserne for at kunne anvende de lempeligere regler.

Bestemmelsen i *stk. 2* er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 7.

Det følger af bestemmelsen, at ved opgørelsen af størrelsesgrænserne i stk. 1 medregnes juridiske personer, der er koncernforbundne med den skattepligtige, jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2.

Efter bestemmelsen skal opgørelsen af antal beskæftigede, den samlede balance og omsætningen ske på konsolideret basis. Det vil sige, at der skal medregnes beskæftigede, balance og omsætning hos juridiske personer, der er koncernforbundet med den skattepligtige. Definitionen af koncernforbundne juridiske personer følger reglerne i kursgevinstlovens § 4, stk. 2, idet koncernforbindelsen skal være opfyldt på balancetidspunktet, dvs. ved regnskabsårets slutning. Ved koncernforbundne juridiske personer forstås juridiske personer, hvor samme aktionærkreds (eller en fond) direkte eller indirekte ejer mere end 50 pct. af kapitalen eller råder over med end 50 pct. af stemmerne. Opgørelse på konsolideret basis er dermed alene relevant, hvor den skattepligtige er en juridisk person. Ved opgørelsen af den samlede balance medregnes ikke koncerninterne mellemværender og indbyrdes kapitalandele. Ved opgørelsen af den samlede omsætning i koncernen skal ikke medregnes den interne omsætning.

### *Revisorerklæring*

#### *Til § 41*

Bestemmelsens *stk. 1* er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 8, 1-5. pkt.

Det følger af bestemmelsen, at SKAT kan pålægge virksomheder omfattet af § 38 eller § 40, stk. 1, at indsende en erklæring som nævnt i revisorlovens § 1, stk. 2, om dokumentationen som nævnt i § 39, stk. 1, 2. pkt.

Efter bestemmelsen vil de pågældende virksomheder kunne blive pålagt at indhente en revisorerklæring fra en uafhængig revisor. Efter revisorlovens § 24, stk. 1, skal en revisor, revisionsvirksomheden og andre personer i revisionsvirksomheden, der er knyttet til opgaven eller kontrollerer dennes udførelse, ved udførelse af opgaver omfattet af § 1, stk. 2, være uafhængig af den virksomhed, som opgaven vedrører, og må ikke være involveret i virksomhedens beslutningstagning. Uafhængighed kræves både i opgaveperioden og den periode, regnskabet eller det forhold, hvorom der skal afgives erklæring, dækker. Opgaveperioden begynder ved påbegyndelse af udførelse af erklæringsopgaven og ophører, når erklæringen er afgivet. En revisorerklæring med sikkerhed om rigtigheden af virksomhedens transfer pricing-dokumentation skal således indhentes fra en anden revisor end den, som har medvirket til at tilvejebringe transfer pricing-dokumentationen.

Tanken er, at den uafhængige revisor afgiver en erklæring med begrænset sikkerhed, jf. revisorlovens § 1, stk. 2, hvori revisor udtaler, om der ved det udførte arbejde er forhold, der har givet anledning til at konkludere, at virksomhedens transfer pricing-dokumentation ikke giver et retvisende billede eller ikke er udarbejdet i overensstemmelse med transfer pricing-bekendtgørelsen.

Efter bestemmelsen er det en betingelse for erklæringspålægget, at virksomheden har haft kontrollerede transaktioner med fysiske eller juridiske personer i lande uden for EU eller EØS, med hvilke Danmark ikke har indgået en dobbeltbeskatningsoverenskomst, eller at virksomheden ifølge virksomhedens årsrapporter har haft gennemsnitligt driftsmæssigt underskud i 4 på hinanden følgende indkomstår, hvoraf det seneste er det indkomstår, for hvilket erklæringspålægget gives, målt som resultat af primær drift før finansiering, ekstraordinære poster og skat.

Dog anvendes for forsikringsvirksomheder forsikringsteknisk resultat som driftsresultatmål. Dette resultat fremgår direkte af årsregnskabet og er det resultat, som er skabt af selskabets forsikringsmæssige aktiviteter.

For øvrige finansielle virksomheder anvendes resultat før skat som driftsresultatmål. Disse virksomheder er omfattet af lov om finansiell virksomhed. Målepunktet "resultat før skat" er mest sammenlignelig med andre virksomhedstyper. Eksempelvis er pengeinstitutters drift/virksomhed finansiering, hvorfor "resultat før skat" er det mål, der bedst udtrykker "resultatet af primær drift" i en sådan virksomhed. Dette er også årsagen til, at nedskrivninger/tab på engagementer indgår i målepunktet, idet denne omkostning er en integreret del af finansieringsvirksomheden.

Et gennemsnitligt underskud i 4 år opgøres på "enkelt-selskabsbasis" og altså ikke på grundlag af en sambeskatningskreds samlede driftsresultat.

Det er endvidere en betingelse for indhentelse af revisorerklæringen, at det for kontrollen af virksomhedens skattemæssige forhold er hensigtsmæssigt og relevant for SKAT at indhente erklæringen.

Muligheden for at pålægge en virksomhed at indhente en revisorerklæring tænkes at ske i den situation, hvor SKAT har en overvejende formodning om, at transfer pricing-dokumentationen er utilstrækkelig, dvs. hvor der er rimeligt klare indikationer på, at transfer pricing-kravene ikke er overholdt. I den situation vil det være hensigtsmæssigt at indhente erklæringen, da den vil kunne give SKAT en "second opinion" om dokumentationens kvalitet og dermed bidrage til, at SKAT kan få be- eller afkræftet sin formodning om transfer pricing-dokumentationens utilstrækkelighed. Revisorerklæringen er ikke bindende for SKATs endelige holdning til dette spørgsmål.

SKAT kan under de nævnte betingelser kræve en revisorerklæring for alle indkomstår, som en indkaldt dokumentation omfatter, og hvor fristen for genoptagelse af ansættelsen for det pågældende indkomstår ikke er udløbet efter skatteforvaltningsloven § 26, stk. 5, på det tidspunkt, hvor erklæringen forventes indsendt af virksomheden ifølge den fastsatte frist. Efter den sidstnævnte bestemmelse, som foreslås konsekvensændret redaktionelt samtidig med dette lovforslag, udløber den almindelige frist for gennemførelse af ansættelsesændringer først i det sjette år efter indkomstårets udløb for skattepligtige omfattet af §§ 38-42 i skattekontrolloven eller § 13 i tonnageskatteloven, for så vidt angår de kontrollerede transaktioner.

Tilvejebringer en virksomhed (yderligere) materiale om virksomhedens kontrollerede transaktioner under en klagesag, vil SKAT også have mulighed for at pålægge virksomheden at indhente en revisorerklæring om dette materiale på dette tidspunkt.



SKAT vil i pålægget til virksomheden nærmere angive, hvilke indkomstår erklæringen skal omfatte. Erklæringen vil som udgangspunkt omfatte de samme indkomstår, som den transfer pricing-dokumentation, som virksomheden har indsendt, angår, men kan dog også angå et enkelt eller enkelte af disse år.

Bestemmelsen i *stk. 2* er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 8, 6.-7. pkt.

Det følger af bestemmelsen, at fristen for indsendelse af erklæringen som nævnt i *stk. 1* er mindst 90 dage regnet fra pålæggets datering.

Pålægget kan tidligst gives 7 dage efter modtagelsen af dokumentationen efter skattekontrollovs § 39, stk. 1, 2. pkt. Har der ikke været indsendt transfer pricing-dokumentation, kan der ikke stilles krav om en revisorerklæring. Også i den situation har SKAT imidlertid adgang til at fastsætte virksomhedens skattepligtige indkomst på grundlag af et skøn. Endvidere vil virksomheden i denne situation kunne ifalde bødeansvar.

Bestemmelsen i *stk. 3* er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 8, 8.-12. pkt.

Det følger af bestemmelsen, at SKATs afgørelse om indhentelse af en revisorerklæring som hovedregel ikke kan påklages til anden administrativ myndighed.

Afgørelsen kan dog påklages til Landsskatteretten, hvis SKAT på baggrund af den indkaldte dokumentation henlægger sagen uden at gennemføre en ændring af virksomhedens oplysningspligtige indkomst eller nedsætter denne. Klagefristen er i det tilfælde 3 måneder regnet fra SKATs underretning til virksomheden om henlæggelsen eller nedsættelsen. Endvidere kan afgørelsen prøves i forbindelse med en klage over en ændring af virksomhedens skattepligtige indkomst foretaget på baggrund af den indkaldte dokumentation.

Ved klage finder de almindelige regler om klage ved Landsskatteretten i skatteforvaltningslovens § 35 a, stk. 3 og 5, og §§ 35 c-35 e og 35 g tilsvarende anvendelse.

Bestemmelsen i *stk. 4* er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 8, 13. pkt.

Det følger af bestemmelsen, at SKAT kan fastsætte nærmere regler om erklæringens indhold og afgivelse samt fristen for indsendelse af erklæringen.

Den gældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 8, 13. pkt., er blevet udmøntet ved bekendtgørelse nr. 162 af 8. februar 2013 om revisorerklæring i visse sager om transfer pricing som ændret ved bekendtgørelse nr. 406 af 28. april 2016.

Bekendtgørelsen indeholder navnlig bestemmelser

- om formålet med revisorerklæringen, nemlig at revisor udtrykker en konklusion om, hvorvidt revisor har fundet forhold, som afkræfter, at virksomheden opfylder armslængdeprincippet,
- om, at erklæringen skal være udarbejdet i overensstemmelse med den danske revisionsstandard om andre erklæringsopgaver med sikkerhed samt skattekontrollovs § 3 B, stk. 8, og regler fastsat med hjemmel heri, hvori kravene i bekendtgørelsen om revisorerklæringen til omfanget af revisors

arbejde og referenceramme gengives,

- om forbehold, konklusion, supplerende oplysninger,
- om revisors kontor, firma, underskrift og dato for underskriften.

Revisorerklæringen kan udarbejdes på dansk, norsk, svensk eller engelsk, og virksomheden vil kunne afgive erklæringen digitalt til SKAT.

I bekendtgørelsen er det muligt at fastsætte en frist for virksomhederne til at indhente en revisorerklæring, som overstiger 90 dage, hvis den fastlagte referenceramme tilsiger dette. Det vil således bero på fastlæggelsen af referencerammen, hvor lang frist det skønnes, at virksomhederne og revisorerne har brug for.

### *Skønmæssig ansættelse*

#### *Til § 42*

Bestemmelsen er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 9.

Det følger af bestemmelsen, at såfremt den skattepligtige ikke har udarbejdet dokumentation efter § 39, stk. 1, eller § 40 eller indsendt erklæring efter § 41, kan SKAT foretage en skønmæssig ansættelse i overensstemmelse med ligningslovens § 2, stk. 1, for så vidt angår de kontrollerede transaktioner.

Hvis den skattepligtige således ikke har udarbejdet dokumentation eller indsendt en revisorerklæring, har SKAT mulighed for at ændre den skattepligtige indkomst i overensstemmelse med et skøn over hvilke priser og vilkår, der kunne være opnået, hvis transaktionerne var afsluttet mellem uafhængige parter, jf. ligningslovens § 2, stk. 1.

Bestemmelsen finder desuden anvendelse, hvor der er udarbejdet en dokumentation, som er mangelfuld. Praksis for fastsættelse af skønmæssige ansættelser på transfer pricing-området forudsættes herved videreført.

Konsekvensen af, at dokumentationen ikke er tilstrækkelig, er bl.a., at SKAT er berettiget til at foretage et skøn på det bedst mulige grundlag, som SKAT vil kunne fremfinde. Skønnet skal altid udøves i overensstemmelse med principperne i OECD's retningslinjer om transfer pricing, hvor det bl.a. fremgår, at SKAT ikke bør foretage marginale forhøjelser. Hvor der er mulighed herfor, vil en forhøjelse eksempelvis kunne bygge på en databaseundersøgelse baseret på oplysninger fra kommercielle databaser (eksempelvis regnskabsoplysninger fra BiQ ApS' erhvervsdatabase).

Det forhold, at SKAT har adgang til at foretage et skøn, betyder ikke, at der automatisk bliver foretaget en skønmæssig ansættelse. En sådan skønmæssig forhøjelse af indkomsten bliver foretaget, hvis SKAT vurderer, at transaktionerne ikke har været på armslængdevilkår. Dette vil altid afhænge af en konkret vurdering, herunder f.eks. om der er tale om en koncernforbundet virksomhed med en fornuftig indtjening eller omvendt, om en koncernforbundet virksomhed, som gennem en længere periode har haft lav eller negativ indtjening, uden at der er nogen klar forretningsmæssig begrundelse herfor. Det bemærkes i tilknytning hertil, at uafhængige

virksomheder f.eks. ikke vil acceptere tab år efter år. I sådanne situationer vil aktiviteten ophøre.

Det skal bemærkes, at SKAT også kan gennemføre en forhøjelse, såfremt SKAT ikke er enig i, at den skattepligtige har opgjort sin skattepligtige indkomst i overensstemmelse med armslængdeprincippet i ligningslovens § 2. En sådan forhøjelse vil også indeholde et element af skøn, men sker ikke med henvisning til en manglende eller mangelfuld transfer pricing-dokumentation.

SKATs skøn kan påklages efter de almindelige regler i skatteforvaltningsloven, dvs. ved at klage indgives til Skatteankestyrelsen. Såfremt den skattepligtige ikke får medhold ved den administrative klagemyndighed, kan den skattepligtige indbringe spørgsmålet for domstolene.

### *Land for land-rapport*

#### *Til § 43*

Bestemmelsen er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 15. Bestemmelsen indeholder definitioner af de begreber, som anvendes de efterfølgende bestemmelser i §§ 44-46.

OECD har defineret en række af de centrale begreber for at sikre en ensartet implementering af rapporteringsforpligtelsen. Disse centrale definitioner medtages i skattekontrollovens § 43. Definitionerne omfatter bl.a. koncern, multinational koncern, koncernselskab og ultimativt moderselskab. Definitionerne følger OECD's definitioner.

En koncern defineres i *nr. 1* som en gruppe af virksomheder, der er forbundet med hinanden gennem ejerskab eller kontrol, således at de skal udarbejde et konsolideret koncernregnskab efter de årsregnskabsregler, der anvendes af koncernen, eller skulle have udarbejdet et sådant, hvis et eller flere af selskaberne var børsnoterede.

En multinational koncern, jf. *nr. 2*, er en koncern, der har koncernselskaber i mere end én skattejurisdiktion.

Et koncernselskab forstås ifølge *nr. 3* som a) enhver virksomhed i den multinationale koncern, som optræder som en separat enhed i det konsoliderede koncernregnskab eller ville have optrådt sådan, hvis koncernen skulle have udarbejdet et konsolideret koncernregnskab, hvis et eller flere af selskaberne var børsnoterede, b) enhver virksomhed, der er undladt i det konsoliderede koncernregnskab alene på grund af virksomhedens størrelse eller uvæsentlighed, og c) ethvert fast driftssted af en virksomhed omfattet af litra a eller b, hvis der udarbejdes et separat regnskab for det faste driftssted af hensyn til aflæggelse af årsregnskab eller af skatteregnskab, eller af eksterne tilsyns formål eller koncerninterne managementkontrol formål.

Et ultimativt moderselskab er efter *nr. 4* det koncernselskab, der i en multinational koncern opfylder følgende to kriterier:

- det direkte eller indirekte har tilstrækkelig indflydelse over et eller flere af selskaberne eller de faste driftsteder i den multinationale koncern, hvorefter selskabet er forpligtet til at udarbejde konsolideret koncernregnskab efter de regler, der gælder, hvor det er skattemæssigt

- hjemmehørende eller ville skulle have udarbejdet et sådant, hvis det var børsnoteret, og
- der ikke er et andet koncernselskab i den multinationale koncern som direkte eller indirekte har tilstrækkelig indflydelse over selskabet.

I Danmark fremgår forpligtelsen til at udarbejde konsolideret koncernregnskab af enten årsregnskabsloven eller af den internationale regnskabsstandard, som koncernen anvender. Efter årsregnskabsloven vil den tilstrækkelige indflydelse for, at der foreligger en koncern, være bestemmende indflydelse. Bestemmende indflydelse er beføjelsen til at styre en dattervirksomheds økonomiske og driftsmæssige beslutninger. Bestemmende indflydelse i forhold til en dattervirksomhed foreligger, når modervirksomheden direkte eller indirekte gennem en dattervirksomhed ejer mere end halvdelen af stemmerettighederne i en virksomhed, medmindre det i særlige tilfælde klart kan påvises, at et sådant ejerforhold ikke udgør bestemmende indflydelse.

Ejer en modervirksomhed ikke mere end halvdelen af stemmerettighederne i en virksomhed, foreligger der bestemmende indflydelse efter årsregnskabsloven, hvis modervirksomheden har

- råderet over mere end halvdelen af stemmerettighederne i kraft af en aftale med andre investorer,
- beføjelse til at styre de finansielle og driftsmæssige forhold i en virksomhed i henhold til en vedtægt eller aftale,
- beføjelse til at udpege eller afsætte flertallet af medlemmerne i det øverste ledelsesorgan, og dette organ besidder den bestemmende indflydelse på virksomheden, eller har
- råderet over det faktiske flertal af stemmerne på generalforsamlingen eller i et tilsvarende organ og derved besidder den faktiske bestemmende indflydelse over virksomheden.

Eksistensen og virkningen af potentielle stemmerettigheder, herunder tegningsretter og købsoptioner af kapitalandele, som aktuelt kan udnyttes eller konverteres, skal efter årsregnskabsloven tages i betragtning ved vurderingen af, om en virksomhed har beføjelse til at styre en anden virksomheds økonomiske og driftsmæssige beslutninger. Ved opgørelsen af stemmerettigheder i en dattervirksomhed ses der i årsregnskabslovens bort fra stemmerettigheder, som knytter sig til kapitalandele, der besiddes af dattervirksomheden selv eller dens dattervirksomheder.

I *nr. 5* defineres omsætning. Omsætning er indtægter, der opstår i forbindelse med en virksomheds ordinære drift, herunder varesalg, levering af tjenesteydelser, honorarer, renter, udbytte og royalties. Denne definition svarer overordnet til forståelsen af omsætning i den internationale regnskabsstandard IAS 18.

Efter *nr. 6* er et stedfortrædende moderselskab et koncernselskab, der i overensstemmelse med § 44, stk. 3, er udpeget til at indgive land for land-rapporten i det land, hvor det er skattemæssigt hjemmehørende, når en eller flere af betingelserne i § 44, stk. 2, nr. 2, er opfyldt.

Efter *nr. 7* forstås ved en aftale mellem de kompetente myndigheder en international aftale mellem de kompetente skattemyndigheder i de relevante jurisdiktioner, som kræver automatisk udveksling af land for land-rapport er mellem landene.

Efter *nr. 8* er en international aftale om udveksling af skatteoplysninger enhver

dobbeltbeskatningsoverenskomst, anden international overenskomst eller konvention eller administrativt indgået aftale om bistand i skattesager, der medfører, at der mellem Danmark og andre jurisdiktioner kan udveksles skatteoplysninger, herunder automatisk udveksling af oplysninger. Dette omfatter også Rådets direktiv 2011/16/EU af 15. februar 2011 om administrativt samarbejde på beskatningsområdet.

Endelig betyder en systematisk fejl vedrørende en jurisdiktion i *nr. 9*, at jurisdiktionen har suspenderet den automatiske udveksling af andre grunde end dem, der er fastsat i aftalen mellem de kompetente myndigheder i Danmark og den pågældende jurisdiktion, eller på anden måde gentagne gange har undladt automatisk at udveksle land for land-rapport er med Danmark i tilfælde, hvor den multinationale koncern har koncernselskaber i Danmark.

#### *Til § 44*

Bestemmelsen i *stk. 1* er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 10.

Det følger af bestemmelsen, at et dansk ultimativt moderselskab omfattet af selskabsskattelovens § 1 eller fondsbeskatningslovens § 1 i en multinational koncern med en konsolideret omsætning på mindst 5,6 mia. kr. skal indgive en rapport til SKAT om koncernens økonomiske aktiviteter i hvert enkelt land i hele verden (land for land-rapport).

Målingen af koncernens konsoliderede omsætning foretages i det regnskabsår, der ligger umiddelbart forud for indkomståret. I en koncern med sammenfaldende indkomstår og regnskabsår vil vurderingen af, om koncernen skal indgive land for land-rapport for indkomståret 2017 afhænge af, om koncernens samlede omsætning i regnskabsåret 2016 var på mindst 5,6 mia. kr.

Land for land-rapport en skal indgives senest 12 måneder efter den sidste dag i det indkomstår, som land for land-rapport en skal indgives for. En koncern, hvor det ultimative moderselskab har kalenderår som indkomstår, vil således skulle indgive land for land-rapport en for indkomståret 2017 senest den 31. december 2018.

En række centrale begreber defineres i skattekontrollovens § 43. Definitionerne omfatter bl.a. koncern, multinational koncern, koncernselskab, ultimativt moderselskab og omsætning. Der henvises til bemærkningerne ovenfor til § 43.

Bestemmelsen i *stk. 2* er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 11.

Det følger af bestemmelsen, at et dansk koncernselskab, som ikke er det ultimative moderselskab i en multinational koncern, alligevel vil skulle indgive koncernens land for land-rapport, hvis betingelserne i *stk. 2* er opfyldt.

Den første betingelse er, at koncernselskabet er skattemæssigt hjemmehørende i Danmark efter selskabsskattelovens § 1.

Den anden betingelse er, at en eller flere af tre underbetingelser er opfyldte. Det danske koncernselskab vil for det første skulle indgive koncernens land for land-rapport, hvis koncernens

ultimative moderselskab ikke er forpligtet til at indgive rapporten i den jurisdiktion, hvor det er hjemmehørende.

Der vil for det andet også skulle indgives land for land-rapport, hvis der ikke er indgået en aftale mellem de kompetente skattemyndigheder om automatisk udveksling af land for land-rapport er, men der eksisterer en international aftale om udveksling af skatteoplysninger.

For det tredje vil det danske koncernselskab skulle indgive rapporten, hvis der eksisterer en såkaldt systematisk fejl vedrørende det land, hvor det ultimative moderselskab er hjemmehørende, og SKAT har meddelt det danske koncernselskab, at denne systematiske fejl eksisterer.

Bestemmelsen i *stk. 3* er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 12.

Det følger af bestemmelsen, at såfremt der er flere danske koncernselskaber, som opfylder betingelserne i *stk. 2*, skal disse udpege et af koncernselskaberne, som vil skulle indgive land for land-rapport en til SKAT. Udpegningen skal meddeles til SKAT af det selskab, der er udpeget.

#### *Til § 45*

Bestemmelsen er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 13.

Det følger af bestemmelsen, at en multinational koncern kan vælge at udpege et koncernselskab i et andet land end Danmark, som vil skulle indgive land for land-rapport en, når en eller flere af betingelserne i § 44, stk. 2, nr. 2, er opfyldt.

Det koncernselskab, som er udpeget til at indgive land for land-rapport en i det land, hvor det er skattemæssigt hjemmehørende, benævnes det stedfortrædende moderselskab, jf. definitionen i § 43, nr. 6. Det danske koncernselskab vil i givet fald under visse betingelser være fritaget fra forpligtelsen til at indgive land for land-rapport en. Disse betingelser fremgår af bestemmelsen i § 45.

Det stedfortrædende moderselskab skal for det første være forpligtet til at indgive land for land-rapport svarende til den internationale standard for land for land-rapport eringen i den jurisdiktion, hvor det er hjemmehørende. For det andet skal det stedfortrædende moderselskab samtidig være hjemmehørende i en jurisdiktion, som har en aftale med Danmark om at udveksle land for land-rapport er. For det tredje må der ikke være en systematisk fejl vedrørende den jurisdiktion, hvor det stedfortrædende selskab er hjemmehørende, eller SKAT skal have undladt at meddele den systematiske fejl til det danske koncernselskab. For det fjerde skal meddelelseskravene i skattekontrollovens § 46, 1. og 2. pkt., være opfyldte.

#### *Til § 46*

Bestemmelsen er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 14.

Det følger af bestemmelsen, at det senest inden udgangen af det indkomstår, som land for land-rapport en vedrører, skal meddeles til SKAT, hvilket koncernselskab, der skal betragtes som det

ultimative eller stedfortrædende moderselskab.

Hvis det danske koncernselskab selv er ultimativt eller stedfortrædende moderselskab, skal det meddele dette til SKAT. Hvis det danske koncernselskab ikke er det ultimative eller det stedfortrædende moderselskab, skal det meddele, hvilket koncernselskab, der er forpligtet til at indgive land for land-rapporten, og hvor dette koncernselskab er skattemæssigt hjemmehørende.

Hvis rapporteringsåret er indkomståret 2017, betyder ovenstående bestemmelser, at en multinational koncern med en omsætning på mindst 5,6 mia. kr. i regnskabsåret 2016 vil være forpligtet til at indgive en land for land-rapport. Hvilket selskab, som vil skulle indgive land for land-rapporten, skal i løbet af 2017 meddeles til SKAT, hvorefter selve land for land-rapporten skal indgives senest ved udgangen af 2018. Det forudsættes, at både indkomståret og regnskabsåret følger kalenderåret.

*Til § 47*

Bestemmelsen er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 16.

Efter bestemmelsen skal skatteministeren fastsætte de indholdsmæssige krav ved bekendtgørelse.

De indholdsmæssige krav vil følge den internationale standard for land for land-rapporter. Den internationale standard indeholder følgende tre tabeller til brug for afrapporteringen.

**Tabel 1. Oversigt over fordelingen af indkomst, skatter og erhvervsmæssig aktivitet pr. skattejurisdiktion**

Navnet på den multinationale koncern:

Indkomståret:

Anvendt valuta:

Skattejurisdiktion	Omsætning			Overskud (underskud) før indkomstskat	Betalte indkomstskat	Beregnet indkomstskat (indeværende år)	Vedttaget kapital	Akkumuleret fortjeneste	Antal medarbejdere	Materielle aktiver, der ikke er kontanter eller lignende
	Uafhængige enheder	Afhængige enheder	Totalt							

**Tabel 2. Liste over koncernselskaber i koncernen inkluderet i sammenlægningen pr. skattejurisdiktion**

Navnet på den multinationale koncern:

Indkomståret:

Skattejurisdiktion	Koncernenheder i skattejurisdiktionen	Indregistreringsjurisdiktion, hvis anderledes end skattejurisdiktion	Væsentligste erhvervsmæssige aktivitet(er)														
			Forskning og udvikling	Besiddelse eller administration af immaterielle aktiver	Indkøb	Produktion	Salg, marketing eller distribution	Administrativ, management eller støtteservice	Serviceydelser til uafhængige	Koncernintern finansiering	Reguleret finansielle ydelser	Forsikring	Besiddelse af aktier eller andre kapitalandele	Hvilende	Andet*		
	1.																
	2.																
	3.																
	1.																
	2.																
	3.																

**Tabel 3. Yderligere information**



Navnet på den multinationale koncern:  
Indkomståret:

---

\*Inkludere enhver anden kort information og forklaring, som opfattes som nødvendig eller som kan lette forståelsen af den obligatoriske information afgivet i land for land-rapporten.

---

Efter den internationale standard skal rapporterne i tabel 1 indeholde samlede opgørelser om koncernens omsætning, overskud (eller underskud) før skat, betalt selskabsskat, beregnet selskabsskat, vedtaget kapital, akkumuleret fortjeneste, antal medarbejdere samt materielle aktiver for hver jurisdiktion, hvor den multinationale koncerngruppe opererer. Der er således ikke tale om en opgørelse for hvert koncernselskab, men for hvert land.

Rapporten skal afspejle indkomståret for det ultimative moderselskab. Med hensyn til de øvrige koncernselskaber skal opgørelsen i rapporten afspejle enten 1) information for koncernselskabernes eget indkomstår, der ender samtidigt med det ultimative moderselskabs indkomstår, eller ender inden 12 måneder fra dette tidspunkt, eller 2) information for koncernselskaberne i det ultimative moderselskabs indkomstår. Det ultimative moderselskab skal være konsistent i metodevalget.

Der skal også være konsistens fra år til år, for så vidt angår kilden til oplysningerne i rapporten. Det følger af den internationale standard, at der er fleksibilitet med hensyn til kilden til oplysningerne. Oplysningerne kan således hentes fra enten koncernens konsoliderede årsregnskab, de enkelte koncernselskabers årsregnskaber, lovregulerede finansielle regnskaber eller interne driftsregnskaber. Det er ikke nødvendigt at afstemme omsætningen, overskuddet og skattebeløbene i rapporten til det konsoliderede årsregnskab. Hvis de enkelte koncernselskabers årsregnskaber anvendes som kilde til oplysningerne, skal alle beløb omregnes til det ultimative moderselskabs funktionelle valuta ved anvendelse af den gennemsnitlige valutakurs for det pågældende år. Den gennemsnitlige valutakurs skal angives som yderligere information i tabel 3. Det er derimod ikke nødvendigt at foretage justeringer for forskelle i regnskabsprincipper mellem skattejurisdiktionerne.

De enkelte begreber, der anvendes i land for land-rapportens tabel 1, som er gengivet ovenfor, er defineret nærmere i den internationale standard.

I tabellens første kolonne skal koncernen liste alle de skattejurisdiktioner, hvor koncernen har koncernselskaber (som defineret i § 43, nr. 3, dvs. datterselskaber eller faste driftssteder). En skattejurisdiktion er både selvstændige stater og ikke-selvstændige jurisdiktioner, der har selvstændig skatteautonomi. En særlig række i tabellen skal indeholde eventuelle koncernselskaber, der efter koncernens opfattelse ikke er hjemmehørende i nogen skattejurisdiktion. Hvis et selskab m.v. er hjemmehørende i mere end én skattejurisdiktion, vil dobbeltbeskatningsoverenskomstens bestemmelser skulle anvendes til at fastslå, hvor selskabet m.v. er hjemmehørende. Hvis der ikke findes en dobbeltbeskatningsoverenskomst, vil selskabet blive anset for at være hjemmehørende i den skattejurisdiktion, hvor sædet for den virkelige ledelse findes. Sædet for den virkelige ledelse skal fastslås på baggrund af bestemmelsen i artikel 4 i OECD's model for dobbeltbeskatningsoverenskomster. Faste driftssteder indgår i opgørelsen for den skattejurisdiktion, hvor det faste driftssted er beliggende. Indkomst, der erhverves af et foretagende ved drift af skibe eller fly i international trafik, skal i land for land-rapport en inkluderes i den skattejurisdiktion, som

efter dobbeltbeskatningsoverenskomsten har beskatningsretten til indkomsten, dvs. typisk det land, hvor den virkelige ledelse findes.

I de næste tre kolonner i tabellen skal der indrapporteres information om den samlede omsætning, som koncernselskaberne i den pågældende jurisdiktion har fra transaktioner med koncernforbundne selskaber, den samlede omsætning, som koncernselskaberne i den pågældende jurisdiktion har fra transaktioner med uafhængige selskaber, og den samlede omsætning. Omsætning omfatter indtægter, der opstår i forbindelse med en virksomheds ordinære drift, herunder varesalg, levering af tjenesteydelser, honorarer, renter, udbytte og royalties. Omsætningen omfatter ikke koncerninterne betalinger, der anses for at være udbyttebetalinger i betalerens skattejurisdiktion.

I den femte kolonne skal årets overskud (eller underskud) før indkomstskat for alle koncernselskaber indrapporteres pr. skattejurisdiktion. Overskuddet (eller underskuddet) før skat skal inkludere alle indtægter og udgifter, inklusive ekstraordinær indkomst.

I den sjette kolonne i tabellen skal det samlede indkomstskattebeløb, der er indbetalt i det pågældende indkomstår, indrapporteres pr. skattejurisdiktion. De betalte skatter omfatter kontant betalte skatter, som er betalt af koncernselskaberne i den pågældende skattejurisdiktion – uanset om de er betalt til den pågældende skattejurisdiktion eller til andre skattejurisdiktioner. Betalte skatter omfatter kildeskatter betalt af andre selskaber (både koncernforbundne og uafhængige selskaber) i forbindelse med betalinger til koncernselskaberne. Hvis f.eks. et selskab i skattejurisdiktion A oparbejder en rentebetaling fra skattejurisdiktion B, skal skat, der er indeholdt i skattejurisdiktion B, indrapporteres for selskabet i skattejurisdiktion A.

I den syvende kolonne i tabellen skal indkomstårets beregnede indkomstskat af det skattepligtige overskud (underskud) indrapporteres pr. skattejurisdiktion. Den beregnede indkomstskat skal alene afspejle årets aktiviteter – og skal ikke omfatte udskudte skatter og hensættelser for usikre skatteforpligtelser.

I den ottende kolonne i tabellen skal der ske indrapportering af den samlede vedtagne kapital i koncernselskaberne pr. skattejurisdiktion. Med hensyn til faste driftssteder skal kapitalen medregnes hos selskabet, medmindre der findes kapitalkrav for det faste driftssted i reguleringsøjemed i den skattejurisdiktion, hvor det faste driftssted er beliggende.

I den niende kolonne i tabellen skal der ske indrapportering af den samlede akkumulerede fortjeneste i koncernselskaberne pr. skattejurisdiktion. Med hensyn til faste driftssteder skal den akkumulerede fortjeneste medregnes hos selskabet, som det faste driftssted er en del af.

I den tiende kolonne i tabellen skal der ske indrapportering af det samlede antal af medarbejdere opgjort på fuldtidsbasis i koncernselskaberne pr. skattejurisdiktion. Antallet af medarbejdere kan rapporteres som antallet af medarbejdere ved årets udgang, som det gennemsnitlige antal medarbejdere over året eller enhver anden metode blot den anvendes konsistent år efter år. Medarbejdere hos uafhængige entreprenører, der deltager i ordinære driftsaktiviteter, kan medregnes som medarbejdere. Det vil være tilladt at fortage rimelige afrundinger eller skøn over antallet af medarbejdere, forudsat at det ikke medfører forvridninger i den relative fordeling af antallet af medarbejdere mellem forskellige skattejurisdiktioner. Tilgangen til opgørelsen skal være

konsistent fra år til år og mellem koncernselskaberne.

I den ellefte og sidste kolonne i tabel 1 skal den samlede bogmæssige værdi af materielle aktiver indrapporteres for koncernselskaberne pr. skattejurisdiktion. Aktiver i faste driftssteder skal rapporteres i feltet for den skattejurisdiktion, hvor det faste driftssted er beliggende. Materielle aktiver omfatter ikke kontanter, kontantlignende aktiver, immaterielle aktiver eller finansielle aktiver.

Land for land-rapporten skal derudover indeholde en tabel 2, som skal identificere hvert koncernselskab i den multinationale koncern og dets (skattemæssige) hjemsted samt primære forretningsaktivitet eller aktiviteter og anføre, hvor det er skattemæssigt hjemmehørende. Hvis et selskab er indregistreret eller organiseret i et andet land end der, hvor det er hjemmehørende, skal det anføres separat. Faste driftssteder skal i forbindelse med tabel 2 anføres under den skattejurisdiktion, hvor det faste driftssted er beliggende. Navnet på selskabet, som det faste driftssted er en del af, skal noteres. Tabel 2 er gengivet ovenfor.

Endelig skal land for land-rapporterne indeholde en tabel 3, som ligeledes er gengivet ovenfor. I denne tabel vil det være muligt at angive andre oplysninger, der er nødvendige eller letter forståelsen af de første to tabeller. Der skal bl.a. gives en kort beskrivelse af kilden til oplysningerne i rapporten. Hvis der sker en ændring i kilden til oplysninger fra et år til et andet, skal koncernen forklare baggrunden for denne ændring og dens konsekvenser.

## *Kapitel 5 - Kontrolbeføjelser over for den skattepligtige*

### *Kontrolbeføjelser over for erhvervsdrivende*

#### *Til § 48*

Forslagets *stk. 1* er en videreførelse af den gældende skattekontrolllov § 6, stk. 1, idet bestemmelsen dog foreslås begrænset til alene at gælde kontrol af den erhvervsdrivendes egne skatteforhold. Hjemlen til kontrol af andre erhvervsdrivendes skattemæssige forhold (krydsrevision) foreslås overflyttet til § 53 og lovfæstet udtrykkeligt.

Efter bestemmelsen har enhver erhvervsdrivende, der fører regnskab, pligt til efter anmodning fra SKAT at indsende sit regnskabsmateriale med bilag og andre dokumenter, der kan have betydning for skattekontrollen. Pligten til efter bestemmelsen at indsende regnskabsmateriale m.v. gælder enhver erhvervsdrivende, såvel fysiske som juridiske personer uanset ejer- og hæftelsesforhold. Alle erhvervsgrupper er omfattet af bestemmelsen, herunder pengeinstitutter, revisorer og advokater.

Den erhvervsdrivende er endvidere pligtig at give SKAT adgang til sit regnskabsmateriale i forbindelse med SKATs iværksættelse af en skattemæssig stikprøvekontrol af den erhvervsdrivende.

Hvis der foreligger formodning for, at der drives uregistreret erhvervsvirksomhed, har den pågældende ligeledes pligt til at efterkomme SKATs anmodning.

Uden for bestemmelsen falder enhver ikke erhvervsdrivende. Det er et vigtigt led i vurderingen af, om en person er selvstændigt erhvervsdrivende eller ej, at SKAT kan få adgang til eventuelt foreliggende regnskabsmateriale. Den skattepligtige er pligtig at give SKAT adgang til regnskabsmateriale, også når myndighederne skal vurdere, om der foreligger hobbyvirksomhed eller erhvervsmæssig virksomhed. Udgangspunktet her er som regel, at den skattepligtige gør gældende, at der er tale om erhvervsmæssig virksomhed.

Det er ikke afgørende for indsendelsespligten, om den pågældende er bogførings- eller regnskabspligtig, men om der rent faktisk føres et regnskab. Indsendelsespligten gælder også et evt. momsregnskab eller kildeskatteregnskab, hvis det kan have betydning for skattekontrollen. Da enhver erhvervsdrivende, med de undtagelser, der følger af overgangsbestemmelserne i bogføringsloven, er bogføringspligtige, er hovedreglen, at erhvervsdrivende skal føre et regnskab og dermed umiddelbart bliver omfattet af indsendelsespligten.

Efter bogføringslovens § 10, stk. 1, gælder en 5-årig opbevaringspligt for regnskabsmateriale. Pligten til at indsende regnskabsmateriale m.v. gælder imidlertid alt i virksomheden beroende regnskabsmateriale, uanset om dette er ældre end fem år.

Pligten til at indsende regnskabsmateriale gælder både for tidligere år og for det løbende regnskabsår. SKAT har herved mulighed for at se, om balanceposter (debitorer, kreditorer, varelager m.v.) for det senest afsluttede år passer med bogføringen for det løbende år.

Skattekontrollen vedrører begrebsmæssigt afsluttede indkomstår. Der kan således ikke ske kontrol af skatteregnskabet i en nystartet virksomhed, der endnu ikke har afsluttet sit første regnskabsår. Nystartede virksomheder kan derimod kontrolleres efter kildeskatteloven, momsloven m.v. for A-skat, moms og andre afgifter for den løbende periode.

Det materiale, der kan kræves indsendt, er *for det første* ”regnskabsmateriale med bilag”. Bogføringslovens § 3 definerer, hvad der anses som regnskabsmateriale, og bogføringsvejledningen uddyber og eksemplificerer, hvad regnskabsmateriale omfatter. Som regnskabsmateriale anses registreringer, herunder transaktionssporet, eventuelle beskrivelser af bogføringen, herunder aftaler om elektronisk dataudveksling, eventuelle beskrivelser af systemer til at opbevare og fremfinde opbevaret regnskabsmateriale, bilag og anden dokumentation, oplysninger i øvrigt, som er nødvendige for kontrolsporet, regnskaber, som kræves udarbejdet i henhold til lovgivning, og eventuelle revisionsprotokoller. Medmindre andet fremgår af lovgivningen i øvrigt, omfatter et regnskab også eventuelle årsberetninger og lignende, der er knyttet til regnskabet.

Efter bogføringslovens § 15, stk. 3, kan en myndighed, der i henhold til anden lovgivning har ret til regnskabsmaterialet, forlange, at regnskabsmateriale, der opbevares i elektronisk form, indsendes digitalt i et anerkendt filformat som xml, csv eller lignende. Regler herom er indsat i bogføringsloven ved lov nr. 55 af 27. januar 2015 (Opbevaring af regnskabsmateriale m.v.), der har virkning den 1. marts 2015.

Ud over det egentlige regnskabsmateriale kan der *for det andet* kræves indsendt andre dokumenter, der kan have betydning for skattekontrollen. I forarbejderne til den gældende § 6 i

skattekontrolloven er, jf. lov nr. 184 af 4. juni 1964, som eksempler på sådanne andre dokumenter nævnt korrespondance, kontrakter, revisionsbemærkninger og kalkulationer. Spørgsmålet om, hvilke andre dokumenter SKAT kan kræve indsendt, har givet anledning til diskussioner, og det tidligere Skatteretsrådet offentliggjorde den 30. september 2005 et notat om skattekontrollovens § 6, stk. 1, hvori der blev sat spørgsmålstejn ved SKATs administration af bestemmelsen. SKAT har på baggrund heraf i meddelelsen SKM2007.277.SKAT offentliggjort retningslinjer for indhentelse af andre dokumenter end regnskabsmateriale.

Skattekontrollen skal som udgangspunkt baseres på autentiske dokumenter, oplysninger og forklaringer. Det er oplysninger af denne karakter, der kan kræves udleveret. I modsætning hertil står oplysninger af vurderende eller rådgivende karakter, som er tilgået den erhvervsdrivende fra dennes rådgivere. Det er dermed indholdet af det enkelte dokument, mere end dokumenttypen, der er afgørende for, om dokumentet skal udleveres, og der kan derfor heller ikke opstilles en positiv eller negativ liste over omfattede dokumenter.

I praksis kan der være tale om mange typer af dokumenter. Der vil være dokumenttyper, hvor det på grund af karakteren af deres indhold vil være en formodning for, at de er udleveringsrelevante, og andre, hvor det modsatte vil være tilfældet. Sidstnævnte gælder som udgangspunkt f.eks. bestyrelsesprotokoller og rådgiverdokumenter. Også bestyrelsesprotokoller og rådgiverdokumenter kan dog være omfattet, hvis dokumentet indeholder faktiske oplysninger af væsentlig betydning, som ikke findes i underliggende, faktuelle dokumenter.

Lovforslagets §§ 38 og 39 indeholder regler om oplysningspligt og dokumentationspligt i forhold til kontrollerede transaktioner. Nærmere regler om indholdet af den skriftlige dokumentation er fastsat i bekendtgørelse nr. 401 af 28. april 2016 om dokumentation af prisfastsættelsen af kontrollerede transaktioner, hvorefter der kan anmodes om supplerende oplysninger og materiale, som må anses for relevant for en armslængdevurdering. Små virksomheder og hovedaktionærselskaber er ikke omfattet af pligten til at udarbejde en transfer pricing-dokumentation, men skal afgive de oplysninger, der er nødvendige for, at SKAT kan vurdere om transaktionerne er foretaget på armslængdevilkår. Skriftlig transfer pricing-dokumentation skal efter § 39 på SKATs begæring forelægges SKAT, og bestemmelsen i § 48 om pligt til at indsende materiale gælder også transfer pricing-dokumentation. Ifølge SKAT har der, jf. SKM2007.277.SKAT, i praksis i nogle transfer pricing-sager været tilfælde, hvor der i bestyrelsesprotokoller har været nævnt fakta, der ikke fandtes i underliggende dokumenter. Samme sted anføres, at der i praksis har været sager om udenlandske kapitalfondes overtagelse af danske virksomheder, hvor responsa og due diligence-rapporter har indeholdt faktiske oplysninger, der ikke fandtes i underliggende dokumenter. Sådanne oplysninger vil eventuelt kunne anvendes til at kontrollere og supplere indholdet af transfer pricing-dokumentationen.

Hvis en bestyrelsesprotokol eller et rådgiverdokument af fortrolig karakter indeholder skatterrelevante faktuelle oplysninger, der ikke allerede fremgår af underliggende dokumenter, kan oplysningerne udleveres i form af ekstrahering af de pågældende oplysninger. Som udgangspunkt bør en erklæring fra virksomheden om, at der i andre dokumenter end egentligt regnskabsmateriale, som SKAT ønsker udleveret, ikke er relevante oplysninger for skatteligningen, eller en erklæring om, at de relevante oplysninger er ekstraheret og udleveret, være tilstrækkeligt. SKAT kan ikke kræve at se dokumentet i sin helhed for at kunne fastslå, om det indeholder faktiske oplysninger af

betydning for skattekontrollen. Fastholder virksomheden, at dokumentet ikke indeholder udleveringspligtige oplysninger, og finder SKAT fortsat, at der mangler oplysninger til dokumentation af forskellige forhold, kan SKAT komme med et pålæg om indsendelse af de ønskede oplysninger og fastsætte tvangsbøder, jf. § 66, indtil påbuddet efterkommes. Hvis virksomheden ikke er enig, må den klage til Skatteankestyrelsen og eventuelt indbringe spørgsmålet for domstolene. I sidste instans er det SKAT, der konkret må vurdere, om en disposition er tilstrækkeligt dokumenteret. Hvis dette ikke er tilfældet, kan konsekvensen af, at virksomheden ikke ønsker at udlevere de ønskede oplysninger, også være, at SKAT foretager en skønsmæssig ansættelse efter reglerne i § 70.

En anmodning om indsendelse af materiale skal konkretiseres. SKAT skal gøre sig det klart, hvad formålet med materialeindkaldelsen er, og der skal være en konkret formodning for, at det materiale, der begæres udleveret, har betydning for skatteansættelsen i en konkret sag. SKAT må redegøre for, at der mangler relevante oplysninger, for at man kan se sammenhængen i virksomhedens transaktioner, og at SKAT forventer at finde disse oplysninger i de ønskede dokumenter. Et krav om konkret formodning er med til at sikre, at virksomhederne ikke bliver bedt om at udlevere irrelevant materiale, men at SKAT alene anmoder om oplysninger, der er relevante og nødvendige for sagsbehandlingen. Kravet har naturlig sammenhæng med proportionalitetsprincippet, som er en almindelig forvaltningsretlig grundsætning, der er lovfæstet i retssikkerhedslovens § 2.

Pligten til efter bestemmelsen at indsende regnskabsmateriale m.v. gælder enhver erhvervsdrivende. Advokater er som erhvervsdrivende omfattet af bestemmelsen, og advokaters tavshedspligt kan ikke føre til en begrænsning i anvendelsen af bestemmelsen. Der gælder ikke særlige regler for advokater, blot fordi advokater er undergivet særlige regler om tavshedspligt. En advokat har således pligt til at stille sit regnskab med bilag m.v. til rådighed for SKAT, uanset om de indeholder oplysninger, som ellers er omfattet af reglerne om tavshedspligt, og SKAT kan bruge skattemæssige oplysninger om advokatens klienter, som de kommer i besiddelse af i forbindelse med undersøgelse af advokatens forhold.

Højesteret fastslog således i U 1981.106 H, at skattemyndighederne med hjemmel i skattekontrollovens § 6 kan kræve en advokats regnskabsmateriale udleveret med henblik på kontrol af advokatens egen skatteansættelse og endvidere, hvis der af det lovligt tilvejebragte materiale måtte fremgå oplysninger om klienters skatteforhold, anvende disse oplysninger ved kontrol af klienternes skatteansættelse. Højesteret fastslog endvidere, at advokatens tavshedspligt ikke kunne føre til en begrænsning i anvendelsen af skattekontrollovens § 6.

Bestemmelsen i § 48 vil ikke kunne benyttes som hjemmel til at foretage kontrol af advokatens klienter. Formålet med kontrollen må således ikke være at tilvejebringe oplysninger om advokatens klienter. Hvis der imidlertid af det lovligt tilvejebragte materiale måtte fremgå oplysninger om andres - herunder ikke erhvervsdrivendes - skatteforhold (såkaldte tilfældighedsfund), vil oplysningerne derimod kunne anvendes ved kontrol af disses skatteansættelse.

Der er også pligt til at indsende regnskabsmateriale m.v., selv om det udelukkende er af betydning for afgørelsen af spørgsmål om skattepligt. SKAT kan således anmode om at få indsendt regnskabsmateriale m.v. med henblik på at kontrollere, om personer eller selskaber m.v. er

undergivet begrænset eller fuld skattepligt eller måske slet ikke er skattepligtige til Danmark. SKAT har herunder mulighed for at kontrollere, om virksomheder i udlandet må betragtes som selvstændige juridiske personer, eller om virksomhederne må betragtes som en del af en dansk skattepligtigs selvstændige erhvervsvirksomhed eller som en filial af et selskab, der er hjemmehørende i Danmark.

Indsendelsespligten omfatter også regnskabsmateriale m.v. vedrørende den skattepligtiges virksomhed på Færøerne, i Grønland eller i en fremmed jurisdiktion. Kriteriet er også her, at det ønskede materiale skal have betydning for skatteansættelsen her i landet. En undtagelse gøres dog i det omfang, den danske stat gennem deltagelse i internationalt samarbejde har forpligtet sig til at tilvejebringe oplysninger. OECD-standardaftalen fra 2002 om udveksling af oplysninger i skattesager indebærer, at de lande og områder, som indgår aftaler, skal bistå hinanden med oplysninger og om nødvendigt indhente oplysninger, der findes på deres territorium. Der henvises til bemærkningerne til lovforslagets § 58.

Pligten til at indsende regnskabsmateriale m.v. gælder både fuldt og begrænset skattepligtige, idet regnskabsmateriale m.v. kan være nødvendigt for at fastslå omfanget af den pågældendes skattepligt til Danmark. Er regnskabsmaterialet affattet på andre sprog end dansk eller engelsk, kan dette vederlagsfrit kræves oversat til dansk eller engelsk, jf. bogføringslovens § 15, stk. 1.

Forslagets *stk. 2* er en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 6, stk. 3. Hvis regnskabsmaterialet beror hos tredjemand, f.eks. revisor, der har tilbageholdsret i materialet, skal denne efter anmodning udlevere materialet til SKAT, der skal sørge for at levere materialet tilbage efter endt benyttelse. Tredjemand kan ikke under påberåbelse af en tilbageholdsret nægte at udlevere det regnskabsmateriale m.v., som tilhører den erhvervsdrivende, men beror hos tredjemand med henblik på udfærdigelse af regnskaber m.v. Tredjemand kan heller ikke påberåbe sig sin tavshedspligt i forhold til klientens materiale, da materialet alene tilhører klienten, som har oplysningspligten.

Det er kun den erhvervsdrivendes regnskabsmateriale, som tredjemand er forpligtet til at udlevere, ikke egne arbejds papirer, notater m.v.

Opbevares regnskabsmaterialet elektronisk hos tredjemand, eksempelvis i en cloudløsning, er det virksomhedens ansvar, at regnskabsmaterialet opbevares på betryggende vis i overensstemmelse med bogføringsloven og er tilgængeligt for SKAT i hele opbevaringsperioden på 5 år. Ved lov nr. 55 af 27. januar 2015 (Opbevaring af regnskabsmateriale m.v.) er det ved indsættelsen af et nyt stk. 2 i bogføringslovens § 15 blevet præciseret, at myndighedernes adgang til regnskabsmaterialet også gælder, hvis regnskabsmaterialet opbevares hos tredjemand.

Forslagets *stk. 3* er en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 6, stk. 6. Hvis den erhvervsdrivende ikke efterkommer en begæring om at indsende sit regnskabsmateriale m.v., kan den pågældende ansættes skønsmæssigt efter den foreslåede bestemmelse i § 70. Dette forudsætter dog, at den manglende mulighed for at efterprøve regnskabsmaterialet i væsentlig grad svækker selvangivelsens troværdighed. Det er endvidere muligt at anvende tvangsbøder efter § 66 over for virksomheder, der ikke indsender det ønskede regnskabsmateriale m.v.

*Til § 49*

Forslagets *stk. 1* er en sammenskrivning af den gældende skattekontrolløvs § 6, stk. 4, 1 og 2. pkt., og stk. 6. SKAT har, hvis det skønnes nødvendigt, adgang til mod behørig legitimation og uden retskendelse hos erhvervsdrivende i virksomhedens lokaler at foretage gennemgang af virksomhedens regnskabsmateriale m.v. SKAT kan endvidere foretage opgørelse af kassebeholdninger, kasseterminaler og lignende samt foretage opgørelse og vurdering af driftsmæssige aktiver som lagerbeholdninger, besætning, inventar, maskiner og andet driftsmateriel. Formålet med, at SKAT har hjemmel til at opgøre og vurdere virksomhedens driftsmidler m.v., er at sammenholde de regnskabsmæssige oplysninger med de faktiske beholdninger m.v. for bl.a. at kunne kontrollere afskrivningsgrundlaget.

Adgangen til regnskabsmateriale m.v. består, uanset hvilken form materialet ligger i. Der er således også adgang til regnskabsmateriale, der foreligger i elektronisk form. SKATs adgang til regnskabsmateriale, der foreligger i elektronisk form, omfatter en elektronisk adgang. SKAT har således adgang til på stedet at gennemgå registreringerne i virksomhedens systemer. Efter bogføringslovens § 15, stk. 1, kan en offentlig myndighed, der i henhold til anden lovgivning har ret til at kræve indsigt i den bogføringspligtiges regnskabsmateriale, forlange, at den bogføringspligtige vederlagsfrit stiller alt, som er nødvendigt til fremfinding og læsning af regnskabsmaterialet, til disposition.

Efter bogføringslovens § 15, stk. 3, kan myndigheden endvidere forlange, at regnskabsmateriale, der opbevares i elektronisk form, udleveres eller indsendes digitalt til myndigheden. Tidligere kunne myndigheden kun forlange at få regnskabsmaterialet udleveret i klarskrift, det vil sige på papir, men materialet kunne efter konkret aftale mellem myndighed og virksomhed udleveres i elektronisk form (f.eks. på et USB-stik). Ved lov nr. 55 af 27. januar 2015 (Opbevaring af regnskabsmateriale m.v.) er der indsat hjemmel i bogføringslovens § 15, stk. 3, til, at offentlige myndigheder kan stille krav om at få regnskabsmateriale, der opbevares i elektronisk form, udleveret i anerkendt filformat i elektronisk form eller indsendt digitalt i anerkendt filformat.

Ved lov nr. 55 af 27. januar 2015 er reglerne i bogføringslovens § 12 om opbevaring af regnskabsmateriale endvidere ændret således, at regnskabsmateriale i elektronisk form kan opbevares i udlandet uden forudgående ansøgning eller anmeldelse til offentlige myndigheder, hvis virksomheden opfylder en række nærmere fastsatte krav, herunder at regnskabsmaterialet opbevares i overensstemmelse med bogføringsloven, at virksomheden til enhver tid kan fremskaffe materialet og give adgang til det, at virksomheden opbevarer systembeskrivelser og nødvendige adgangskoder her i landet og, at virksomheden sørger for, at regnskabsmaterialet kan udskrives i klarskrift eller stilles til rådighed i et anerkendt filformat.

Kravet om adgang opfyldes ved, at virksomheden giver online-adgang til det elektroniske regnskabsmateriale, således at offentlige myndigheder til enhver tid her i landet via f.eks. en computer med adgang til internettet kan få adgang til materialet. Det er i så fald uden betydning, om den server, regnskabsmaterialet opbevares på, fysisk er placeret her i landet eller i udlandet. Det samme gælder, hvis virksomheden anvender en cloud-løsning, hvor serverens fysiske placering ikke er kendt.



SKATs adgang til elektronisk opbevaret regnskabsmateriale efter bestemmelsen giver ikke hjemmel til at gennemføre it-revision i form af dataspejling. Ved dataspejling tages der en fuldstændig kopi af alle data, der findes på f.eks. en harddisk, herunder slettede filer. SKAT kunne herved få adgang til en række oplysninger, som ikke er relevante for kontrollen, herunder personfølsomme oplysninger, hvilket både kan være i strid med den foreslåede bestemmelse og persondataloven.

SKAT benytter den såkaldte dataanalyse ved kontrol af virksomheders elektroniske regnskabsmateriale. Ved dataanalyse foretages ifølge SKAT en analyse af indholdet af virksomhedens datamedier i virksomhedens lokaler, uden at der foretages en kopiering. Alle virksomhedens elektroniske dokumenter forbliver på virksomhedens datamedier og bliver i første omgang ikke kopieret over på SKATs medie. De elektroniske dokumenter kan være korrespondance (e-mails), kontrakter, fakturaer, udgiftsbilag og andre dokumenter, som ikke indgår i en virksomheds elektroniske bogføringssystem, men som er relevante for kontrollen. Disse dokumenter kan heller ikke håndteres i almindelige it-revisionsværktøjer, som f.eks. ACL, Idea og Excel. Hvis der ved gennemgangen findes relevante dokumenter til kontrolsagen, vil disse blive markeret, og der vil til sidst ske en endelig kopiering over på SKATs medbragte medie. Udpegning af relevante dokumenter kan også ske efter virksomhedens anvisning. Der er således udelukkende tale om en gennemgang af indholdet af virksomhedens datamedier, og kun relevante dokumenter vil blive kopieret. Virksomheden vil modtage en elektronisk kopi af det kopierede og en elektronisk dokumentliste, inden kontrollen afsluttes. Virksomheden eller dennes repræsentanter har under hele forløbet mulighed for at kommentere og drøfte relevansen af de udvalgte dokumenter. Brug af specielle it-værktøjer sikrer, at der ikke kan ske utilsigtede ændringer på virksomhedens datamedier, f.eks. sletning af dokumenter, og giver samtidig virksomheden en garanti for, at autenciteten af dokumenterne bevares, da det ikke efterfølgende vil være muligt at ændre dokumenternes indhold, metadata m.v. it-værktøjerne sikrer i den sammenhæng virksomheden, at det materiale, der indgår i SKATs kontrolsag, er en eksakt kopi af det originale dokument, og at der ikke kan ske menneskelige fejl ved håndteringen af materialet.

Virksomheden er efter bogføringsloven forpligtet til at stille alt, hvad der er nødvendigt til at fremfinde og læse regnskabsmateriale, til rådighed. SKAT kan ikke koble sit eget it-udstyr til virksomhedens udstyr, hvis virksomheden ikke giver sit samtykke hertil. SKAT må i så fald nøjes med at få adgang via virksomhedens systemer og enten få materialet udskrevet på papir eller få en elektronisk kopi, f.eks. på et USB-stik. SKAT kan ikke uden virksomhedens samtykke medtage originalt fysisk materiale. Der vil i givet fald være tale om beslaglæggelse, der skal ske efter retsplejelovens regler og fordrer politiets og rettens mellemkomst.

Der vil kunne være personfølsomme oplysninger i det materiale, som er relevant for kontrollen, og som SKAT derfor har krav på at få efter skattekontrolloven. Det kan f.eks. være en faktura, der viser, at virksomheden har betalt en fradragsberettiget udgift til alkoholafvænnning for en medarbejder. Indsamling af følsomme oplysninger af relevans for skattekontrollen vil lovligt kunne indsamles efter persondataloven, men den ansatte vil ifølge persondatalovens § 29 skulle underrettes af SKAT om indsamlingen (registreringen) af oplysningerne.

Efter § 49 har SKAT adgang til kontrol af kassebeholdning og kasseterminaler. SKAT har her adgang til at foretage direkte elektronisk opkobling og kopiering af det underliggende datagrundlag. Den eneste måde, kassesystemer kan kontrolleres effektivt på, er ved kontrol af det underliggende

datagrundlag, det vil sige udtræk af alle filer, databaser, tabeller m.v. Dette kan ikke gøres ved traditionel kasse gennemgang, men udelukkende ved elektronisk opkobling til systemet. Dette vurderes at være uproblematisk, da der ikke kan antages at ligge andet end dokumentation for omsætningen (taloplysninger om salg/retursalg). Hvis virksomheden ikke vil give sit samtykke til, at SKAT foretager opkobling til kassesystemet, må politiet i givet fald bistå med at overvinde fysiske hindringer for gennemførelsen af kontrollen.

SKAT skal fremvise behørig legitimation i forbindelse med et kontrolbesøg. Af legitimationen skal fremgå, hvem den pågældende er, samt at denne repræsenterer SKAT. Virksomhedskontrollen kan foretages uden retskendelse. Det er også retstilstanden efter gældende ret.

Adgangen til kontrol gælder den ejendom eller de lokaler, hvori virksomheden drives, det vil i praksis sige i - og i direkte tilknytning til - den erhvervsdrivendes forretnings-, fabriks-, kontor- og lagerlokaler.

Kontroladgangen omfatter også den erhvervsdrivende arbejdssteder uden for den erhvervsdrivendes lokaler, herunder transportmidler, der anvendes erhvervsmæssigt.

Bestemmelsen indebærer, at SKAT ud over kontrol i lokaler, hvorfra virksomheden drives, også kan foretage kontrol på samtlige de arbejdssteder, hvorfra den erhvervsdrivende udfører sit arbejde. SKAT kan således foretage gennemgang af regnskabsmateriale m.v., der måtte befinde sig på det pågældende arbejdssted. Der kan f.eks. være tale om byggepladser eller de steder, hvor et rengøringsfirma udfører rengøringsarbejde. Muligheden for at foretage kontrol på arbejdsstedet omfatter også transportmidler, der anvendes erhvervsmæssigt. Det vil sige, at der kan foretages kontrol i biler, lastbiler, skibe og andre transportmidler, som anvendes af den virksomhed, der er genstand for SKATs kontrol. Taxier er således f.eks. omfattet af adgangen til kontrol.

Kontrollen kan alene rettes mod personer eller selskaber, hvor SKAT positivt ved eller har en begrundet formodning om, at der er tale om en erhvervsdrivende. Denne positive viden vil typisk bero på, at de pågældende hos myndighederne er registreret som erhvervsdrivende. Der kan dog også foretages kontrol af erhvervsdrivende, der ikke er registrerede, men hvor der er en klar formodning for, at der drives (uregistreret) erhvervsmæssig virksomhed, f.eks. hvor virksomheden tidligere har været registreret, men registreringen er blevet inddraget.

Formålet med bestemmelsen om, at der er adgang til arbejdssteder, som ikke ligger i tilknytning til den erhvervsdrivendes lokaler, er overvejende, at SKAT får adgang til store arbejdssteder, primært byggepladser, hvor begge parter, dvs. både udbyder/bygherre og entreprenør, er erhvervsdrivende. Der er dog efter bestemmelsen også mulighed for at foretage kontrol på arbejdssteder, hvor det er en privat, der har bestilt arbejdet. Denne kontroladgang skal ske med respekt for boligens ukrænkelighed, og SKAT har således ikke adgang til at gennemføre kontrol på ejendomme, der alene tjener til privat bolig eller fritidsbolig. Dette gælder også i den situation, hvor den person, der bebor ejendommen, og dennes familie blot midlertidigt ikke har adresse på ejendommen. Der tænkes her f.eks. på den situation, hvor der sker genopbygning af en nedbrændt bolig, og hvor den pågældende person og dennes familie midlertidigt bor på en anden adresse. Er der derimod tale om en nyerhvervet grund, hvorpå der opføres et hus til privat beboelse, og som således endnu ikke tjener - eller har tjent - til bolig for ejeren og dennes familie, vil SKAT kunne foretage kontrol på

arbejdsstedet. Bestemmelsen vil således finde anvendelse i den situation, hvor en privat får opført et helt nyt hus til beboelse eller andre bygninger til privat anvendelse ved hjælp af professionel arbejdskraft.

Af forarbejderne til lov nr. 325 af 18. maj 2005 (L 96 – FT 2004-05 (2. samling)), hvorved der blev indsat hjemmel i bl.a. skattekontrolloven til kontrolbesøg på arbejdsstedet og ikke som hidtil kun i virksomhedens lokaler, fremgår, at det i overvejende grad er afsløringen af anvendelsen af sort/illegal arbejdskraft, der har været formålet med den udvidede kontrolhjemmel. Det er imidlertid kun regnskabsmateriale m.v., herunder arbejdsopgavernes fordeling mellem forskellige erhvervsdrivende, der er hjemmel til at kontrollere. Den gældende skattekontrollovs § 6, stk. 4, indeholder ikke en hjemmel til at spørge om de tilstedeværendes arbejds- og ansættelsesforhold. Denne hjemmel findes i kildeskattelovens § 86, stk. 5. Vil SKAT kontrollere, om den eller de virksomheder, der udfører arbejde på stedet, er momsregistret, skal dette ske med hjemmel i momsloven. SKAT skal således på forhånd gøre sig klart, hvad det er, SKAT ønsker at kontrollere på arbejdsstedet, og der skal være en formodning for, at der på arbejdsstedet vil kunne findes regnskabsmateriale m.v., for at kontrol på stedet vil kunne foretages alene med hjemmel i den foreslåede bestemmelse.

*Stk. 2* er til dels en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 6, stk. 4, 3. pkt. Ejeren og de ansatte er efter stk. 2, 1. pkt., forpligtet til at yde SKAT fornøden vejledning og hjælp ved kontrollen. Dette svarer til gældende ret.

Hvis der under et kontrolbesøg i virksomheden opstår en konkret mistanke om, at virksomheden har begået en strafbar lovovertrædelse, må SKAT afstå fra at benytte en oplysningspligt over for den mistænkte. Retssikkerhedslovens § 10, stk. 1, indeholder således et forbud mod selvinkriminering.

Det fremgår af bemærkningerne til retssikkerhedsloven, at forbuddet mod selvinkriminering omfatter den juridisk person som sådan, dvs. enhver fysisk person med tilknytning til den juridiske person f.eks. dennes ansatte. For ansatte i enkeltmandsvirksomheder sker der derimod ikke identifikation med virksomheden, så de vil ikke være undtaget fra oplysningspligten. Det findes uhensigtsmæssigt, at de ansatte i en virksomhed, der er organiseret som juridisk person, ikke vil kunne afkræves oplysninger om f.eks. virksomhedens bogføring, indretning af virksomhedens regnskabssystemer og lign., i modsætning til, hvad der gælder ansatte i en personligt drevet virksomhed. Det foreslås derfor, at der efter § 49 skal være vejledningspligt for fysiske personer med tilknytning til den juridiske person, i det omfang oplysningerne alene søges tilvejebragt til brug for behandlingen af andre spørgsmål end fastsættelse af straf. Der er ikke tale om at afkræve den ansatte en egentlig forklaring, men alene om, at denne skal yde SKAT praktisk bistand under kontrollen. I det omfang en ansat selv er mistænkt for et strafbart forhold, vil denne ikke have oplysningspligt. Dette beror imidlertid ikke på en identifikationsbetragtning, men på en individuel, personlig beskyttelse.

*Stk. 3* er en ny bestemmelse, der dels lovfæster gældende ret, dels udvider kontrollen til at kunne omfatte andet end regnskabsmateriale. Af den gældende skattekontrollovs § 6, stk. 4, 4. pkt., fremgår, at der ikke kan foretages kontrol på en ejendom, der tjener til privatbolig eller fritidsbolig. Hvis administrationen af den erhvervsdrivendes virksomhed sker fra privatboligen, og regnskabsmaterialet m.v. opbevares dér, har SKAT dog efter gældende ret adgang til den del af

privatboligen, hvorfra administrationen foretages, og hvor regnskabsmaterialet m.v. opbevares. Denne hjemmel fremgår ikke direkte af loven, men derimod af dennes forarbejder, jf. forarbejderne til lov nr. 380 af 2. juni 1999, Folketingstidende 1998-99, Tillæg A, side 1888.

Udviklingen har medført, at der i dag findes mange enkeltmandsvirksomheder, der drives fra privatboligen. Hvor den tidligere formulering tog sigte på, at den erhvervsmæssige virksomhed havde sin egen lokalitet, og der højst kunne være tale om et hjemmekontor, hvor der kunne være noget af virksomhedens regnskabsmateriale, skal bestemmelsen i dag kunne rumme den situation, at hele den erhvervsmæssige virksomhed befinder sig samme sted som boligen. Der er således et behov for, at SKAT kan foretage udgående kontrol på ejendommen, ikke kun at kontrollere regnskabsmateriale, men også for at foretage opgørelse og vurdering af lagerbeholdninger, besætning, inventar, maskiner og andet driftsmateriel. Dette foreslås af retssikkerhedsmæssige grunde udtrykkeligt lovfæstet.

Der er alene tale om, at der kan foretages kontrol i en erhvervsdrivendes privatbolig i tilfælde, hvor denne enten har hjemmekontor eller driver erhvervsvirksomhed fra privatboligen. Kontrollen kan alene udføres i den del af boligen, hvor den erhvervsdrivende har hjemmekontor eller hvorfra virksomheden drives. Kontroladgangen gælder derimod ikke de situationer, hvor en lønmodtager alene har etableret en hjemmearbejdsplads.

*Stk. 4* er en delvis videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 6, stk. 7. Efter den foreslåede bestemmelse yder politiet SKAT bistand til gennemførelse af et kontrolbesøg. Dette svarer til gældende ret. Efter den gældende bestemmelse kan justitsministeren efter forhandling med skatteministeren fastsætte nærmere regler herom. Der er indtil nu ikke blevet fastsat regler ved aftale mellem de to ministre, og det foreslås, at bemyndigelsen ikke videreføres. Det fremgår af § 2 i politiloven, at politiet yder andre myndigheder bistand efter gældende ret. Politiloven fastsætter rammerne for politiets magtanvendelse, og politiet må alene yde bistand til at overvinde fysiske hindringer for kontrollen. Der er således ikke behov for yderligere regler.

Politiets bistand efter skattekontrollovens § 49, stk. 4, begrænser sig til overvindelse af fysiske hindringer for gennemførelsen af kontrollen. Selve kontrollen skal gennemføres af medarbejdere hos SKAT.

### *Kontrolbeføjelser over for skattepligtige fysiske personer*

#### *Til § 50*

Bestemmelsen er en sammenskrivning og videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 6 B, stk. 1 og 4. Efter bestemmelsen kan SKAT indhente supplerende formueoplysninger m.v. hos enhver skattepligtig fysisk person, dvs. uanset om den pågældende er erhvervsdrivende, hovedaktionær, lønmodtager eller andet. De oplysninger, der kan kræves efter bestemmelsen, er oplysninger om formuen ved indkomstårets begyndelse og ved indkomstårets udløb samt om størrelsen og arten af ændringer i formuen i indkomståret, herunder om hovedposter i årets privatforbrug. Oplysningspligten er begrænset til oplysninger, som SKAT ikke i forvejen har kendskab til.

Oplysningspligten omfatter også en ægtefælle, som den skattepligtige levede sammen med ved udgangen af indkomståret.

Formålet med bestemmelsen er at kunne kontrollere, om der er en naturlig sammenhæng mellem den skattepligtiges indkomst og forbrug. Den skattepligtige skal naturligvis gives en rimelig frist til at efterkomme et sådant krav, vejledende en måned. Det kan endvidere pålægges den pågældende at skulle fremsende sådanne oplysninger for en række nærmere angivne fremtidige indkomstår.

Hvis et påbud om at afgive formueforklaring ikke efterkommes, kan den manglende formueforklaring søges fremskaffet ved pålæg af tvangsbøder efter § 66. SKAT kan endvidere foretage skønsmæssig ansættelse efter § 70.

#### *Til § 51*

Bestemmelsen i *stk. 1* er en sammenskrivning og videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 6 B, stk. 2 og 4. Hvis den person, der anmodes om at afgive formueoplysninger, er hovedaktionær, skal den pågældende - ud over de oplysninger, der kan kræves efter den foreslåede bestemmelse i § 50 - tillige oplyse om væsentlige økonomiske aftaler, der i indkomståret er indgået eller ændret mellem selskabet og den pågældende selv eller en samlevende ægtefælle. Det skal som minimum fremgå af oplysningerne, hvornår aftalen er indgået, hvilken type aftale der er indgået, samt aftalens hovedindhold, herunder aftalens genstand og økonomiske omfang.

Det er hovedaktionæren selv, som i første omgang afgør, om væsentlighedskravet er opfyldt. Visse typer aftaler må dog altid anses for væsentlige. Det drejer sig navnlig om aftaler mellem hovedaktionæren eller dennes ægtefælle og selskabet om ansættelse, lån, leje, leasing og overdragelse af fast ejendom. Overdragelse af løsøre kan også være en væsentlig økonomisk aftale, der er omfattet af oplysningspligten. Har hovedaktionæren og selskabet et løbende samhandelsmellemværende, er selve samarbejdsaftalen omfattet, men derimod ikke de enkelte handler i henhold til aftalen.

For ikke fuldt skattepligtige og for fuldt skattepligtige, der efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst anses for hjemmehørende i udlandet, skal sådanne oplysninger gives, hvis personen behersker et selskab, der er hjemmehørende her i landet.

Hvis oplysningerne ikke indsendes rettidigt, finder bestemmelserne i §§ 70 og 66 om skønsmæssig ansættelse og tvangsbøder tilsvarende anvendelse.

Bestemmelsen i *stk. 2* er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 6 B, stk. 3, med sproglige ændringer. Der er ikke med den ændrede formulering tilsigtet indholdsmæssige ændringer. Ved afgørelsen af, om § 51 finder anvendelse, er det efter stk. 2 aktieavancebeskatningslovens § 4, stk. 1, 3. pkt., og stk. 2 og 3, der skal finde anvendelse. Aktieavancebeskatningslovens § 4 indeholder definitionen på hovedaktionæraktier.

*Kapitel 6 - Kontrolbeføjelser over for tredjemand**Dødsboers oplysningspligt**Til § 52*

Bestemmelsen er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 6 C om oplysningspligt i forhold til den afdøde med henblik på at foretage en afsluttende skatteansættelse, og oplysningspligt i forhold til afgørelse af, om boet er skattepligtigt. Det er enten arvingerne, bobestyreren eller den længstlevende ægtefælle, der er ansvarlige for, at pligterne i henhold til lov om skifte af dødsboer opfyldes og dermed også oplysningspligten over for SKAT om afdødes forhold. Oplysningspligten omfatter også oplysninger om, hvem der er arvinger i boet, og hvorledes boet skiftebehandles.

Oplysningspligten omfatter enhver oplysning af betydning for opgørelsen af skattekrav, der udspringer af afdødes skattepligt, både vedrørende dødsåret og tidligere indkomstår. SKAT har til opgave at ansætte skattepligtige i skat. Til det formål er den enkelte skattepligtige pålagt en oplysningspligt, og for den afdødes vedkommende påhviler oplysningspligten den, der har ansvaret for boet. Denne pligt indebærer ikke kun en pligt til at afgive skatterevante oplysninger, men også en pligt til efter anmodning at redegøre for grundlaget for de afgivne oplysninger. En manglende efterlevelse af oplysningspligten i relation til afdødes skattemæssige forhold kan ikke sanktioneres med pålæg af daglige tvangsbøder, men indebærer, at SKAT kan rette henvendelse til tredjemand for at få de relevante oplysninger, ligesom SKAT kan foretage en skønsmæssig ansættelse.

For så vidt angår boets skattepligt, er der oplysningspligt om boets forhold, hvad enten boet bliver et skattepligtigt dødsbo eller ej, og det er den ansvarlige for boet, der har oplysningspligten. Det fremgår af dødsboskattelovens § 85, stk. 1. Dødsboskattelovens § 85, stk. 2, angiver fristen for indsendelse af selvangivelse, når boet er skattepligtigt, og det fremgår af dødsboskattelovens § 85, stk. 3, at den gældende skattekontrollovs § 4, stk. 4, om henstand med selvangivelsesfristen og § 5 om sanktioner ved ikke rettidig eller manglende selvangivelse finder tilsvarende anvendelse på selvangivelsesfristerne efter dødsboskattelovens § 85, stk. 2. I lovforslag om konsekvensrettelser som følge af forslag til skattekontrolllov og skatteindberetningslov foreslås ændringer i dødsboskattelovens § 85, således at terminologi og henvisninger svarer til forslag til skattekontrolllov. Henvisningen til den gældende skattekontrollovs § 5 betyder, at der kan gives skattetillæg, der kan pålægges daglige tvangsbøder for at få oplysningerne frem, og endelig kan der foretages en skønsmæssig ansættelse.

Bestemmelsen kan ikke bruges til at indhente oplysninger hos arvingerne om deres egne formuer og indkomstforhold, men hvis der er formodning for, at afdøde har givet afgiftspligtige gaver inden dødsfaldet, kan boafgiftslovens § 26 anvendes. Det fremgår af boafgiftslovens § 26, stk. 2, at bobestyreren, afdødes arvinger og legatarer senest 8 uger efter dødsfaldet skal indgive anmeldelse om afgiftspligtige gaver, som afdøde dem bekendt har givet eller modtaget, og hvoraf der ikke er betalt afgift. Hvis oplysninger ikke modtages rettidigt, kan SKAT foretage en skønsmæssig ansættelse af værdien af gaven.

Oplysninger fra arvinger om deres egne formue- og indkomstforhold kan være relevante, når arvingen ikke er nærtstående familie og derfor skal betale indkomstskat af en eventuel gave fra den

afdøde. Disse sager kan behandles efter skattekontrolloven. SKAT kan altid med henblik på eventuelt at genoptage en skatteansættelse anmode en skattepligtig om at redegøre for sine indkomstforhold, og SKAT kan efter den gældende skattekontrollovs § 6 B (lovforslagets § 50) indhente formueoplysninger hos enhver skattepligtig person.

### *Oplysninger til krydsrevision*

#### *Til § 53*

*Stk. 1* er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 8 C. Selvstændigt erhvervsdrivende, herunder mæglere og auktionsholdere, er oplysningspligtige om deres omsætning med andre erhvervsdrivende. For produktions-, indkøbs- og salgsforeninger og lignende erhvervsorganisationer omfatter oplysningspligten også organisationernes mellemværende med deres medlemmer. Det er i lovforslaget præciseret, at mellemværendet alene gælder erhvervsdrivende medlemmer.

Det er en forudsætning, at både den, der afkræves oplysninger, og den, der kræves oplysninger om, er erhvervsdrivende. Oplysningspligten er ikke begrænset til kun at omfatte den indbyrdes omsætning af erhvervsmæssig karakter, men omfatter tillige omsætning m.v., der vedrører den erhvervsdrivendes private forbrug.

Der kan kræves oplysninger om arten af omsætningen eller arbejdet, omsatte varemængder, vederlagets størrelse, tidspunktet for omsætningen eller arbejdets udførelse og om, hvornår og hvordan vederlaget er erlagt. Oplysningspligten er udtømmende angivet i § 53.

I modsætning til de oplysninger, som kan kræves efter § 48, kan oplysninger efter § 53 forlanges, uanset om de umiddelbart er tilgængelige i den erhvervsdrivendes virksomhed. Oplysningspligten kan således forlanges efterkommet, selv om oplysningerne ikke fremgår direkte af vedkommendes regnskab, men f.eks. kun kan fremskaffes ved gennemgang af bilag, udarbejdelse af oversigter m.v.

Det er en betingelse for oplysningspligten, at oplysningerne af SKAT skønnes at være nødvendige for skattekontrollen. Det betyder, at samme resultat ikke kan opnås med et mindre vidtgående indgreb, at indgrebet er egnet til at opnå det ønskede formål, og at indgrebet står i rimeligt forhold til de mål, der forfølges. Se afsnit 3.4.2.3.

Såfremt de ønskede oplysninger vedrører ikke identificerbare fysiske eller juridiske personer, skal der foreligge en tilladelse fra Skatterådet.

*Stk. 2* erstatter hjemlen i § 6, stk. 1 og 2, til krydsrevision. Der er ikke tale om materielle ændringer i forhold til gældende ret, men kravet til begrundelse er skærpet, fordi det udtrykkeligt skal fremgå over for den, der afkræves oplysningerne, at oplysningerne skal anvendes til kontrol af en anden erhvervsvirksomhed.

Pligten til at indsende regnskabsmateriale m.v. også for juridiske personer, der ikke er erhvervsdrivende, er begrundet i hensynet til at kunne indhente relevante oplysninger i forbindelse med gennemførelse af krydsrevisioner og brancheundersøgelser, idet disse juridiske personer er

forbrugere af en lang række varer og ydelser fra erhvervsdrivende.

Det betyder f.eks., at ideelle foreninger kan anmodes om at indsende regnskabsmateriale til dokumentation af indkøb hos en erhvervsdrivende eller til dokumentation af, at den støtte, de har modtaget fra en erhvervsdrivende, er anvendt på en måde, der berettiger den erhvervsdrivende til et fradrag.

Det er en betingelse for oplysningspligten, at oplysningerne af SKAT skønnes at være nødvendige for skattekontrollen. Det betyder, at samme resultat ikke kan opnås med et mindre vidtgående indgreb, at indgrebet er egnet til at opnå det ønskede formål, og at indgrebet står i rimeligt forhold til de mål, der forfølges.

Såfremt de ønskede oplysninger vedrører ikke identificerbare fysiske eller juridiske personer, skal der foreligge en tilladelse fra Skatterådet.

*Stk. 3* er en delvis videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 6, stk. 4, hvor det hidtil også har været muligt at foretage udgående kontrol, når det var andre erhvervsdrivendes forhold (krydsrevision), der skulle kontrolleres.

En særskilt kontrol af andres skattemæssige forhold er imidlertid meget indgribende over for den erhvervsdrivende, der udsættes for kontrollen, og bør derfor kun foretages, når der er et særligt behov.

### *Finansielle virksomheders oplysningspligt*

#### *Til § 54*

*Stk. 1* angår oplysningspligtens omfang og er en videreførelse af § 8 G jf. 8 D, men omfatter efter forslaget alene de finansielle virksomheders oplysningspligt. Oplysningspligten omfatter alle kunder, både erhvervsdrivende og ikke erhvervsdrivende.

Oplysningspligtens omfang er de transaktioner, der er nævnt i bemærkningerne til lov nr. 184 af 4. juni 1964, det vil sige ”alle oplysninger om navngivne kunders indskud eller lån, herunder om størrelsen af lån og af indestående eller forvaltede midler og disses afkastning, om bevægelser på indskuds- eller lånekonti, herunder oplysninger om trukne og indsatte checks, om diskonterede vekslers samt om sikkerhedsstillelser for lån og kreditter”.

SKAT vil således kunne kræve f.eks. transaktionsoplysninger vedrørende ind- og udbetalinger, f.eks. på hvis vegne en indbetaling eller udbetaling har fundet sted, og dette er præciseret i § 54, stk. 1, nr. 4. Nærmere oplysninger om formålet med de pågældende transaktioner kan imidlertid ikke kræves efter den foreslåede bestemmelse i skattekontrollovens § 54, stk. 1.

Ved lov nr. 1113 af 21. december 1994 (om diverse justeringer af administrativ karakter, bl.a. ændrede oplysningspligter, forlænget ligningsfrist, indeholdelsespligt for visse udenlandske arbejdsgiveres herværende fuldmægtige samt tilpasning af reglerne om beskatning af visse huslejebindinger) fik bestemmelsen i skattekontrollovens § 8 G, stk. 1, sin nuværende ordlyd. Af



forarbejderne fremgår, at bestemmelsen ønskedes udvidet til at omfatte oplysninger om eksempelvis terminsforretninger (finansielle kontrakter) og formidlede arrangementer med udenlandske pengeinstitutter, hvor formidleren ikke yder lån, modtager indskud eller er depositar.

Det fremgår således af bemærkningerne, at bestemmelsen omfatter oplysninger om disse erhvervsdrivendes omsætning med eller for kunder af penge eller lignende og af kreditmidler og værdipapirer, aftaler med eller for kunder om terminskontrakter samt købe- og salgsretter, og besørgelse af udbetalinger og modtagelse af indbetalinger.

Pengeinstituttet har indberetningspligt for alle kunder med danske cpr-numre eller cvr-numre, og jf. lov nr. 1634 af 26. december 2013 (Indberetning og automatisk udveksling af skatterrelevante oplysninger om finansielle konti samt ophævelse af bagatelgrænser for ind- og udbetalinger m.v.) er der ligeledes indberetningspligt for såkaldte udenlandske konti. Derfor foreslås det, at pengeinstitutter på opfordring skal give kontooplysninger og baggrundsoplysninger om kunder, som ikke er bosiddende i Danmark, men har en konto i pengeinstituttet.

SKAT har gennemført meget omfattende kontrolprojekter, der har krævet levering af store datamængder fra finansielle virksomheder. Det gælder f.eks. Projekt Internationale Kreditkort og de to Money Transferprojekter. De store projekter stiller særlige krav om begrundelse og afvejning af størrelsen af et muligt merprovenu som resultat af kontrollen over for de ressourcer, der skal anvendes både af SKAT og de oplysningspligtige for at gennemføre kontrollen.

I denne afvejning af byrden for den oplysningspligtige kan det ligeledes være af betydning, om SKAT alene anmoder om oplysninger inden for den ordinære ligningsfrist, eller om SKAT anmoder om oplysninger længere tilbage i tid.

Såfremt de ønskede oplysninger vedrører ikke identificerbare fysiske eller juridiske personer, skal der foreligge en tilladelse fra Skatterådet.

*Stk. 2* er en videreførelse af *stk. 3* i den gældende skattekontrollovs § 8 D, hvor det fremgik, at værdipapircentraler alene var oplysningspligtige med hensyn til hvilket pengeinstitut, der var kontoførende for nærmere angivne personer eller kontofører for nærmere angivne værdipapirer. På baggrund af denne identifikation kunne SKAT hos den pågældende finansielle virksomhed anmode om de oplysninger, som var nødvendige til kontrollens gennemførelse.

Ved lov nr. 739 af 1. juni 2015 (Gennemførelse af en del af initiativerne i skattelypakken på erhvervsområdet) er bestemmelsen ændret, idet der er tilføjet en hjemmel til, at SKAT kan indhente oplysninger i værdipapircentraler om ejere af aktier, der er optaget til handel på regulerede markeder. Formålet er, at SKAT kan få oplysninger om ejere af ihændehaveraktier. Da det ikke er registreret i værdipapircentralens systemer, om en aktie er en ihændehaveraktie eller ej, omfatter bestemmelsen adgang til oplysninger om alle aktier.

Bestemmelsen er imidlertid rettet mod ihændehaveraktier, som er kendetegnet ved, at selskabet ikke kender ejeren - i modsætning til navneaktier. Ihændehaveraktier giver således aktionæren mulighed for at være anonym, f.eks. over for selskabet og offentlige myndigheder. Der har bl.a. fra OECD været peget på, at ihændehaveraktier kan misbruges til sløring af ejerskab og derigennem til

skatteunddragelse.

Da der ikke skal indhentes godkendelse fra Skatterådet til indhentelse af oplysninger om ejere af aktier optaget til handel på regulerede markeder, uanset at ejerne ikke er identificerbare for andre end værdipapircentralen, er bestemmelsen flyttet fra den gældende skattekontrollovs § 8 D til forslagetets bestemmelse om finansielle institutioners oplysningspligt.

### *Advokaters oplysningspligt*

#### *Til § 55*

Der er tale om en ny bestemmelse, der fastlægger omfanget af advokaters oplysningspligt. Advokaters oplysningspligt er omfattet af den gældende skattekontrollovs § 8 G, hvor advokater har samme oplysningspligt som pengeinstitutter i det omfang, de forvalter midler eller udlåner penge.

Der har imidlertid været tvivl om bestemmelsens rækkevidde i forhold til, at oplysningspligten i den gældende skattekontrollovs § 8 G er knyttet til en forvaltning af midler for klienten. Se afsnit 3.4.1.2. om gældende ret.

Den foreslåede bestemmelse afgrænser oplysningspligten til økonomiske dispositioner på klientens vegne, hvor der er tale om:

- 1) omsætning med eller for klienten af penge eller lignende og af kreditmidler og værdipapirer,
- 2) aftaler med eller for klienten om terminskontrakter samt købe og salgsretter
- 3) aftaler med eller for klienten om køb af fast ejendom, forretning, fly, skib og lign. og
- 4) økonomiske dispositioner i forbindelse med administration af fast ejendom.

Der er ikke tilsigtet en udvidelse af advokaters oplysningspligt, men en præcisering af hvilke former for forvaltning af midler for klienten, der kan have skattemæssig interesse.

Nr. 1 og 2 svarer til den gældende bestemmelse i 8 G om formueforvaltning, mens nr. 3 og 4 angiver typiske advokatopgaver, hvor der kan indgå dispositioner, der har betydning for klientens skatteansættelse. Alle fire numre er omtalt i vedtægt om advokaters pligter med hensyn til behandling af betroede midler, jf. § 1, stk. 2, i bekendtgørelse nr. 725 af 25. maj 2015 om godkendelse af ændringer af vedtægt om advokaters pligter med hensyn til behandlingen af betroede midler, som områder, hvor der kan oprettes særskilt konto i klientens navn.

Der er tre forhold, som foreslås at udgå i forhold til den gældende bestemmelse i § 8 G, fordi der er tale om egentlig finansiell virksomhed. Det er kunders indskud, lån, depot eller boks, besøgelse af udbetalinger og modtagelse af indbetalinger og ydelse af garantier. I det omfang bevægelser på klientkontoen vedrører de dispositioner, hvor advokaten har oplysningspligt, kan de ovennævnte tre punkter delvist være indbefattet.

Kernen i fortrolighedsforholdet mellem advokat og klient er rådgivningen af klienten og de personlige oplysninger om klienten, som advokaten i den forbindelse får kendskab til.

Advokater har en tavshedspligt om klientens forhold, som kun kan begrænses, hvor der er særlig

hjemmel hertil, der er truffet en retsbeslutning herom, eller der er særligt kvalificerede samfundsmæssige hensyn, der kan begrunde en tilsidesættelse af tavshedspligten.

Der er tale om en særlig hjemmel, hvor advokaten har en lovbestemt oplysningspligt, som indebærer, at videregivelse af oplysninger ikke er uberettiget. Den særlige beskyttelse af advokaters tavshedspligt, som bl.a. retsplejelovens §§ 129 og 170 er udtryk for, betyder imidlertid, at SKAT alene må anmode om oplysninger om klienters forhold, når oplysningerne ikke umiddelbart kan fremskaffes på anden vis. SKAT bør således konstatere, at det ikke er muligt at få de ønskede oplysninger via klienten eller pengeinstituttet, før advokater pålægges at afgive oplysninger.

Såfremt klientkontoen alene dokumenterer advokatens økonomiske transaktioner på klientens vegne, vil SKAT ikke få adgang til det indholdsmæssige i advokatens rådgivning, selv om det typisk vil fremgå af klientkontoen hvilken sagstype, der er tale om.

Advokaten har mulighed for at udskille de områder, hvor advokaten varetager opgaver for klienten, som indebærer, at advokaten kan ligge inde med oplysninger af betydning for klientens skatteansættelse. Klientkontovedtægten giver mulighed for at oprette særskilte klientkonti i forbindelse med den slags opgaver, og selv om det ikke af denne konto vil fremgå, hvem der står som indbetaler eller modtager i forbindelse med bevægelser på kontoen, idet overførslerne sker fra den samlede klientkonto, vil adgang til den særskilte klientkonto vise totalsummer og bevægelser, der kan danne grundlag for en beslutning om, hvorvidt det er nødvendigt for SKAT at anmode om yderligere oplysninger.

Såfremt de ønskede oplysninger vedrører ikke identificerbare fysiske eller juridiske personer, skal der foreligge en tilladelse fra Skatterådet.

*Oplysningspligt for offentlige myndigheder, erhvervsdrivende og juridiske personer, som ikke er omfattet af §§ 54 og 55*

#### *Til § 56*

Bestemmelsen i § 56 er i det væsentlige en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 8 D. Der er således tale om en generel oplysningspligt, og bestemmelsen er tiltænkt at skulle omfatte de situationer, hvor det er væsentligt og nødvendigt for SKAT at få oplysninger af hensyn til en effektiv skattekontrol, men hvor specialbestemmelserne efter forslagets §§ 54 og 55 ikke lader sig anvende. Bestemmelsen angår alene oplysninger om en identificerbar juridisk eller fysisk person.

Kravet i den foreslåede bestemmelse om, at oplysningerne skal være nødvendige for SKAT indeholder både et krav om væsentlighed og proportionalitet.

Hvor den gældende skattekontrollovs § 8 D omfatter partrederier og juridiske personer, herunder offentlige myndigheders, oplysningspligt, foreslås der en udvidelse af kredsen af oplysningspligtige, således at oplysningspligten efter forslaget omfatter enhver erhvervsdrivende, idet oplysninger om f. eks særlige ansættelsesforhold kan være relevante at modtage fra en erhvervsdrivende, uanset dennes organisationsform. En partsreder er en selvstændig

erhvervsdrivende. Oplysningspligten omfatter tillige enhver juridisk person, uanset disses selskabsretlige og skatteretlige status i øvrigt.

Bestemmelsen kan ikke anvendes til at anmode teleselskaber om oplysninger om en kundes telefonforbrug.

Som eksempler på bestemmelsens anvendelse kan nævnes kontrol af befordringsfradrag, hvor der vil kunne anmodes om oplysninger fra en arbejdsgiver om bestemte lønmodtageres arbejdssted, og om der har været stillet fri bil til rådighed, anmodninger til lønbureauer vedrørende kopi af ansattes lønsedler, anmodninger til selskaber om at oplyse om medarbejderaktieordninger og antal af medarbejderaktier, anmodninger til vekslebureauer om konkrete personers udførsel af store pengebeløb til andre lande, og anmodninger til kommuner vedrørende udbetaling af kontanthjælp m.v.

Oplysningerne skal være nødvendige for skattekontrollen af en identificerbar juridisk eller fysisk person, og SKAT skal begrunde en anmodning om udlevering af oplysninger under hensyntagen til SKATs tavshedspligt om den enkelte skattepligtiges forhold.

Såfremt de ønskede oplysninger vedrører ikke identificerbare fysiske eller juridiske personer, skal der foreligge en tilladelse fra Skatterådet.

#### *Skatterådets tilladelse*

##### *Til § 57*

Det foreslås, at den kontrolindsats, som kræver Skatterådets godkendelse, udskilles i en ny bestemmelse.

Efter *stk. 1* skal Skatterådet godkende kontrolprojekter, hvor SKAT anmoder om oplysninger om ikke identificerede fysiske eller juridiske personer. Bestemmelsen supplerer de oplysningspligter som tredjemand kan pålægges efter de foreslåede bestemmelser i §§ 53-56.

Der er ikke tale om en udvidelse eller en indskrænkning i forhold til gældende praksis, og der er heller ikke tale om en praksisændring i forhold til de hensyn, som skal indgå i Skatterådets vurdering af ansøgningen.

Efter *stk. 2* foreslås, at Skatterådets tilladelse til et bestemt kontrolprojekt offentliggøres, i det omfang særlige kontrolhensyn ikke taler imod.

Der bør i videst muligt omfang være åbenhed om de kontrolopgaver, som SKAT fastlægger i de årlige indsatsplaner. Det vil efter forslaget, dels være muligt - helt eller delvist - at offentliggøre beskrivelser af kontrolprojekter og begrundelsen for, at Skatterådet har givet tilladelse, dels vil det være muligt at udskyde en offentliggørelse eller helt undlade at offentliggøre beskrivelser af kontrolprojekter og begrundelsen for, at Skatterådet har givet tilladelse, dette vil dog altid være undtagelsen.

Et eksempel kunne være SKATs første Money Transfer-projekt, hvor det efter bestemmelsen ville kunne offentliggøres, at formålet var at beskatte indkomster, som ikke var selvangivet, og hvor formuen var skjult i skattely, og at projektet tog afsæt i transaktioner mellem konti i udenlandske pengeinstitutter i udvalgte lande (i alt 22) og danske pengeinstitutter (i alt 55), men hvor hensynet talte for ikke at oplyse præcist hvilke lande eller hvilke pengeinstitutter.

### *Kapitel 7- Samarbejde med eksterne parter*

#### *Samarbejde med udenlandske skattemyndigheder*

##### *Til § 58*

Bestemmelsen er en videreførelse af § 11, stk. 1, i den gældende skattekontrollov, som angiver regelgrundlaget for SKATs udveksling af oplysninger med udenlandske skattemyndigheder. Der er tale om fire forskellige former for regelgrundlag, som er beskrevet under nr. 1-4.

Forslagets nr. 1 svarer til den gældende skattekontrolløvs § 11, stk. 1, nr. 1, og refererer til EU's seneste direktiv om administrativt samarbejde, 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.

Dette direktiv bringer for det første grundlaget for samarbejdet inden for EU op på OECD's nuværende standard for udveksling af oplysninger efter anmodning, navnlig med hensyn til afskaffelse af bankhemmelighed. For det andet indeholder direktivet bl.a. regler om udvidet anvendelse af automatisk udveksling af oplysninger blandt medlemsstaterne fra den 1. januar 2015. Da Rådets direktiv 2011/16/EU er blevet ændret ved Rådets direktiv 2014/107/EF, henvises der til alle de senere ændringer, der er foretaget i Rådets direktiv 2011/16/EU.

Forslagets nr. 2 svarer til § 11, stk. 1, nr. 2, og refererer til indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster.

Inden for det seneste årti har såvel EU som OECD og andre internationale fora haft fokus på, at skattemyndighedernes behov for at samarbejde indbyrdes er stigende, fordi internationale forhold spiller en større og større rolle. Det får stadig større betydning, at landenes skattemyndigheder kan få adgang til især bankoplysninger og oplysninger om selskabskonstruktioner og lignende fra udlandet.

Som et resultat af dette samarbejde offentliggjorde OECD i 2002 en standardaftale om udveksling af oplysninger i skattesager. Standardaftalen er især tænkt anvendt mellem OECD-lande og lande og områder uden for OECD, der ikke har et fuldt udbygget indkomstskattesystem. Standardaftalen indebærer bl.a., at de lande og områder, som indgår sådanne aftaler, skal bistå hinanden med oplysninger og om nødvendigt for at opfylde oplysningspligten indhente oplysninger, der findes på deres territorium. Dette omfatter oplysninger fra pengeinstitutter, og det omfatter oplysninger om ejerskab til selskaber og andre juridiske personer og personsammenslutninger.

I 2005 blev artiklen om udveksling af oplysninger i OECD's model til dobbeltbeskatningsaftaler

ændret, så den svarer til de standarder, der findes i standardaftalen fra 2002. Det fremgår nu af artiklen, at et land ikke kan nægte at udlevere oplysninger med den begrundelse, at oplysningerne besiddes af en bank eller en anden finansiell institution m.v., eller at oplysningerne vedrører ejerskabet til en juridisk person. Et land kan heller ikke nægte at udlevere oplysninger med den begrundelse, at landet ikke selv har noget behov for de pågældende oplysninger til brug for sin egen beskatning. Danmarks dobbeltbeskatningsaftaler indgås nu med den tekst i artiklen om udveksling af oplysninger, som er formuleret af OECD i 2005.

De oplysninger, der skal kunne udveksles efter anmodning efter OECD-standard, er bl.a.

- Oplysninger om ejerskabet til selskaber og andre relevante juridiske enheder, der er hjemmehørende eller registreret i det pågældende land eller område,
- Regnskabs- og bogføringsmateriale,
- Oplysninger om transaktioner og betalinger, herunder bl.a. oplysninger fra banker og andre finansielle institutioner.

Som en del af dobbeltbeskatningsoverenskomsten skal parterne kunne godtgøre, at standarden kan opfyldes, hvilket kræver at

- Det pågældende land eller område kan videregive oplysninger, der besiddes eller kontrolleres af personer eller myndigheder i det pågældende land eller område. Oplysningerne skal altså forefindes,
- Oplysningerne skal være tilgængelige for skattemyndighederne i det pågældende land eller område, og
- Skattemyndighederne i det pågældende land eller område skal kunne udveksle oplysningerne med alle andre lande og områder, der er relevante for det pågældende land eller område. Der skal altså forefindes et tilstrækkeligt netværk af aftaler, der muliggør denne udveksling af oplysninger.

Forslagets nr. 3 svarer til den gældende skattekontrollovs § 11, stk. 1, nr. 3, og refererer til administrativt indgåede aftaler om administrativ bistand i skattesager. Hermed menes *for det første* de skatteinformationsudvekslingsaftaler, som Danmark har indgået på grundlag af OECD's standardaftale om udveksling af oplysninger i skattesager. *For det andet* omfattes aftaler, som SKAT i egenskab af kompetent myndighed har indgået med kompetente myndigheder i en række andre lande om den nærmere udmøntning af bestemmelsen om udveksling af oplysninger i de pågældende dobbeltbeskatningsoverenskomster. *For det tredje* omfattes den fælles nordiske bistandsoverenskomst af 7. december 1989, jf. bekendtgørelse nr. 42 af 30. april 1992 om Overenskomst af 7. december 1989 mellem de nordiske lande om bistand i skattesager.

Forslagets nr. 4 svarer til den gældende skattekontrollovs § 11, stk. 1, nr. 4, og refererer til andre internationale overenskomster eller konventioner tiltrådt af Danmark, som omhandler administrativ bistand i skattesager. Hermed menes aktuelt OECD's og Europarådets konvention af 25. januar 1988 om gensidig administrativ bistand i skattesager (jf. bekendtgørelse nr. 8 af 6. februar 1996 om OECD og Europarådets konvention om administrativ bistand i skattesager), som er ændret ved en protokol af 27. maj 2010 (jf. bekendtgørelse nr. 18 af 18. maj 2011 om ændring af konventionen om administrativ bistand i skattesager). Danmark har tiltrådt både konventionen og protokollen; sidstnævnte er trådt i kraft og er for Danmarks vedkommende gældende fra den 1. juni 2011.

*Til § 59*

Bestemmelsen er en videreførelse af § 8 Z i den gældende skattekontrollov, hvorefter bestemmelserne i straffelovens kapitel 14 om forbrydelser mod den offentlige myndighed m.v. og kapitel 16 om forbrydelser i offentlig tjeneste eller hverv gælder for embedsmænd fra Færøerne, Grønland eller fra en fremmed jurisdiktion, der befinder sig her i landet som led i ydelse eller modtagelse af administrativ bistand i skattesager.

Bestemmelsen angår situationer, hvor embedsmænd fra fremmede jurisdiktioner befinder sig på dansk territorium, fordi de ledsager danske embedsmænd fra SKAT under gennemførelse af en kontrol på dansk territorium. I den situation nyder de pågældende embedsmænd samme retsbeskyttelse og er undergivet samme strafansvar som de danske embedsmænd fra SKAT. Bestemmelsen er ikke udtryk for, at der tillægges de pågældende udenlandske embedsmænd beføjelser til at intervenere i sagsbehandlingen på dansk territorium.

*Registersamkøring**Til § 60*

Bestemmelsen er en videreførelse af § 11 F i den gældende skattekontrollov, som giver adgang til det indkomstregister, som blev oprettet ved lov nr. 403 af 8. maj 2006 (indkomstregisterloven).

Det fremgår af forarbejderne (LF 119, FT 2005/1), at der ikke er tilsigtet nogen fravigelse af persondatalovens regler i forbindelse med terminaladgangen til indkomstregisteret. Der er alene adgang til oplysninger i indkomstregisteret i det omfang, det efter en konkret vurdering er nødvendigt og sagligt.

Bestemmelsen har til formål at tilvejebringe klare og utvetydige hjemler til at anvende registret til sammenstilling og samkøring af oplysninger i kontroløjemed i det omfang, der på de enkelte områder findes at være afgørende hensyn, der kan begrunde, at registret anvendes på denne måde.

SKAT har således adgang til nødvendige oplysninger til brug for forvaltningens myndighedsøvelse. Det vil sige både til serviceformål og kontrolformål. Oplysningerne kan bruges til fortrykning af oplysningsskemaer og til udarbejdelse af forskudsopgørelser og ændringer heri samt årsopgørelser. Endvidere kan oplysningerne bruges til samkøring og sammenstilling af oplysninger i indkomstregisteret med oplysninger i andre af SKATs registre med service og kontrol for øje.

*Til § 61*

Bestemmelsen er en videreførelse af § 6 E i den gældende skattekontrollov. Efter bestemmelsen kan skatteministeren ved bekendtgørelse bemyndige SKAT til at indhente oplysninger i elektronisk form om fysiske eller juridiske personers økonomiske og erhvervmæssige forhold fra andre offentlige myndigheder i det omfang, det anses for at være af væsentlig betydning for opgørelse eller inddrivelse af skatter, told eller afgifter, med henblik på samkøring med de hos SKAT eksisterende oplysninger om de pågældende personer.

SKAT kan efter bestemmelsen kun rekvirere oplysninger om økonomiske eller erhvervmæssige forhold, og kun i det omfang oplysningerne generelt må anses for at være relevante og ikke omfatter mere end, hvad der kræves til en korrekt opgørelse eller inddrivelse af skatter, arbejdsmarkedsbidrag, told eller afgifter.

Adgang til oplysninger om rent private forhold som nævnt i persondataloven er ikke omfattet af bemyndigelsen, og persondatalovens regler om behandling af personoplysninger skal finde anvendelse ved administration af bestemmelsen.

Udtrykket ”af væsentlig betydning for opgørelse eller inddrivelse af skatter, told eller afgifter” dækker ikke kun over selve opgørelses- eller inddrivelsessituationen, men tillige over muligheden for, at SKAT kan føre kontrol til imødegåelse af forkerte oplysninger eller sikring af en effektiv inddrivelse. SKAT har således mulighed for at indhente oplysninger om økonomiske eller erhvervmæssige forhold i elektronisk form som led i en generel søgning til brug for en løbende kontrol.

Adgangen for SKAT til at indhente andre myndigheders registrerede oplysninger omfatter bl.a. en adgang til at foretage elektronisk opkobling til de registre, hvor oplysningerne er lagret, og en adgang til at rekvirere elektronisk lagrede oplysninger.

Det er ikke tanken, at bestemmelsen skal anvendes til etablering af generelle nye registre i SKAT, baseret på de indhentede data. Det er alene hensigten at sammenholde registrene (samkøring) i et forløb, der undersøger den samtidige forekomst i to registre - eller tilstedeværelse i det ene kombineret med fravær i det andet. De personer eller virksomheder, der ikke falder for udsøgningskriteriet, forbliver i deres respektive registre.

De berørte personer vil ikke få direkte underretning om, at der sker samkøring af oplysninger, men det vil som standardoplysning fremgå af registreringsblanketter, angivelses- og ansøgningsskemaer og andet., at afgivne oplysninger, erklæringer m.v. må påregnes at blive gjort til genstand for en kontrol bl.a. ved samkøring med allerede registrerede oplysninger hos andre myndigheder.

Den pågældende myndighed afholder selv eventuelle udgifter, der er forbundet med at give SKAT adgang til registrerede oplysninger, hvorimod SKAT afholder eventuelle udgifter, der i øvrigt er forbundet med at indhente og behandle disse oplysninger.

#### *Til § 62*

Bestemmelsen i *stk. 1* er en videreførelse af § 6 F, stk. 1, i den gældende skattekontrollov. Efter bestemmelsen kan SKAT foretage en registrering af fysiske og juridiske personer, der har påført eller søgt at påføre det offentlige tab af direkte og indirekte skat til det offentlige. Der foreligger i denne sammenhæng et tab, når kravet er overgivet til tvangsinddrivelse. Det foreslås at lovfæste beløbsstørrelsen for det påførte tab samtidig med en forhøjelse af beløbet, der tager hensyn til prisudviklingen, således at det påførte tab skal være mindst 100.000 kr.

Som eksempel på, at den pågældende har forsøgt at påføre det offentlige betydelige tab af direkte og indirekte skatter til det offentlige kan nævnes en udbyder eller erhvervmæssig formidler af



skattearrangementer, der ved forskudsregistreringen eller ligningen er tilsidesat som værende uden reelt indhold.

Registrering i kontrolinformationsregisteret (KINFO) skal kun kunne foretages, hvis formålet er at imødegå overtrædelser af lovgivningen om skatte- og afgiftslovgivningen. Med registret vil SKAT blive varskoet om identiteten af personer og selskaber, der repræsenterer en betydelig risiko for unddragelse af skatter m.v. SKAT får således bedre mulighed for at tilrettelægge behandlingen af sager, hvori sådanne personer eller selskaber er involverede, og for at opdage tilfælde, hvor lovgivningen er overtrådt eller forsøges overtrådt.

SKAT skal som den dataansvarlige afgøre, om en fysisk eller juridisk person opfylder kriterierne for at blive registreret. SKAT skal underrette den pågældende om registreringen og begrundelsen herfor, samtidig med at registreringen foretages. SKATs afgørelse om en registrering kan af den registrerede indbringes for Skatteankestyrelsen, men en klage har ikke opsættende virkning på registreringen.

En registrering vil indebære, at den pågældende vil blive fulgt nøjere af skatte- og afgiftsmyndighederne. Men den pågældende vil ikke som følge af registreringen blive afskåret fra nogen rettigheder.

De oplysninger, der registreres, er oplysninger om den pågældendes identitet samt oplysninger om grundlaget for registreringen. I forbindelse med registrering af identiteten af en juridisk person, der beherskes af en eller få fysiske eller juridiske personer, f.eks. et aktieselskab ejet af en hovedaktionær, vil der kunne foretages registrering af identiteten af de pågældende fysiske eller juridiske personer.

Persondataloven finder anvendelse ved administration af bestemmelsen.

Optagelseskriterierne er objektive i den forstand, at der skal foreligge en endelig administrativ afgørelse eller en dom, hvori det direkte eller indirekte er konstateret, at den pågældende enten har påført det offentlige tab af den nævnte slags eller har forsøgt at påføre det offentlige sådanne tab. Det er ikke et krav, at alle rekursmuligheder er udtømte. Der kan være tale om både domme eller afgørelser i materielle skattesager, og domme eller afgørelser i form af bødeforelæg i straffesager.

En afgørelse i en materiel sag om ansættelse eller i en konkurssag inden for de ordinære ligningsfrister stiller ikke krav om, at den skattepligtige har handlet forsætligt eller groft uagtsomt. Det er således ikke en betingelse for registrering som følge af påførte tab, at den pågældende har handlet forsætligt eller groft uagtsomt.

Ud over registrering på grundlag af en dom eller en endelig administrativ afgørelse kan der foretages en registrering i følgende tilfælde og i tilfælde, der ganske kan sidestilles hermed, idet dette dog forudsætter i forhold til hvert enkelt af de nævnte punkter, at der er handlet forsætligt eller groft uagtsomt, dog undtagen nr. 3, jf. bemærkningerne til stk. 4 nedenfor:

1) En fysisk eller juridisk person, der administrativt har vedtaget en bøde for overtrædelse af told-, skatte- eller afgiftslovgivningen.

- 2) En udbyder eller erhvervsmæssig formidler af skattearrangementer, der ved forskudsregistreringen eller ligningen er tilsidesat som værende uden reelt indhold. Et skattearrangement er karakteriseret ved, at der med det primære formål at spare eller udskyde skat er anskaffet et formuegode eller finansielt instrument, og at anskaffelsen helt eller delvist er finansieret ved lån.
- 3) En fysisk eller juridisk person, der har deltaget i moms-karruselsvindel. Ved moms-karruselsvindel forstås en svindelmetode, hvor der igangsættes transaktioner mellem en række momspligtige i to eller flere EU-lande med eller uden varer med henblik på misbrug af reglerne vedrørende momsfrit salg mellem momsregistrerede virksomheder i medlemslandene.
- 4) En fysisk person, der har deltaget i selskabstømning på køberside.
- 5) En fysisk eller juridisk person, der har fået inddraget en bevilling til særlige kreditvilkår til told- eller afgiftslempelse, fordi den pågældende har overtrådt de vilkår, som bevillingen var tildelt under.
- 6) En juridisk person, der mere end to gange er ansat skønmæssigt på grund af manglende (selv)angivelse af den skattepligtige indkomst/afgift.
- 7) En fysisk person, der har stået bag mere end to virksomheder, der er gået konkurs eller er tvangsopløst med tab for staten til følge.

I forsøgstilfældene forudsætter registrering, at den pågældende har handlet med forsæt til at påføre det offentlige et væsentligt tab, men at tabet uden den pågældendes egen mellemkomst ikke realiseres. Hvis det konstateres, at væsentlige forhold forsætligt er fortiet eller sløret, kan der være tilstrækkelig anledning til registrering for forsøg. Dette gælder navnlig, hvis en person f.eks. udbyder skattearrangementer, som er klart uholdbare.

Det er således ikke tilstrækkeligt til at statuere forsøg, at den pågældende f.eks. fejlagtigt har fortolket tvivlsomme afskrivningsregler til sin egen fordel eller fejlagtigt har opgjort en skattepligtig avance på en måde, der fører til lavest mulig skat.

Bestemmelsen i *stk. 2* svarer til den gældende skattekontrollovs § 6 F, stk. 2. Oplysninger, der bliver registreret efter *stk. 1* samt oplysninger, der indgår i den sagsbehandling i SKAT, der ligger til grund for en registrering, er undergivet samme særlige tavshedspligt, som den, der efter skatteforvaltningslovens § 17 gælder for oplysninger, som SKAT bliver bekendt med under varetagelsen af SKAT's arbejde. Oplysninger, der er undergivet den særlige tavshedspligt, kan som udgangspunkt ikke videregives til private.

Bestemmelsen i *stk. 3* svarer til den gældende skattekontrollovs § 6 F, stk. 3, som begrænser registreringen tidsmæssigt. Det betyder, at en registrering ikke vil kunne foretages senere end fem år efter, at det forhold, der begrunder registreringen, er konstateret. Ligeledes skal en registrering slettes, når der er forløbet fem år efter, at det forhold, der har begrundet registreringen, er konstateret, medmindre der forinden foreligger nye grunde for en registrering. Konstateres der efterfølgende nye forhold, der begrunder en registrering, løber der en ny femårig frist.

Bestemmelsen i *stk. 4* svarer til den gældende skattekontrollovs § 6 F, stk. 4. SKAT har efter bestemmelsen hjemmel til at foretage registersamkøring af oplysninger i KINFO-registret med oplysninger i SKATs registreringssystem for virksomheder - Erhvervssystemet. SKAT kan stille resultatet af registersamkøringen til rådighed for Erhvervsstyrelsen til brug for styrelsens arbejde

som registreringsmyndighed for SKAT.

Ved lov nr. 408 af 8. maj 2006 (Indsats mod skatte- og afgiftsunddragelse – Fairplay II) er der i momslovens § 46, stk. 9, givet regler om notifikation (»advarsel/påbud«) til virksomheder, der deltager i momskarruseller samt regel om registrering af notifikationer i KINFO.

SKAT kan efter momslovens § 46, stk. 9, udstede en notifikation, der gennem konkrete påbud pålægger en virksomhed at udvise større agtpågivenhed ved fremtidige handler, når SKAT vurderer, at virksomheden har deltaget i en momskarrusel. Det fremgår udtrykkeligt af forarbejderne til momslovens § 46, stk. 9, at registreringen kan foretages, uden at det kan godtgøres, at den notificerede virksomhed eller personkredsen bag denne har udvist forsæt eller grov uagtsomhed. Det er vurderingen, at en registrering af notifikationer er såvel proportional som nødvendig for at bekæmpe momskaruselvindel.

Betingelsen om, at den pågældende har påført eller forsøgt at påføre det offentlige betydelige tab af skatter eller afgifter m.v. på mindst 100.000 kr., kan i praksis formentlig aldrig være opfyldt ved notifikationer, som er karakteriseret ved fremover at skulle udelukke simpel uagtsomhed eller god tro hos en virksomhed eller person, som har deltaget i en momskarrusel. Notifikationer vil således sædvanligvis ikke indeholde en konstatering af, at den pågældende har påført eller forsøgt at påføre det offentlige tab af en given størrelse, men formentlig kun en konstatering af, at et andet led i momskarusellen har påført statskassen tab. Et sådant andet tab kan ved notifikationer ikke henføres direkte til den notificerede, og dermed vil betingelsen om tab for denne ikke være opfyldt.

Anmeldelsen til Datatilsynet er ændret/præciseret, så det fremgår, at notifikationer kan registreres, og at betingelsen om betydeligt tab ikke vil skulle være opfyldt.

SKM2007.508.SKAT indeholder retningslinjer for registrering i KINFO.

*Tilsyn med nedskrivninger og hensættelser i finansielle virksomheder m.v.*

### *Til § 63*

Bestemmelsen i *stk. 1* svarer til § 6 D i gældende skattekontrollov. Penge- og realkreditinstitutterne m.v. skal efter de regnskabsretlige regler hvert år foretage de nødvendige og tilstrækkelige hensættelser til tab på udlån og garantier m.v. Det er ledelsen i det enkelte institut, som skønner, hvor stort hensættelsesbehovet aktuelt er. Hensættelserne foretages som hovedregel efter en individuel bedømmelse af den risiko, som det enkelte engagement måtte rumme. Dog kan der foretages hensættelser på grupper af ensartede mindre lån på basis af statistiske beregninger. Ledelsens skøn er som den øvrige regnskabsaflæggelse underlagt Finanstilsynets tilsyn (Social- og Indenrigsministeriet fører tilsyn med Kreditforeningen af Kommuner i Danmark, Strukturdirektoratet for Landbrug og Fiskeri fører tilsyn med Dansk Landbrugs Realkreditfond).

Penge- og realkreditinstitutter m.v. kan lægge regnskabsmæssige hensættelser til grund ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst. De regnskabsmæssige kriterier for, hvornår en hensættelse er nødvendig, er imidlertid ikke nødvendigvis sammenfaldende med de kriterier, som skattemæssigt må være opfyldt, før tab kan fradrages. Praksis for penge- og realkreditinstitutter

m.v. kan herved adskille sig fra kursgevinstlovens almindelige principper for opgørelse af tab på fordringer, hvor tab almindeligvis først kan fratrækkes, når tabet er konstateret.

Finanstilsynets undersøgelse af pengeinstitutterne er spredt jævnt over året. Dvs. at Finanstilsynets kontrol af et instituts tab og hensættelser eller dele af disse primært vil ske i det år, hvor det pågældende institut undersøges. En tilsynsmæssig opgørelse af hensættelserne pr. 31. december foretages således som udgangspunkt kun for de institutter, der undersøges pr. 31. december.

Da det i forhold til indkomstopgørelsen er hensættelserne som opgjort pr. 31. december, der er det relevante, giver bestemmelsen adgang til, at SKAT i særlige tilfælde kan anmode tilsynsmyndigheden om at foretage en kontrol af et instituts hensættelser pr. 31. december. Disse særlige tilfælde vil foreligge, når SKAT har en formodning om, at instituttets hensættelser ikke er korrekte. Anmodning om en kontrol vil eksempelvis kunne være relevant i forbindelse med en revisions sag eller lignende i forhold til et institut. SKATs adgang til at anmode om en kontrol af et instituts hensættelser vil ske i samarbejde med tilsynsmyndigheden, således at der tages hensyn til tilsynsmyndighedens planlægning i øvrigt.

Bestemmelsen *i stk. 2* svarer til den gældende skattekontrollovs § 6 D, stk. 2, og omhandler ordningen for tilsyn med filialer af udenlandske realkreditinstitutter. Kontrollen af størrelsen af nedskrivninger og hensættelser foretages for pengeinstitutter m.v. af tilsynsmyndigheden (Finanstilsynet). Imidlertid er kun danske penge- og realkreditinstitutter underlagt et dansk regnskabsmæssigt tilsyn. For herværende filialer af udenlandske kreditinstitutter, der er hjemmehørende i EU/EØS og underlagt hjemlandstilsyn, er der derfor etableret en anden ordning.

Den pågældende ordning går ud på, at SKAT kan anmode Finanstilsynet om på vegne af SKAT at kontrollere, at opgørelsen af de regnskabsmæssige nedskrivninger og hensættelser er foretaget i overensstemmelse med danske regnskabsretlige regler. Finanstilsynets rolle er at bistå SKAT ved at foretage en vurdering af instituttets regnskabsmæssige nedskrivninger og hensættelser. Såfremt der på baggrund af Finanstilsynets afgørelse er grundlag for at ændre størrelsen af de regnskabsmæssige nedskrivninger og hensættelser og dermed størrelsen af det skattemæssige fradrag, er proceduren, at SKAT i form af en såkaldt agterskrivelse giver filialen meddelelse om ændringen af fradragets størrelse og dermed om ændringen af de regnskabsmæssige nedskrivninger og hensættelser.

Som det fremgår, har SKAT ikke kompetence til at ændre størrelsen af de regnskabsmæssige nedskrivninger og hensættelser, denne kompetence tilkommer alene Finanstilsynet. Det betyder, at spørgsmål om størrelsen af de regnskabsmæssige nedskrivninger og hensættelser ikke kan gøres til genstand for behandling i det skatteretlige klagesystem. Klageadgangen følger i stedet den klageadgang, der i øvrigt gælder for afgørelser truffet af Finanstilsynet. Det vil sige, at Finanstilsynets afgørelse om størrelsen af de regnskabsmæssige nedskrivninger og hensættelser kan påklages til Erhvervs- og Vækstministeriets Erhvervsankenævnet og i sidste instans indbringes for domstolene. Finanstilsynets afgørelse kan indbringes for Erhvervsankenævnet af den herværende filial af et udenlandsk kreditinstitut, hvorimod SKAT ikke har klageadgang.

Det skal bemærkes, at SKAT selv kontrollerer, om de regnskabsmæssige nedskrivninger og hensættelser vedrører tab, der er fradragsberettiget efter skattelovgivningens almindelige regler. Er instituttet uenig i SKATs afgørelse med hensyn til, om en fratrukket nedskrivning eller hensættelse

kan fradrages, dvs. repræsenterer et tab, der er fradragsberettiget efter skattelovgivningens almindelige regler, kan instituttet påklage dette spørgsmål i det skatteretlige klagesystem.

I tilfælde, hvor SKAT anmoder om Finanstilsynets afgørelse som nævnt i § 69, stk. 2, skal denne anmodning fremsættes senest 1 år efter indkomstårets udløb, og anmodningen skal være besvaret inden for en frist af 6 måneder fra fremsættelsen af anmodningen.

Bestemmelsen i *stk. 3* svarer til den gældende skattekontrollovs § 6 D, stk. 3. Kontrollen af de regnskabsmæssige nedskrivninger på udlån og hensættelser på garantier m.v. i finansieringsselskaber skal følge de samme principper som kontrollen af filialer af udenlandske selskaber. Det vil sige, at SKAT i forhold til finansieringsinstitutterne kan anmode Erhvervsstyrelsen om på vegne af SKAT at kontrollere, om opgørelsen af de regnskabsmæssige nedskrivninger og hensættelser er foretaget i overensstemmelse med de regnskabsretlige regler, som finansieringsinstituttet skal følge, dvs. reglerne i årsregnskabslovens afsnit V og eventuelle bekendtgørelser udstedt i tilknytning hertil. Reglen om frist for fremsættelse af anmodningen samt reglerne om, at Finanstilsynet skal meddele sin afgørelse senest 6 måneder efter anmodningens fremsættelse, og at selskabet kan indbringe afgørelsen for Erhvervsankenævnet, finder tilsvarende anvendelse på afgørelser truffet af Erhvervsstyrelsen.

Hvor der for de udenlandske filialer i givet fald vil være tale om en regulering af fradrag og dermed de regnskabsmæssige nedskrivninger og hensættelser i det aktuelle år, vil reguleringen i forhold til de finansieringsinstitutter, der er hjemmehørende i Danmark - som det er tilfældet for de danske penge- og realkreditinstitutter m.m. - først ske i det efterfølgende år. Dette skyldes, at der for disse institutter ikke stilles krav om, at regnskabet laves om. I stedet stilles der (ved for store hensættelser) krav om tilbageførsel året efter.

Anmodningen skal fremsættes senest 1 år og 6 måneder efter indkomstårets udløb. Begrundelsen er, at gennemgangen af selskabernes selvangivelser i mange tilfælde først påbegyndes i september eller oktober, dvs. et halvt år eller mere efter indkomstårets udløb. Det skal bemærkes, at SKAT ud over adgangen til at anmode Finanstilsynet henholdsvis Erhvervsstyrelsen om at foretage en kontrol efter de generelle regler i skattekontrolloven i forbindelse med ligningen har adgang til at kræve indsendelse af det regnskabsmateriale, der ligger til grund for de foretagne nedskrivninger og hensættelser, herunder specifikation af, hvorledes den samlede hensættelse er sammensat/grupperet, oplysninger om enkeltsager m.v.

Bestemmelsen i *stk. 4* svarer til den gældende skattekontrollovs § 6 D, stk. 4, som stiller krav om, at finansieringsinstituttet sammen med selskabets selvangivelse og dermed senest den 30. juni indsender en erklæring afgivet af en statsautoriseret revisor, hvorved det attesteres, at de regnskabsmæssige nedskrivninger og hensættelser er opgjort i overensstemmelse med reglerne i årsregnskabslovens afsnit V, herunder at selskabet har kalenderåret som regnskabsår. Kravet er begrundet i, at finansieringsinstitutter modsat penge- og realkreditinstitutter ikke er underlagt tilsyn af Finanstilsynet. Der er derfor behov for en anden kontrol af, at de regnskabsmæssige nedskrivninger og hensættelser er opgjort i henhold til de gældende regnskabskrav. Det er i forvejen et krav, at finansieringsinstituttets årsrapport revideres af en statsautoriseret revisor, og ved ikke at være underlagt Finanstilsynets tilsyn er finansieringsselskaberne friholdt for at skulle betale bidrag til Finanstilsynet, således som penge- og realkreditinstitutter ellers er forpligtet til.

Erklæringen fra den statsautoriserede revisor skal endvidere indeholde en angivelse af, om selskabet opfylder betingelsen vedrørende hovedvirksomhed.

Bestemmelsen i *stk. 5* svarer til den gældende skattekontrollovs § 6 D, stk. 5, som er en hjemmel for henholdsvis Finanstilsynet og Erhvervsstyrelsen til at kunne indhente oplysninger fra filialer af udenlandske kreditinstitutter og finansieringsinstitutter i de situationer, hvor SKAT har anmodet Finanstilsynet/Erhvervsstyrelsen om på SKATs vegne at kontrollere størrelsen af nedskrivninger på udlån og hensættelser på garantier m.v. i sådanne institutter.

Efter bestemmelsen er der pligt for filialer af udenlandske kreditinstitutter og de finansieringsinstitutter, der har valgt at anvende reglerne om hensættelsesfradrag, til at give de oplysninger, som er nødvendige for, at Finanstilsynet/Erhvervsstyrelsen kan foretage den kontrol, som SKAT har bedt om. Endvidere kan Finanstilsynet/Erhvervsstyrelsen til enhver tid mod behørig legitimation uden retskendelse få adgang til de pågældende filialer og finansieringsinstitutter.

Reglen i lov om finansiel virksomhed § 347, stk. 1, 2. pkt., begrænser oplysningspligten for filialer af udenlandske kreditinstitutter, idet henvisningen til bestemmelser fastsat i direktiver betyder, at det ikke er alle typer af oplysninger, men f.eks. kun statistiske oplysninger, oplysninger om overholdelse af reglerne om god skik m.v., som filialen er forpligtet til at afgive. § 347, stk. 1, 2. pkt., finder derfor ikke anvendelse, da reglen afskærer muligheden for at få de oplysninger, som er relevante for den kontrol, der skal foretages.

#### *Udlevering af oplysninger til kreditvurdering med samtykke fra den registrerede*

##### *Til § 64*

Bestemmelsen i *stk. 1* er en videreførelse af § 1 B i den gældende skattekontrollov. Efter bestemmelsen kan virksomheder, der yder lån eller formidler lån, få adgang til oplysninger, som indgår i den seneste årsopgørelse fra SKAT. Adgangen forudsætter, at den registrerede, dvs. skyldneren, har samtykket til adgangen. Persondatalovens regler skal opfyldes i forbindelse med ordningen.

Adgangen gives til nærmere specificerede oplysninger. Det vil sige, at adgangen gives til oplysninger, som har udgjort grundlaget for den seneste årsopgørelse på tidspunktet for adgangen. Oplysningerne overføres kun én gang og vil alene kunne benyttes til det/de formål, som de gives til brug for, jf. ovenfor. Vil den pågældende virksomhed på et senere tidspunkt igen have adgang til oplysninger om en person, f.eks. i forbindelse med en ny låneansøgning, vil det kræve et nyt samtykke.

Adgangen gives til oplysninger, der er nødvendige til brug for kreditvurdering i forbindelse med konkrete kreditgivningssituationer. Endvidere skal adgangen være i overensstemmelse med persondatalovens § 5, stk. 2 og 3, hvoraf det følger, at de oplysninger, som der gives adgang til, skal være relevante og tilstrækkelige til brug for formålet og ikke må omfatte mere, end hvad der kræves til opfyldelse af formålet.

Adgangen indebærer en adgang til oplysninger om indtægter, fradrag og betalte foreløbige skatter m.v., som har dannet grundlaget for den seneste årsopgørelse. På grund af den tekniske indretning af SKATs registre vil det være nødvendigt at give adgang til oplysninger, som gør de finansielle virksomheder i stand til at beregne årsopgørelsesoplysninger svarende til borgerens seneste årsopgørelse. Der vil dog ikke kunne gives adgang til de detaljerede data, som ligger til grund for de opsummerede beløb på de enkelte rubrikker, som fremgår af årsopgørelsen, men alene til opsummerede data.

*Stk. 2* svarer til § 1 B, stk. 2, i den gældende skattekontrollov. Efter bestemmelsen kan finansielle virksomheder, som er omfattet af reglerne i bekendtgørelsen om god skik for finansielle virksomheder (god skik-bekendtgørelsen), få oplysninger fra indkomstregisteret og årsopgørelsen samt oplysninger om eventuelle restancer på offentlig gæld, der er nødvendige til brug for rådgivning af den registrerede. Adgang til data til brug for rådgivning kan efter forslaget ske såvel i forhold til eksisterende kunder som i forhold til potentielle nye kunder.

*Stk. 3* svarer til § 1 B, stk. 3, i den gældende skattekontrollov. Efter bestemmelsen kan finansielle virksomheder, der er undergivet Finanstilsynets tilsyn, benytte adgangen til at indhente oplysninger digitalt med samtykke fra den registrerede/kunden, når det efter bekendtgørelse om ledelse og styring af pengeinstitutter m.fl. er nødvendigt, at der skal indhentes opdaterede kundeoplysninger. Adgangen til data til opdatering af kundeoplysninger kan efter forslaget alene opnås i forhold til eksisterende kunder i den pågældende finansielle virksomhed.

Efter *stk. 4* er det et krav, at der i aftaler med virksomheder om adgang til oplysninger efter bestemmelsen skal medtages regler om betaling for adgangen. Denne betaling skal være i overensstemmelse med reglerne i lov om videreanvendelse af den offentlige sektors informationer. Betalingen kan omfatte et engangsgebyr ved etableringen af ordningen, et løbende fast gebyr for adgangen og et løbende forbrugsafhængigt gebyr. At gebyrerne skal være i overensstemmelse med lov om videreanvendelse af den offentlige sektors informationer indebærer, at SKAT kan få dækket sine omkostninger ved at stille oplysningerne til rådighed, men ikke mere.

Adgangen gives til nærmere specificerede oplysninger i forbindelse med kunderådgivning og opdatering af kundeoplysninger. Det vil sige, at adgangen gives til oplysninger, som har udgjort grundlaget for den seneste årsopgørelse på tidspunktet for adgangen. Oplysningerne overføres kun én gang og vil alene kunne benyttes til det/de formål, som de gives til brug for, jf. ovenfor. Vil den pågældende virksomhed på et senere tidspunkt igen have adgang til oplysninger om en person, f.eks. i forbindelse med en ny låneansøgning, vil det kræve et nyt samtykke.

De aftaler, som indgås mellem SKAT og de enkelte finansielle virksomheder, skal indeholde bestemmelser om, at den finansielle virksomhed skal overholde persondatalovgivning og Datatilsynets vejledninger, anvisninger m.v., og at aftalen vil blive ophævet ved manglende overholdelse af disse. Anden relevant lovgivning skal ligeledes overholdes, herunder bl.a. lov om finansiel virksomhed og lov om kreditaftaler.

Bl.a. følgende bestemmelser i persondataloven skal iagttages:

- Pligten til at sikre datakvalitet og ajourføring, jf. § 5, stk. 4.
- Sletning af forældede personoplysninger, jf. § 5, stk. 5.

Den registrerede borgers rettigheder, herunder:

- Oplysningspligt, jf. § 28 og § 29
- Indsigtsretten, jf. § 31
- Indsigelsesret, jf. § 35
- Ret til at få berigtiget, slettet eller blokeret urigtige eller vildledende oplysninger, jf. § 37
- Ret til at trække et samtykke tilbage, jf. § 38
- Ret til at gøre indsigelse mod edb-behandlede individuelle afgørelser, jf. § 39
- Ret til at klage til vedkommende tilsynsmyndighed, jf. § 40.

De nødvendige sikkerhedsforanstaltninger skal træffes, jf. § 41, stk. 3, herunder bl.a.:

- Tildeling af brugeradgang til oplysninger indhentet fra SKAT begrænses til medarbejdere hos de modtagende virksomheder, for hvem adgangen er nødvendig i forbindelse med deres jobfunktion
- Kontrol med, at de autoriserede personer til stadighed opfylder betingelserne, instruktion af de medarbejdere, der får adgang til oplysningerne,
- Registrering (logning) af alle anvendelser af personoplysninger, der er modtaget fra det offentlige
- Sikkerhed for den registreredes rette identitet ved egen acces
- Kryptering ved transmission af oplysninger om gældsforhold og lignende via internet.

Ordningen fungerer således:

Når borgeren ved brug af sin netbank eller lignende applikation vil ansøge om f.eks. et lån, hvor den finansielle virksomhed ønsker at anvende informationer fra SKAT som grundlag for en kreditvurdering, ledes borgeren via et link til en webapplikation hos SKAT, hvor borgeren skal foretage login med NemID. I SKATs webapplikation præsenteres borgeren for et skærmbillede, hvor borgeren giver samtykke til, at SKAT sender en række nærmere specificerede oplysninger til den finansielle virksomhed. I tilknytning til afgivelse af samtykke oplyses borgeren om, at oplysningerne kun overføres én gang og kun må blive benyttet til det/de formål, som er angivet i samtykketeksten. Samtykket signeres med borgerens NemID og arkiveres elektronisk hos SKAT. Herefter overføres de oplysninger, borgeren har givet samtykke til overførsel af, til den finansielle virksomhed via en krypteret web-service grænseflade. Den finansielle virksomhed kan alene anvende de modtagne oplysninger i egne systemer, og der er ikke tale om online adgang til SKATs registre og systemer. Den tekniske løsning sikrer, at det afgivne samtykke og tilhørende overførte data kan henføres til en konkret borger, en konkret årsag og en konkret finansiell virksomhed.

Samtidig med, at oplysningerne efter borgerens ønske overføres til den finansielle virksomhed, sker der registrering i borgerens skattemappe på SKATs hjemmeside. Heraf vil det fremgå, at den navngivne finansielle virksomhed efter samtykke har modtaget data til brug i forbindelse med den konkrete årsag.

## *Kapitel 8 - Administrative retsfølger af den manglende opfyldelse af en oplysningspligt*

### *Afskæring af TastSelv*

#### *Til § 65*



Den foreslåede bestemmelse er ny, men har baggrund i en administrativt fastsat ordning, som blev etableret i 2010.

Det følger således af SKM2010.638.SKAT, at SKAT - på baggrund af konstaterede fejl og misbrug af TastSelv - har besluttet at gøre det muligt at afskære skattepligtige fra at anvende TastSelv på SKATs hjemmeside. Ordningen, som blev påbegyndt medio oktober 2010, gælder både ved ændring af forskud, årsopgørelse og genoptagelse.

Afskæring kan efter retningslinjerne ske, hvis det konkret skønnes, at der er væsentlig risiko for, at den pågældende skattepligtige vil begå fejl ved anvendelsen af TastSelv, eller det skønnes, at der er risiko for, at den skattepligtige vil misbruge TastSelv. Afskæringen sker for en tidsbegrænset periode.

Virksomheden af afskæringen for den skattepligtige er ifølge retningslinjerne, at denne ved forsøg på at anvende TastSelv automatisk vil blive henvist til at kontakte SKAT for at få gennemført ændringen. En ændring kan eventuelt gennemføres på baggrund af en telefonisk eller personlig henvendelse til SKAT eller ved e-mail eller brev til SKAT.

Ordningen berører ikke den skattepligtiges mulighed for at kunne påklage en forskudsopgørelse eller en årsopgørelse efter de almindelige regler i skatteforvaltningsloven.

En afskæring af den skattepligtige fra at anvende TastSelv vil ifølge retningslinjerne kunne ske, når det konkret skønnes, at der er en væsentlig risiko for, at den skattepligtige vil søge at gennemføre en ændring, som SKAT anser for uberettiget, ved anvendelse af TastSelv. Retningslinjerne giver herefter eksempler på situationer, hvor afskæring kan ske. Det drejer sig om tilfælde, hvor den skattepligtige ikke er i stand til at sandsynliggøre et fradrag eller en mindre indkomst, og SKAT ændrer forskudsopgørelsen som følge heraf, hvor den skattepligtige for et tidligere indkomstår er blevet nægtet samme fradrag eller samme indkomstnedsættelse, eller hvor den skattepligtiges anvendelse af TastSelv tidligere har givet SKAT anledning til at gennemføre efterfølgende korrektioner.

Ifølge retningslinjerne vil der ved afskæring i forbindelse med forskudsansættelsen ske automatisk overføring af indtægter og fradrag fra forskudsopgørelsen til årsopgørelsen, medmindre oplysninger om disse indtægter og fradrag tilgår SKAT fra indberetningspligtige. Afskæringen af den skattepligtiges TastSelv-mulighed omfatter hele det berørte indkomstår, dvs. også den tilhørende årsopgørelse og muligheden for at foretage ændringer i TastSelv for det pågældende indkomstår efter selvangivelsesfristens udløb (digital genoptagelse).

Efter retningslinjerne vil afskæring i perioden den 1. januar til den 31. juni omfatte det aktuelle indkomstår. I perioden fra den 1. juli til den 31. december vurderes det konkret, om afskæringen ud over det aktuelle indkomstår også skal omfatte det kommende indkomstår.

For så vidt angår årsopgørelsen sker der efter retningslinjerne afskæring i selvangivelsesperioden eller i genoptagelsesperioden. Afskæringen vil have virkning for den resterende del af selvangivelses-/genoptagelsesperioden. Det vil således ikke - efter at afskæringen er effektueret - være muligt for den skattepligtige på noget tidspunkt at gennemføre ændringer for det pågældende

indkomstår digitalt.

Ifølge retningslinjerne skal det konkret vurderes, om afskæringen også skal gælde det kommende indkomstår (forskud og årsopgørelse).

Endelig indeholder retningslinjerne vejledning om klage. Kontakter en skattepligtig, der er blevet afskåret fra at anvende TastSelv, således SKAT, fordi den skattepligtige er utilfreds med SKATs beslutning om at afskære den pågældende fra at anvende TastSelv, må SKAT give den skattepligtige en begrundelse for afskæringen samt vejledning om, at en indsigelse over beslutningen skal stiles til og vil blive behandlet af skattedirektøren for den medarbejder, der har besluttet afskæringen, i den regionale enhed. Skattedirektørens svar til den skattepligtige skal indeholde en vejledning om, at den skattepligtige - hvis denne er utilfreds med svaret - kan få indsigelsen endeligt behandlet af direktøren for den regionale enhed. Behandles en indsigelse af direktøren for den regionale enhed, skal dennes svar til den skattepligtige indeholde oplysning om, at svaret er endeligt. Vejledningen er på dette punkt ændret således, at det nu er direktøren for det pågældende forretningsområde, som tager stilling til indsigelsen. En klage over dennes afgørelse behandles af SKATs borger- og retssikkerhedschef, jf. SKM2014.571.SKAT.

Forslaget går ud på at lovfæste SKATs mulighed for at afskære en skattepligtig fra at anvende TastSelv til ændring af oplysninger i årsopgørelsen. Tallene i årsopgørelsen kan have en sideeffekt på forskudsopgørelsen, og en tilsvarende bestemmelse foreslås samtidig hermed gennemført i kildeskatteloven, for så vidt angår afskæring af ændring af forskudsopgørelsen, jf. det samtidig hermed fremsatte forslag til konsekvensændringer som følge af forslaget til skattekontrollov.

Det følger af det foreslåede *stk. 1*, at SKAT kan afskære en skattepligtig fra at anvende TastSelv på SKATs hjemmeside til ændring af oplysninger i årsopgørelsen, hvis SKAT finder, at der er nærliggende risiko for, at den skattepligtige vil begå væsentlige fejl ved anvendelsen af TastSelv. I forhold til den gældende administrative ordning, som den er beskrevet i ovennævnte retningslinjer, skærpes med forslaget kravet til karakteren af mulige fejl, som der er risiko for, at den skattepligtige vil begå. Det sker ved at stille krav om, at der skal være tale om væsentlige fejl. Ved væsentlighed må forstås ikke ubetydelige fejl, som på grund af deres antal eller størrelse kan udgøre en risiko for, at et skatteprovenu af en vis størrelse går tabt. Som eksempler herpå kan nævnes:

- En skattepligtig deltager i et skattearrangement, som SKAT mener er uden realitet. Den skattepligtige har forskudsansat sig med fiktive renteudgifter vedr. skattearrangementet.
- En skattepligtig har gennem nogle år taget fradrag, som SKAT mener er uberettigede.
- En skattepligtig tager i stort omfang i ikke låste felter fradrag uden, at der er grundlag herfor, f.eks. en kontanthjælpsmodtager, der tager fradrag for indbetalinger til en privat pensionsordning, renteudgifter, selv om der ikke er gæld, kontingent til fagforening og A-kasse og øvrige lønmodtagerudgifter.
- En skattepligtig fratrækker underholdsbidrag til fiktive børn.

Efter *stk. 2* foreslås det, at afskæringen kan ske med virkning for det aktuelle indkomstår. Finder SKAT, at der er nærliggende risiko for, at den skattepligtige også vil begå væsentlige fejl ved anvendelse af TastSelv for det efterfølgende indkomstår, kan SKAT tillige afskære fra anvendelse

af TastSelv for dette indkomstår.

Det må således bero på en ny selvstændig vurdering og afgørelse, om den skattepligtige skal afskæres fra anvendelsen af TastSelv for yderligere ét indkomstår.

Efter *stk. 3* foreslås det, at afgørelsen til den skattepligtige om at afskære denne fra at anvende TastSelv skal angive det eller de indkomstår, afskæringen vedrører, begrundelse herfor samt klagevejledning. Afgørelsen kan efter de almindelige regler i skatteforvaltningsloven påklages til Landsskatteretten eller til Skatteankestyrelsen efter regler udstedt af Landsskatteretten. Efter reglerne i skatteforvaltningsloven skal klagen indgives skriftligt til Skatteankestyrelsen og skal være modtaget senest 3 måneder efter modtagelsen af den afgørelse, der klages over. Der kan dog ses bort fra en fristoverskridelse, hvis særlige omstændigheder taler derfor.

Efter skatteforvaltningslovens § 35 b, stk. 3, kan den ledende retsformand i Landsskatteretten, efter inddragelse af Skatteankestyrelsen, fastsætte regler om, at klager over visse nærmere angivne typer af afgørelser, som Landsskatteretten har kompetence til at behandle, skal afgøres af Skatteankestyrelsen. En klage over afskæring fra anvendelse af TastSelv kunne være en sådan afgørelsestype.

Efter *stk. 4* foreslås det, at skattepligtige, som efter *stk. 1* er afskåret fra at anvende TastSelv, ikke er fritaget for på anden måde inden oplysningsfristens udløb at give SKAT oplysninger som nævnt i § 2. Det kan f.eks. ske ved fremsendelse af en e-mail eller et brev.

### *Tvangsbøder*

#### *Til § 66*

Bestemmelsen i § 66 er i det væsentlige en sammenskrivning og videreførelse af den gældende § 5, stk. 2, og § 9, stk. 1.

Bestemmelsen i *stk. 1* går ud på at videreføre den gældende skattekontrolløvs § 5, stk. 2, med redaktionelle og sproglige ændringer.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 5, stk. 2, kan SKAT uanset bestemmelsen om skattetillæg søge at fremtvinge en selvangivelse ved pålæg af daglige tvangsbøder. Bøden tilfalder staten.

Hvis den skattepligtige ikke indsender en selvangivelse inden for den i loven fastsatte selvangivelsesfrist, kan SKAT sende en rykker med varsling om pålæg af daglige tvangsbøder efter § 5, stk. 2, og heri anføre, at hvis selvangivelsen ikke foreligger inden en fastsat frist, vil der blive pålagt daglige tvangsbøder for hver dag, fristen overskrides. Det samme gælder indsendelse af et skattemæssigt årsregnskab.

Det følger af den foreslåede bestemmelse i § 66, stk. 1, at SKAT kan pålægge tvangsbøder med henblik på at fremtvinge indgivelse af et oplysningsskema og indgivelse af et skattemæssigt årsregnskab.

Der er med den ændrede formulering af bestemmelsen ikke tilsigtet indholdsmæssige ændringer. Der er endvidere ikke fundet behov for at medtage den gældende regel om, at bøderne tilfalder staten, uagtet at dette fortsat er gældende.

I praksis gives der bøder på mindst 1.000 kr. dagligt, og ikke betalte tvangsbøder bortfalder, når den skattepligtige efterlever pålægget. Det er restanceinddrivelsesmyndigheden, som har kompetencen til at inddrive bøder. Bøderne kan inddrives ved lønindeholdelse eller udpankning. Tvangsbøder, der ikke bliver betalt eller inddrevet, kan afsnes.

Bestemmelsen i *stk. 2* er i det væsentlige en videreførelse af den gældende § 9, stk. 1, med sproglige ændringer. Såfremt en anmodning om at udlevere oplysninger ikke efterkommes, kan SKAT efter bestemmelsen give et pålæg om at udlevere oplysningerne samt varsle pålæg af en tvangsbøde, hvis oplysningerne ikke udleveres inden for en given frist. Som følge af, at de automatiske indberetningspligter foreslås udskilt til skatteindberetningsloven, vil § 66, stk. 2, kun gælde bestemmelserne om henholdsvis den skattepligtiges og tredjemands oplysningspligt efter anmodning.

I tilfælde, hvor en fysisk eller juridisk person pålægges oplysningspligt efter anmodning, starter SKAT ikke med et egentligt pålæg om at komme med oplysningerne. Den første henvendelse fra SKAT, hvor SKAT f.eks. med henvisning til forslaget § 56 retter henvendelse til et pengeinstitut med anmodning om udlevering af – så vidt muligt specificerede – oplysninger, anses for at være en processuel beslutning vedrørende sagens oplysning. SKATs første henvendelse er ikke en beslutning, der ensidigt fastlægger, hvad der er eller skal være ret i det konkrete tilfælde, og anmodningen anses ikke for at være en forvaltningsretlig afgørelse.

Pengeinstituttet kan på baggrund af første henvendelse fremsende de ønskede oplysninger, men pengeinstituttet kan også komme med en indsigelse og anmode om, at SKAT træffer en afgørelse med pålæg om at udlevere oplysningerne inden for en af SKAT fastsat frist. Hvis det bliver nødvendigt at træffe afgørelse om, at pengeinstituttet har pligt til at udlevere oplysningerne, er der tale om en afgørelse, der kan påklages til Skatteankestyrelsen. En eventuel gennemtvungelse af oplysningspligten kræver, at der træffes en særskilt afgørelse efter forslaget § 66, stk. 2.

Et pålæg skal indeholde en henvisning til den relevante lovbestemmelse, og det skal være specificeret, hvilke oplysninger der ønskes udleveret. Pålægget skal gives skriftligt, og det skal af dette fremgå, at såfremt pålægget ikke efterleveres inden for den fastsatte frist, kan der pålægges daglige tvangsbøder fra en given dato, indtil pålægget efterkommes. De daglige tvangsbøder gives for hver kalenderdag, det vil sige syv dage om ugen, og skal være på mindst 1.000 kr. dagligt. De daglige tvangsbøder kan forhøjes med skriftligt varsel, hvis den fastsatte bøde ikke har givet resultat. Tvangsbøder, der ikke er betalt, bortfalder, når den oplysningspligtige udleverer de oplysninger, som SKAT har anmodet om. Betalte bøder tilbagebetales ikke.

Efter *stk. 3* foreslås, at det fremgår af bestemmelsen i § 66, at en klage over et pålæg af oplysningspligt og tvangsbøder ikke har opsættende virkning, men at Landsskatteretten eller Skatteankestyrelsen kan tillægge en klage opsættende virkning, hvis særlige omstændigheder taler derfor. Efter § 1, nr. 125 og 127 i bekendtgørelse nr. 1 af 2. januar 2014 er kompetencen til at træffe

afgørelse vedrørende klager over afgørelser om tvangsbøder efter henholdsvis § 5, stk. 2, og § 9, stk. 1, i den gældende skattekontrollov henlagt til Skatteankestyrelsen. Det er hensigten, at klager over afgørelser om pålæg af oplysningspligt og tvangsbøder fortsat skal afgøres af Skatteankestyrelsen, jf. skatteforvaltningslovens § 35 b, stk. 3, og i dag bekendtgørelse nr. 1 af 2. januar 2014 om afgørelse af visse sager i Skatteankestyrelsen. Oftest vil spørgsmålet om opsættende virkning af klagen dermed optræde som en procesbeslutning i en sag, der skal afgøres af Skatteankestyrelsen, og styrelsen vil træffe denne beslutning. Her er der derfor ikke behov for nærmere regulering af, hvordan beslutningen skal træffes. I de tilfælde, hvor klagen derimod skal afgøres af Landsskatteretten, herunder fordi klagen visiteres til afgørelse i retten som principiel efter skatteforvaltningslovens § 35 b, stk. 1, 2. pkt., jf. skatteforvaltningslovens § 21, stk. 4, nr. 3, findes det hensigtsmæssigt, at kompetencen til at træffe denne procesbeslutning reguleres i loven. Det foreslås, at Landsskatterettens afgørelse om opsættende virkning kan træffes af en retsformand. Dette sikrer mulighed for en hurtig afgørelse vedrørende spørgsmålet om opsættende virkning, selv om der er tale om en sag, som skal behandles af Landsskatteretten, f.eks. fordi den er principiel.

Det er afgørelsen om pålæg af oplysningspligt og betaling af tvangsbøder, der er påklaget, og som er til prøvelse. Klageinstansen kan tage stilling til alle relevante aspekter ved klagesagen, herunder f.eks. eventuelle formelle mangler ved afgørelsen.

Særlige omstændigheder, der kan tale for at tillægge en klage opsættende virkning, kan f.eks. være, at klageinstansen finder, at der er en begrundet tvivl om, hvorvidt der er pligt til at indsende oplysninger. Et eksempel på, at særlige omstændigheder kan tale for at tillægge en klage over et pålæg efter § 66, stk. 1, opsættende virkning, kan være, at der er begrundet tvivl om, hvorvidt en person fortsat driver erhvervsvirksomhed og dermed er forpligtet til at indgive et oplysningskema, jf. § 9. Et eksempel på, at særlige omstændigheder taler for, at en klage over et pålæg efter § 66, stk. 2, tillægges opsættende virkning, kan være, at en advokat anmodes om at udlevere oplysninger, som der kan være tvivl om, er omfattet af oplysningspligten efter den foreslåede bestemmelse i § 55 og dermed, om advokaten risikerer at komme til at overtræde sin tavshedspligt, hvis anmodningen efterkommes.

### *Skattetillæg*

#### *Til § 67*

Bestemmelsen i *stk. 1* er en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 5, stk. 1, 1. og 2. pkt., med den sproglige ændring, som afskaffelsen af selvangivelsesbegrebet medfører. Dog er undtagelserne til hovedreglen i stk. 1 opregnet i en selvstændig bestemmelse i § 68.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 5, stk. 1, 1. og 2. pkt., skal den skattepligtige, hvis denne ikke har selvangivet rettidigt, betale et skattetillæg på 200 kr., for hver dag selvangivelsesfristen overskrides, dog højst på 5.000 kr. i alt. Fra skattetillægget efter 1. pkt. gøres der de undtagelser, som herefter er nævnt i bestemmelsens nr. 1-3.

Det forslås i *stk. 1*, at har den skattepligtige ikke givet oplysninger om skattepligtig indkomst m.v. rettidigt, betales et skattetillæg på 200 kr., for hver dag oplysningsfristen overskrides, dog højst på 5.000 kr. i alt, jf. dog §§ 68 og 69.

Det følger af bestemmelsen i *stk. 2*, at skattetillægget tilfalder staten. Bestemmelsen er en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 5, stk. 1, 6. pkt.

#### *Til § 68*

Efter den gældende skattekontrolløvs § 5, stk. 1, 3.-5. pkt., skal der fra skattetillægget gøres følgende undtagelser:

- 1) For fysiske personer, der har fået tilsendt en årsopgørelse efter regler fastsat af skatteministeren i medfør af § 1, stk. 5, eller oplysninger om indberettede tal til brug for årsopgørelsen, jf. § 1, stk. 6, og som ikke efter § 4, stk. 1, nr. 2, har anmodet om i stedet at modtage en selvangivelse, beregnes ikke noget skattetillæg.
- 2) For fysiske personer, hvis skattepligtige indkomst for det pågældende indkomstår ikke overstiger bundfradraget for topskatten efter personskattelovens § 7, udgør skattetillægget 100 kr., for hver dag fristen overskrides, dog højst 2.500 kr. i alt.
- 3) For fonde og foreninger, der efter fondsbeskatningslovens § 15 kan opfylde selvangivelsespligten ved afgivelse af en særlig erklæring, betales et skattetillæg på 500 kr. for ikke at selvangive rettidigt.

Bestemmelsen i § 68 er en delvis videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 5, stk. 1, 3.-5. pkt., dog med den præcisering, at skattetillægget på 500 kr. til fonde og foreninger, er pr. dag. Ovennævnte nr. 1 i den gældende bestemmelse er ikke gentaget i forslaget, da der i praksis ikke pålægges personer, der modtager en årsopgørelse, et skattetillæg.

Efter bestemmelsen i § 68 gøres der fra skattetillægget efter § 67 følgende undtagelser:

- 1) For fysiske personer, der skal indgive et oplysningsskema, og hvis skattepligtige indkomst for det pågældende indkomstår ikke overstiger bundfradraget for topskatten efter personskattelovens § 7, udgør skattetillægget 100 kr., for hver dag fristen overskrides, dog højst 2.500 kr. i alt.
- 2) For fonde og foreninger, der efter fondsbeskatningslovens § 15 kan opfylde oplysningspligten ved afgivelse af en særlig erklæring, betales et skattetillæg på 500 kr. pr. dag for ikke at oplyse rettidigt.

#### *Til § 69*

Bestemmelsen er med en mindre sproglig justering en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 5, stk. 1, 7. pkt., hvorefter SKAT efter ansøgning kan fritage helt eller delvist for skattetillægget, hvis særlige omstændigheder taler herfor. Der er med den sproglige ændring af bestemmelsen ikke tilsigtet nogen indholdsmæssig ændring.

Det følger af bestemmelsen i § 69, at SKAT efter ansøgning i særlige tilfælde kan fritage helt eller delvist for skattetillægget. Om praksis for administration af bestemmelsen henvises til de særlige bemærkninger til § 14, stk. 1.

#### *Skønsmæssig ansættelse*

*Til § 70*

Forslaget er en udbygning af den gældende bestemmelse.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 5, stk. 3, kan skatteansættelsen foretages skønmæssigt, hvis den selvangivelsespligtige ikke har selvangivet fyldestgørende på ansættelsestidspunktet.

Det følger af det foreslåede *stk. 1*, at SKAT kan foretage en skatteansættelse skønmæssigt, hvis den skattepligtige ikke har indgivet et udfyldt oplysningsskema ved oplysningsfristens udløb. Såvel erhvervsdrivende som begrænset skattepligtige med mere komplicerede økonomiske forhold og fuldt skattepligtige med indkomst fra udlandet skal indgive et oplysningsskema.

Det følger af det foreslåede *stk. 2*, at grundlaget for den skønmæssige ansættelse navnlig er oplysninger om den skattepligtige indkomst for tidligere år, årsopgørelser, forskudsregistreringer og oplysninger fra indberetningspligtige. Er den skattepligtige erhvervsdrivende, indgår i grundlaget tillige oplysninger om moms og afgifter samt eventuelle oplysninger om bruttoavance for indkomståret og tidligere indkomstår.

Bestemmelsen i *stk. 2* indeholder eksempler på oplysninger, som kan indgå i grundlaget for den skønmæssige ansættelse. Der er tale om oplysninger, som typisk indeholder vigtig information for SKATs afgørelse, og som SKAT derfor anvender ved fastsættelsen af den skønmæssige afgørelse. Opregningen er ikke udtømmende. Der kan således - afhængig af den konkrete situation - også være andre oplysninger af betydning for den skønmæssige afgørelse, som SKAT må vurdere.

Bestemmelsen om, hvad der navnlig kan indgå i grundlaget for, at en skønmæssig ansættelse kan foretages, gælder dog ikke, hvis den skønmæssige ansættelse kan foretages på et sikkert grundlag uden anvendelse af de nævnte oplysninger. Hvis SKAT eksempelvis er kommet i besiddelse af konkrete oplysninger om indsætninger på bankkonti, oplysninger fra tredjemand om omsætning og lignende oplysninger om udeholdte indtægter eller omsætning, og oplysningerne er valide, vil de oplysninger, som er nævnt i *stk. 2*, 1. og 2. pkt., ingen betydning have for, at en skønmæssig ansættelse kan foretages, og det tjener derfor ikke noget formål at stille krav om, at de nævnte oplysninger indgår i grundlaget for ansættelsen.

Det følger af det foreslåede *stk. 3*, at ud over de tilfælde, hvor den skattepligtige ikke har indgivet et udfyldt oplysningsskema ved oplysningsfristens udløb, kan SKAT foretage en skatteansættelse skønmæssigt, hvis den skattepligtige ikke har givet oplysninger til SKAT, som kan danne grundlag for skatteansættelsen. Det vil være i en situation, hvor oplysningsskemaet er indgivet til SKAT, men oplysningerne heri ikke er egnede til at danne grundlag for skatteansættelsen.

Med udtrykket "ikke kan danne grundlag for skatteansættelsen" forstås - ligesom i dag med udtrykket "fyldestgørende"- at oplysningerne ikke er tilstrækkelige til at kunne danne en korrekt årsopgørelse. Gældende retspraksis for foretagelse af en skønmæssig ansættelse forudsættes videreført.

SKAT skal i et sådant tilfælde forinden have anmodet den skattepligtige om oplysningerne inden for en rimelig frist. Fristen bør ikke være under 15 dage. En generel orientering til en virksomhed om at huske at indgive et oplysningsskema inden oplysningsfristens udløb er ikke tilstrækkelig. Opfordringen skal være rettet til den konkrete skattepligtige og skal være afgivet efter oplysningsfristens udløb og efter, at oplysningsskemaet er modtaget.

Kravet om, at SKAT forinden skal have anmodet den skattepligtige om oplysningerne, gælder dog ikke, hvis den skattepligtige er erhvervsdrivende, og SKAT gennemfører et kontrolbesøg på den erhvervsdrivendes arbejdssted, jf. retssikkerhedslovens § 5, stk. 4. Efter denne bestemmelse kan forudgående underretning af den erhvervsdrivende om kontrolbesøget undlades, hvis f.eks. øjemedet med kontrolbesøgets gennemførelse vil forspildes, hvis forudgående underretning skulle gives.

Det følger af det foreslåede *stk. 4*, at grundlaget for den skønsmæssige ansættelse efter *stk. 3* for erhvervsdrivende er det samme som i *stk. 2*. Det vil sige, at der i grundlaget for den skønsmæssige ansættelse må indgå oplysninger om moms og afgifter samt eventuelle oplysninger om bruttoavance for indkomståret og tidligere indkomstår. Endvidere finder undtagelsen i *stk. 2, 3. pkt.*, anvendelse.

Er den skattepligtige en fysisk person, indgår i grundlaget for den skønsmæssige ansættelse oplysninger om den skattepligtiges privatforbrug, herunder oplysninger om skattefrie indtægter og oplysninger om formue. En privatforbrugsopgørelse vil være medvirkende til at dokumentere baggrunden for SKATs afgørelse og vil kunne understøtte rimeligheden af den skønsmæssige ansættelse.

Bestemmelsen om, hvad der skal indgå i grundlaget for, at en skønsmæssig ansættelse kan foretages, gælder ikke, hvis den skønsmæssige ansættelse kan foretages uden anvendelse af de nævnte oplysninger på et sikkert grundlag. Hvis SKAT eksempelvis er kommet i besiddelse af oplysninger om indsætninger på bankkonti, oplysninger fra tredjemand om omsætning og lignende oplysninger om udeholdte indtægter eller omsætning, og oplysningerne er valide, vil de oplysninger, som er nævnt i *stk. 4, 2. pkt.*, ingen betydning have for den skønsmæssige ansættelse, og det tjener derfor ikke noget formål at stille krav om, at de nævnte oplysninger indgår i grundlaget herfor.

Den skønsmæssige ansættelse skal indeholde en begrundelse, som opfylder begrundelseskravet i forvaltningslovens § 24. SKAT skal således begrunde den skønsmæssige ansættelse samt årsagen hertil. Det skal herunder beskrives, hvilke hovedhensyn, der har været bestemmende for fastsættelsen af skønnet, og hvilke oplysninger som er tillagt væsentlig betydning. SKAT skal i den forbindelse begrunde, hvorfor den skønsmæssige ansættelse kan foretages uden anvendelse af oplysningerne nævnt i den foreslåede bestemmelse § 70, *stk. 2, 1. eller 2. pkt.*, eller i bestemmelsens *stk. 4, 2. pkt.* For så vidt angår de situationer, hvor en skønsmæssig ansættelse bliver foretaget efter *stk. 3*, kan begrundelsen eventuelt indeholde sammenlignende talopstillinger til anskueliggørelse af konsekvenserne af forskellen mellem den skattepligtige indkomst, som den skattepligtige har oplyst SKAT om, og SKATs skønsmæssige ansættelse.



Det følger af det foreslåede *stk. 5*, at bestemmelserne i *stk. 1* og *3* ikke finder anvendelse ved foretagelse af skønsmæssige ansættelser, for så vidt angår kontrollerede transaktioner, der er omfattet af § 42. Det betyder, at gældende praksis, for så vidt angår skønsmæssige ansættelser på transfer pricing-området, fortsætter uændret. For så vidt angår kontrollerede transaktioner uden for området for dokumentationspligt m.v., jf. § 42, finder gældende praksis fortsat anvendelse, med de ændringer, der i øvrigt følger af § 70, *stk. 1-3*.

### *Revisorpålæg*

#### *Til § 71*

Bestemmelsen er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 3 D, *stk. 1*, med de ændringer som afskaffelsen af selvangivelsesbegrebet giver anledning til. Udtrykket ”særlige omstændigheder” er to steder ændret til ”særlige forhold”, uden at der er tilsigtet nogen indholdsmæssig ændring herved.

Det følger af bestemmelsen i *stk. 1*, at hvis en oplysningspligtig, der er bogføringspligtig, skal indgive et skattemæssigt årsregnskab til SKAT, og dette i væsentligt omfang ikke opfylder betingelserne for indholdet til regnskabet bestemt i regler fastsat efter § 4, *stk. 1*, nr. 1, eller dette ikke er indsendt rettidigt, kan SKAT indgå aftale med en statsautoriseret eller registreret revisor om at udarbejde et regnskab for den oplysningspligtige.

Når SKAT kun kan indgå aftale med en statsautoriseret eller registreret revisor opnås der sikkerhed for, at responsumudvalget for revisorens brancheorganisation har mulighed for eventuelt at kunne behandle størrelsen af et givent honorar i en sag.

Muligheden for at indgå aftale med en revisor er overladt til SKATs konkrete skøn. Eneste betingelser er som udgangspunkt, at regnskabsmaterialet ikke i væsentligt omfang opfylder lovgivningens krav, og at fristen for indsendelse eller udarbejdelse af regnskabsmateriale er overskredet.

Revisorordningen skal finde anvendelse i de tilfælde, hvor den erhvervsdrivende udviser en adfærd, der må tages som udtryk for, at den pågældende ikke agter at opfylde sin oplysnings- og regnskabspligt og ikke agter at efterkomme SKATs anmodning om indsendelse af behørigt regnskab m.v. Dette vil være tilfældet, hvis den erhvervsdrivende afleverer usorteret regnskabsmateriale til SKAT, eller hvis den erhvervsdrivende afleverer et regnskab af en standard, der gør det uanvendeligt for SKAT. Det forventes derfor, at revisorordningen kun vil blive anvendt i begrænset omfang.

Revisorordningen kan dog ikke finde anvendelse i de situationer, der er reguleret i konkursloven, f.eks. betalingsstandsning og konkurs.

Den klassiske situation vil være, at indsatsmedarbejderne ved indledning af kontrol af en erhvervsdrivende konstaterer, at virksomhedens regnskab ikke er ført eller ikke er ført i overensstemmelse med de almindelige regnskabsforskrifter. Den erhvervsdrivende er således i besiddelse af bilagsmaterialet, men regnskab er ikke udfærdiget. Sanktionen kan imidlertid først

tages i brug, når oplysningsskemaet ikke er kommet til tiden.

Med henblik på at kunne kontrollere skattebetaling, har SKAT tidligere rekonstrueret regnskabet med udgangspunkt i det foreliggende ubehandlede regnskabsmateriale. Dette er en ressourcekrævende proces, hvorfor det er rimeligt at lade den erhvervsdrivende betale for revisorbistand hertil.

Før SKAT indgår aftale med en revisor, skal SKAT skriftligt meddele denne beslutning til den oplysningspligtige. Hvis den oplysningspligtige inden 2 måneder fra underretningen indgiver et årsregnskab, der opfylder betingelserne i regler fastsat efter § 4, stk. 1, nr. 1, bortfalder SKATs beslutning. SKAT kan efter anmodning give henstand med indsendelse af årsregnskab, hvis særlige forhold taler herfor. Bestemmelsen finder tilsvarende anvendelse, hvis bogføringslovens regnskabsbestemmelser i væsentligt omfang ikke er opfyldt.

Den oplysningspligtige har derefter generelt tre muligheder for at reagere på denne meddelelse.

For det første kan den oplysningspligtige selv inden for to måneder fra underretningen indsende et behørigt årsregnskab. Hvis dette er tilfældet, bortfalder beslutningen, og SKAT indgår ikke aftale med en revisor.

For det andet kan den oplysningspligtige stille forslag om, hvilken revisor, der skal udarbejde regnskabet, jf. bemærkningerne til stk. 2 nedenfor.

For det tredje kan den oplysningspligtige undlade at komme med et forslag til valg af revisor. I det tilfælde vil SKAT udpege en revisor, der kan udarbejde regnskabet. Det forudsættes, at der indgås aftale med en revisor, der har netop den ekspertise, der er tilstrækkelig for at udarbejde den oplysningspligtiges regnskab.

Det følger af bestemmelsen i *stk. 2*, at den oplysningspligtige inden udløbet af fristen i *stk. 1* har mulighed for at stille forslag om, hvilken revisor der skal udarbejde regnskabet. Kan SKAT godkende den oplysningspligtiges forslag til revisor, indgås der aftale med revisoren. *Stk. 1, 5. pkt.*, om henstand med indsendelse af materialet finder tilsvarende anvendelse. Kan SKAT ikke godkende forslaget, skal fravalget begrundes. SKATs fravalg af revisor kan ikke påklages til anden administrativ myndighed. Derved sikres, at klageadgang ikke kan være med til at udsætte udarbejdelsen af årsregnskabet.

Det følger af bestemmelsen i *stk. 3*, at SKAT udreder honorar til revisor for udarbejdelse af regnskab. Den oplysningspligtige har pligt til at refundere SKAT revisorhonoraret. SKAT kan bestemme, at den oplysningspligtige kun skal betale en del af honoraret, hvis særlige forhold taler herfor.

Det følger af bestemmelsen i *stk. 4*, at opkrævningslovens almindelige regler om opkrævning af skatter og afgifter finder tilsvarende anvendelse ved opkrævning af SKATs udlæg til revisor hos den oplysningspligtige. Der kan foretages modregning med eventuelle statslige og kommunale tilgodehavender.

Aftale med revisor er en aftale mellem SKAT og revisor. Derfor er det SKAT, der som udgangspunkt betaler honoraret til revisor.

Den arbejdsopgave, som revisoren udfører, er imidlertid en opgave, som den oplysningspligtige i forvejen skulle have sørget for blev udført. Betaling af honoraret anses derfor for et udlæg for den oplysningspligtige, som SKAT har haft. Den oplysningspligtige har derfor efter forslaget pligt til helt eller delvist at refundere SKAT revisorhonoraret, og opkrævningslovens almindelige regler finder tilsvarende anvendelse ved opkrævning af SKATs udlæg til revisor hos den oplysningspligtige.

### *Kapitel 9 - Straffebestemmelser*

#### *Til § 72*

Bestemmelsen i *stk. 1* er en videreførelse af det strafbare gerningsindhold i den gældende skattekontrollovs § 13. Efter den gældende skattekontrollovs § 13 straffes for skattesvig den, der med forsæt til at unddrage det offentlige skat afgiver urigtige eller vildledende oplysninger til brug ved afgørelse af, om en person er undergivet skattepligt, eller til brug ved afgørelse af skatteansættelse eller skatteberegning.

I fortolkningen af den gældende skattekontrollovs § 13 indgik manglende oplysninger i strafansvaret, fordi en manglende oplysning betød, at der samlet set var afgivet urigtige oplysninger. Det foreslås, at bestemmelsen direkte angiver, at fortielse af oplysninger er en del af det strafbare gerningsindhold ved en tilføjelse om, at også afgivelse af ufuldstændige oplysninger er strafbart. Fortielsen skal have tilknytning til, at der i øvrigt er afgivet oplysninger, da passivitet i forhold til afgivelse af alle pligtige oplysninger vil være strafbart efter den foreslåede bestemmelse i § 73.

Den foreslåede bestemmelse nævner alene oplysninger til brug for skattepligt og skatteansættelse. Der er ikke tilsigtet nogen ændring, selv om oplysninger til brug for skatteberegningen ikke er nævnt, da skatteberegningen indgår som en del af skatteansættelsen.

Straffen er bøde eller fængsel indtil 1 år og 6 måneder. Ved grov uagtsomhed er straffen bøde. Efter straffelovens § 289 straffes den, der gør sig skyldig i skattesvig af særlig grov karakter, med fængsel i op til 8 år.

Det strafbare forhold er realiseret, når oplysningerne er kommet frem til SKAT. Følgen indtræder, når de fremsendte oplysninger lægges til grund ved skatteansættelsen.

Unddragelsen skal ikke være realiseret, f.eks. er der tale om unddragelse, hvor et selvangivet underskud kan fremføres som fradrag i følgende års overskud. Unddragelse omfatter også det forhold, at allerede negative indkomster gøres yderligere negative.

Ansvarssubjekt er alle, der har afgivet urigtige eller vildledende oplysninger i forhold til et bestemt skattesubjekt, dvs. både den skattepligtige og andre kan straffes. Den brede formulering af ansvarssubjekter betyder, at bestemmelsen omfatter enhver form for medvirken til afgivelse af de urigtige og vildledende oplysninger.

Bestemmelsen i straffelovens § 23 om medvirken finder anvendelse på alle, der ved tilskyndelse, råd eller dåd har medvirket til gerningen. Det betyder bl.a., at handlinger, der består i at udarbejde opgørelser (f.eks. om omsætning, lagerbeholdning m.v.), der senere anvendes som grundlag for angivelser over for SKAT, vil falde inden for området for medvirken. Udstedelse af urigtige fakturaer vil også være omfattet, hvis den pågældende har indset eller burde indse, at dokumentet både er egnet til og sandsynligvis vil blive anvendt til skattesvig af modtageren. Også efter momsloven er der strafsanktionerede særlige regler om pligt til at udstede faktura.

Udstedelse af dokumenter, der er falske eller som indeholder urigtige oplysninger, kan være strafbart efter en række bestemmelser. Brug af et falsk dokument er strafbart efter straffelovens § 171. Efter straffelovens § 163 straffes den, der til brug i retsforhold, der vedkommer det offentlige, skriftligt eller ved andet læsbart medie afgiver urigtig erklæring eller bevidner noget, som den pågældende ikke har viden om. Medvirken til overtrædelse af disse bestemmelser i straffeloven udgør anvendelige fortolkningsbidrag.

Bestemmelsen i *stk. 2* præciserer, at den skattepligtige kun kan stilles til ansvar for urigtige, vildledende eller ufuldstændige oplysninger, som den skattepligtige eller dennes repræsentant har afgivet på den skattepligtiges vegne, og for indberettede oplysninger, som ikke er feltlåste, da den skattepligtige har mulighed for at korrigere de indberettede oplysninger i forbindelse med udfyldelse af oplysningsskemaet. De feltlåste oplysninger kan den skattepligtige ikke selv rette i, og de kan derfor ikke betragtes som afgivet af den skattepligtige.

Den skattepligtige vil kunne straffes for overtrædelse af den foreslåede bestemmelse i § 72, hvis der i forbindelse med en urigtig, vildledende eller manglende pligtig indberetning, som er feltlåst, foreligger en situation, hvor den skattepligtige har indflydelse på indholdet af indberetningen, se afsnit 3.6.1.2 om valg af ansvarssubjekt.

Efter *stk. 3* kan en groft uagtsom overtrædelse af *stk. 1*, straffes med bøde.

Det foreslås, at strafudmålingen for overtrædelse af den foreslåede bestemmelse i § 72 svarer til strafudmålingen for § 13 i den gældende skattekontrollov, se afsnit 3.6.1.6 om gældende sanktionspraksis.

### *Til § 73*

Bestemmelsen i *stk. 1* svarer i det væsentlige til § 16, *stk. 1*, idet det dog er præciseret, at den skattepligtige kun skal reagere, hvis den pågældende skal oplyse SKAT om indkomster m.v., som ikke er omfattet af tredjemands indberetningspligt. Fristen for at afgive pligtige oplysninger til skatteansættelsen er henholdsvis 1. maj og 1. juli jf. §§ 12-14 i lovforslaget. Overtrædelsen er således fuldbyrdet, når fristen for at afgive de nødvendige oplysninger er overskredet.

Bestemmelsen i *stk. 2* er ligeledes omfattet af ordlyden i § 16, *stk. 1*, i den gældende skattekontrollov, som også dækker de situationer, hvor SKAT ikke udarbejder en årsopgørelse ud fra indberetninger fra tredjemand og de foreliggende oplysninger fra den skattepligtige, men forventer et udfyldt oplysningsskema fra den skattepligtige.

Såfremt den skattepligtige ikke indsender et oplysningsskema eller de indsendte oplysninger er så mangelfulde, at SKAT ikke på baggrund af oplysningerne kan foretage en fyldestgørende skatteansættelse, vil SKAT kunne foretage en skønsmæssig ansættelse og på denne baggrund fremsende en årsopgørelse til den skattepligtige.

Bestemmelsen i stk. 3 svarer i indholdsmæssigt til § 15 i den gældende skattekontrollov, og det strafbare gerningsindhold er undladelse af at opfylde oplysningspligten inden fristens udløb jf. §§ 12-14, når den pågældende ikke har modtaget en årsopgørelse.

Bestemmelsens anvendelsesområde er typisk tilfælde, hvor SKAT, som følge af en manglende tilmelding til folkeregisteret eller manglende registrering af virksomhed holdes i uvidenhed om en bestående skattepligt. Bestemmelsen kan imidlertid også anvendes i forbindelse med fraflytning eller afregistrering af virksomhed, hvor der f.eks. gives urigtige oplysninger til folkeregisteret om bopæl i udlandet eller sker afmelding i erhvervsregisteret, selv om der fortsat er aktivitet i virksomheden.

Bestemmelserne i stk. 1 – 3, omhandler således passivt skattesvig, hvor det centrale gerningsindhold er en undladelse af at afgive de nødvendige oplysninger til en korrekt skatteansættelse. Dette kan være tilfældet, hvis en skattepligtig til Danmark har undladt at give de oplysninger til myndighederne, der betyder, at vedkommende bliver registreret som skattepligtig, hvilket kan straffes efter § 15 i den gældende skattekontrollov, og det kan være tilfældet, hvor en skattepligtig modtager en årsopgørelse uden at have afgivet de oplysninger til skatteansættelsen, som den pågældende har pligt til, jf. §§ 2 - 4 i lovforslaget.

Efter *stk. 4* kan en forsætlig overtrædelse straffes med bøde eller fængsel i op til 1 år og 6 måneder, medmindre højere straf er forskyldt efter straffelovens § 289.

Det foreslås i *stk. 5* at en groft uagtsom overtrædelse af stk. 1 kan straffes med bøde. Dette er en udvidelse af det strafbare område, når det gælder undladelse af at give de nødvendige oplysninger til registrering af skattepligt.

Siden den gældende skattekontrolløvs § 15 blev indsat i skattekontrolløven i 1971 er mobiliteten både hvad angår arbejdsmarked og bopæl øget betragteligt på tværs af landegrænserne. Udviklingen er derfor løbet fra en begrænsning af strafansvaret til forsætlige forhold, når det gælder manglende registrering af skattepligt. Ved manglende reaktion på en for lav skatteansættelse i forbindelse med en årsopgørelse har strafansvaret hele tiden både omfattet forsæt og grov uagtsomhed, og manglende registrering med henblik på at undgå skattepligt må anses for lige så strafværdigt.

Det foreslås, at strafudmålingen for overtrædelse af den foreslåede bestemmelse i § 73 svarer til strafudmålingen for § 15 og 16 i den gældende skattekontrollov, se afsnit 3.6.1.6 om gældende sanktionspraksis.

Strafudmålingen for en forsætlig overtrædelse svarer således til strafudmålingen for aktivt skattesvig i § 13 i den gældende skattekontrollov, og det foreslås, at strafudmålingen for en grov uagtsom overtrædelse svarer til strafudmålingen for § 16, stk. 2, i den gældende skattekontrollov, hvor normalbøden udgør en tredjedel af det undtagne beløb.

*Til § 74*

*Stk. 1* er en bestemmelse, som er en sammenfatning af de strafbare gerningsindhold i den gældende skattekontrollovs § 13 A, § 13 B, § 14, stk. 2-5 og § 17.

*Stk. 1, nr. 1.* Bestemmelsen er en videreførelse af § 13 A, for så vidt gælder udenlandske pensionsordninger og gaver til begrænset skattepligtige, jf. den gældende skattekontrollovs §§ 11 C og 11 E. Tidligere omfattede § 13 A også indeståender på konti i udlandet og udenlandske værdipapirer, jf. den gældende skattekontrollovs §§ 11 A og 11 B, men disse bestemmelser foreslås ophævet, da SKAT fra 2017 med virkning for indkomståret 2016 automatisk vil modtage oplysningerne fra udenlandske myndigheder. Der er ikke udarbejdet retningslinjer for udmåling af bødestraf.

*Stk. 1, nr. 2.* Bestemmelsen er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 17, stk. 2 om omregning mellem et regnskab i fremmed valuta og pligtmæssige oplysninger i dansk mønt, jf. den gældende skattekontrollovs § 3 C, stk. 2, 2. pkt., hvor skatteministeren bemyndiges til at fastsætte særlige regler for omregning mellem et regnskab i fremmed valuta og pligtmæssige oplysninger i danske mønt. Med hjemmel i § 3 C, stk. 2, er det i bekendtgørelse nr. 890 af 10. juli 2015 i § 3, stk. 5 fastsat, at omregningen til danske kroner foretages efter dagskursen på retserhvervelsestidspunktet. Der er ikke udarbejdet retningslinjer for udmåling af bødestraf.

*Stk. 1, nr. 3.* Bestemmelsen er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 14, stk. 4. Gerningsindholdet er, at virksomheden undgår udarbejdelse af den fulde transfer pricing-dokumentation ved at oplyse, at den har under 250 beskæftigede og en balance under 125 mio. kr. eller en omsætning under 250 mio. kr. Forslaget til bødeberegning tager derfor udgangspunkt i enten omsætningens størrelse eller antallet af ansatte. Den skattepligtige indkomst i et selskab i en koncernforbunden virksomhed kan være ganske stor, selvom der er tale om forholdsvis få ansatte i netop dette selskab, og omvendt kan antallet af ansatte i det skattepligtige selskab være forholdsmæssigt stort i forhold til selskabets omsætning eller balance.

Ved lov nr. 591 af 18. juni 2012 (Styrkelse af indsatsen mod nulskatteselskaber, beregning af indkomsten i et fast driftssted og åbenhed om selskabers skattebetalinger m.v.) angives retningslinjer for udmåling af bødestraf for overtrædelse af § 14, stk. 4. i den gældende skattekontrolllov, og disse foreslås videreført. Bøden udgør det største af følgende to beløb:

1. Bøden gradueres i forhold til virksomhedens omsætning, således at den bliver 0,5 pct. af omsætningen op til en omsætning på 500 mio. kr., 0,1 pct. af den resterende omsætning op til 1 mia. kr. og 0,05 pct. af omsætningen over 1 mia. kr.
2. Bøden gradueres i forhold til antal medarbejdere i den pågældende danske virksomhed, således at bøden bliver 250.000 kr. for op til 50 medarbejdere og stiger med 250.000 kr. for hver yderligere 50 medarbejdere op til 500 medarbejdere. Er der over 500 medarbejdere, ansættes bøden til 2 mio. kr.

Med omsætning menes den faktiske omsætning i det skattepligtige selskab opgjort efter almindeligt anerkendte regnskabsregler for det danske selskab. Alternativt ansættes bøden på grundlag af antal ansatte i det pågældende danske selskab. Af kontrolmæssige årsager skal der ikke foretages

omregning til antal heltidsansatte. Antallet af ansatte opgøres ud fra de månedlige indberetninger til indkomstregisteret, og antallet opgøres som et gennemsnit for det indkomstår, overtrædelsen vedrører.

Bøder vil efter disse beregningsprincipper kun undtagelsesvist kunne overstige 2 mio. kr. pr. indkomstår. Ved en omsætning på 300 mio.kr. vil bøden blive 1,5 mio. kr. Hvis omsætningen er mindre end 300 mio. kr., men der er 300 ansatte i virksomheden, bliver bøden, jf. pkt. 2, 1,5 mio. kr.

Såfremt de urigtige eller vildledende oplysninger vedrører flere indkomstår, vil bøden blive beregnet for hvert år for sig ud fra ovennævnte principper, hvorefter den samlede bøde kan forhøjes med op til 50 pct. jf. forslaget om hjemmel til strafskærpelse, hvis overtrædelsen er begået som led i en systematisk overtrædelse af skattelovgivningen.

*Stk. 1, nr. 4.* Bestemmelsen er en delvis videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 14, stk. 2, hvor gerningsindholdet er manglende indlevering til SKAT af oplysninger, som SKAT har udbedt sig efter den gældende skattekontrollovs § 3 A, stk. 1-4, 6 og 7, om ejer- og medlemsfortegnelse i selskaber, § 6, stk. 1-3, om regnskabsmateriale og § 6 B om formueoplysninger. Bestemmelsen omfatter pligtige oplysninger fra den skattepligtige selv. Der er ikke udarbejdet retningslinjer for udmåling af bødestraf.

*Stk. 1, nr. 5.* Bestemmelsen er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 17, stk. 1, som gør det strafbart ikke at opfylde de regler om udarbejdelse af skattemæssigt årsregnskab og opbevaring af samme, jf. § 3 i den gældende skattekontrolllov. Der er ikke udarbejdet retningslinjer for udmåling af bødestraf.

*Stk. 1, nr. 6.* Bestemmelsen er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 17, stk. 3. Gerningsindholdet er undladelse af at opfylde pligten til at udarbejde skriftlig dokumentation efter den gældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 5, 6, 10 og 11 eller indhente revisorerklæring efter den gældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 8.

Ved lov nr. 591 af 18. juni 2012 (Styrkelse af indsatsen mod nulskatteselskaber, beregning af indkomsten i et fast driftssted og åbenhed om selskabers skattebetalinger m.v.) ændrede retningslinjerne for udmåling af bødestraf for overtrædelse af § 17, tk. 3, hvor den bestanddel af bøden, som udgøres af virksomhedens dokumentationsomkostninger blev fastsat til et standardbeløb. Det foreslås at gældende sanktionspraksis videreføres.

Det fremgår af bemærkningerne til lovforslaget, at det har vist sig at være særdeles vanskeligt at fastsætte de konkrete omkostninger til udarbejdelse af transfer pricing-dokumentation i en situation, hvor virksomheden ikke har udarbejdet dokumentationen. I stedet for et konkret skøn i hver enkelt sag, som vil kunne give anledning til en særskilt tvist om beløbsstørrelsen, er dokumentationsomkostningen fastsat til et grundbeløb på 250.000 kr.

Baggrunden for beløbet på 250.000 kr. er, at minimumsomkostningerne til udarbejdelse af transfer pricing-dokumentation skønnes at være 125.000 kr., og at bøden skal afspejle, at det ikke skal kunne betale sig at lade være med at udarbejde dokumentationen. Derfor bliver den omkostningsbestemte del af bøden også nedsat til 125.000 kr. i grundbeløb, hvis der senere

fremkommer egnet dokumentationsmateriale.

Bødeudmålingen ved overtrædelse af bestemmelsen udgør således et fast beløb på 250.000 kr. med tillæg på 10 pct. af den indkomstforhøjelse, som fremgår af ansættelsesændringen, jf. lovforslagets § 74, stk. 2, hvor bødens størrelse udmåles i forhold til den økonomiske fordel af overtrædelsen. Grundbeløbet kan nedsættes til 125.000 kr., hvis der senere fremkommer dokumentation af den fornødne kvalitet.

Denne bødeudmåling finder anvendelse, selvom der rettidigt er indsendt en dækkende transfer pricing-dokumentation, hvis virksomheden ikke efterfølgende på SKATs konkrete anmodning enten supplerer dokumentationen eller fremsender databaseundersøgelse eller revisorerklæring.

Ved beregning af 10 pct. af en eventuel indkomstforhøjelse skal der foretages en ligningsmæssig gennemgang/kontrol af selvangivelsesmateriale, og herefter skal den skattepligtige have mulighed for at gøre indsigelse mod en agterskrivelse, hvorefter en kendelse om ansættelsesændringen kan udarbejdes. Den skattepligtige har naturligvis mulighed for at påklage denne kendelse, først til Landsskatteretten og senere til domstolene. Efterfølgende ændringer af indkomstansættelsen som følge af klagebehandlingen skal afspejle sig i bødeberegningen, hvilket betyder, at bøden først kan beregnes, når der foreligger en endelig ansættelse.

Selvom den ændrede skatteansættelse er fastsat skønsmæssigt, vil den kunne lægges til grund for bødeberegningen, når den er endelig. Udgangspunktet er skatteansættelsen i den del af virksomheden, som er et dansk skattesubjekt. Det har således ingen betydning for bøden, at en eventuel sambeskatning i koncernen betyder, at forhøjelsen af den danske indkomstansættelse betyder en tilsvarende indkomstnedsættelse et andet sted.

Der vil blive beregnet en bøde for hvert indkomstår, hvor der ikke er indgivet fyldestgørende transfer pricing-dokumentation.

Efter straffelovens § 93, stk. 1, nr. 1, forældes en overtrædelse to år efter, at gerningsindholdet i overtrædelsen er fuldbyrdet, når straffen alene er bøde. Imidlertid åbner straffelovens § 93, stk. 2, mulighed for en femårig forældelsesfrist, når der ved overtrædelsen kan opnås uberettiget vinding. I de tilfælde, hvor den erhvervsdrivendes oplysningspligt og dokumentationspligt skal sikre et klart revisionsspor, som gør det muligt at foretage en korrekt skatteansættelse, vil der typisk være tale om, at manglende eller mangelfuld dokumentation kan føre til uberettiget vinding i form af en for lav skatteansættelse. Dertil kommer, at de særlige kontrolhensyn betyder, at skatte- og momssager altid bør være undergivet mindst en 5-årig forældelsesfrist, jf. betænkning nr. 1438/2004 om forældelse af strafansvar for særlovsovertrædelser, side 68 ff.

Overtrædelse fuldbyrdes, når selskabet ikke fremsender transfer pricing-dokumentation inden den frist, som er angivet i SKATs anmodning om dokumentationen. Dette er præciseret, således at det fremgår direkte af bestemmelsen. En sigtelse vil afbryde forældelsen, og det vil også umiddelbart være muligt at sigte selskabet for overtrædelsen. Imidlertid indeholder straffelovens § 94, stk. 6, en bestemmelse om, at forældelsesfristen ikke anses for afbrudt, hvis straffesagen ligger stille i ubestemt tid. Da straffesagens afslutning med en bødeberegning helt afhænger af, hvornår der foreligger en endelig ansættelse, vil straffesagen de facto ligge stille i hele den periode, hvor der



verserer en civilretlig behandling af ansættelsesspørgsmålet. Det er således nødvendigt at præcisere, at der foreligger en så snæver sammenhæng mellem straffesagen og den civile sag, at der ikke er tale om, at den strafferetlige forfølgning er standset på ubestemt tid.

Der er mulighed for at lægge bødestrafen for flere overtrædelser, f.eks. flere indkomstår, sammen, hvilket betegnes fuld kumulation. Dette princip finder anvendelse i bødeberegningen, når der er tale om overtrædelser, hvor der er unddraget skat og/eller afgifter.

Bestemmelsen i *stk. 1, nr. 7* svarer til skattekontrollovens § 13 B, og omfatter kun udstedelse af urigtige fakturaer m.v., når dette sker »som led i virksomhed«, uanset om virksomheden drives personligt, af et selskab eller af en anden juridisk person. Ved forståelsen af ordet »virksomhed« er det skatte Lovgivningens almindelige virksomhedsbegreb, som dette forstås andre steder i skattekontrolløven, der finder anvendelse. Det er uden betydning for bestemmelsens anvendelse, om det er virksomhedsejeren, ansatte eller andre med tilknytning til virksomheden, der udsteder den urigtige dokumentation.

Bestemmelsen dækker forhold, som ikke kan anses for omfattet af medvirken til skattesvig, og sanktionen er alene bødestraf. Der er ikke i bestemmelsens objektive gerningsindhold forskel på den dokumentation, som vil kunne anvendes i medvirken til skattesvig. Det afgørende er relationen mellem udstederen af den urigtige dokumentation og den skattepligtige. Bestemmelsen fuldbyrdes ved udstedelsen af den urigtige dokumentation, og det er uden betydning, om modtageren efterfølgende faktisk anvender dokumentationen til at begå skattesvig med. Såfremt det ikke er sandsynliggjort, at modtageren har eller vil begå skattesvig, vil forholdet ikke kunne omfattes af medvirken til overtrædelse af den gældende skattekontrolløvs § 13 i skattekontrolløven.

Den dokumentation, det efter bestemmelsen er strafbart at give et urigtigt indhold, er dokumentation for levering eller aftagelse af varer eller ydelser. Dokumentationen kan eksempelvis have karakter af en faktura, en afregnings seddel eller en kreditnota. Dokumentationen vil sædvanligvis indeholde oplysninger om karakteren og mængden af de varer eller ydelser, der er disponeret over, identifikation af leverandør og aftager, dato og eventuelt prisen. Udtrykket »varer eller ydelser« dækker såvel fysiske genstande, herunder f.eks. valuta, som ydelse af arbejdskraft.

Dokumentationen skal være egnet til at blive anvendt som grundlag for opgørelsen af den skattepligtige indkomst. Strafansvaret omfatter såvel urigtig dokumentation udstedt på papirmedium som urigtig dokumentation udstedt på anden måde, f.eks. elektronisk.

De subjektive betingelser for overtrædelse af bestemmelsen, er tilregnelser til alle led i gerningsindholdet. Det gælder tilregnelser til udstedelsen af den urigtige dokumentation, og det gælder tilregnelser i relation til dokumentationens egnethed til at blive anvendt ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst.

Bestemmelsen i *stk. 2* er en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 17, stk. 4, og giver mulighed for at forhøje bøden i forhold til den økonomiske fordel af overtrædelsen. Dette kan være aktuelt, hvis der er sket overtrædelse af flere af bestemmelserne i § 74 og der samtidig er tale om, at den sigtede tidligere har fået bøde for lignende overtrædelser. I skatte- og afgiftsstrafferetten er der praksis for, at der sker absolut kumulation af bøder ved flere overtrædelser, enten af samme

bestemmelse eller af flere forskellige bestemmelser.

*Til § 75*

Bestemmelsen er en videreførelse af § 18 i den gældende skattekontrollov, som giver hjemmel til at pålægge juridiske personer strafansvar efter reglerne i kapitel 5 i straffeloven. En juridisk person er alle former for selskaber, herunder interessentskaber mv., fonde, boer, kommuner og statslige myndigheder. Bestemmelsen omfatter også en enkeltmandsvirksomhed, for så vidt dens størrelse og organisation kan sidestilles med en selskabskonstruktion, hvilket antages at betyde, at enkeltmandsvirksomheden skal have mindst 20 ansatte.

For at en juridisk person kan blive strafansvarlig kræves, at der inden for den juridiske persons virksomhed er begået en overtrædelse, der enten kan tilregnes en eller flere personer, der er knyttet til den juridiske person eller "den juridiske person som sådan". Det sidste betyder, at fx manglende procedurer til sikring af kontrol, anonyme fejl eller ophobning af fejl, hvor hver enkelt fejl ikke i sig selv er nok til at statuere uagtsomhed, kan tilregnes virksomheden.

Der er således ikke tale om et objektivt ansvar, idet der skal kunne bevises forhold begået i den juridiske person, som kan karakteriseres som enten forsætlige eller groft uagtsomme. Det er ikke et krav, at den eller de personer, der rent faktisk har begået forholdet, skal kunne identificeres. En juridisk person kan kun straffes med bøde, og der kan ikke fastsættes forvandlingsstraf. Det betyder, at alle straffesager inden for SKATs område, hvor ansvarssubjektet er en juridisk person, kan afgøres administrativt.

Det er kun få sager, der bliver indbragt for domstolene, fordi den juridiske person ønsker SKATs forslag til bødeforelæg prøvet, og der er derfor ikke en omfattende retspraksis. Der er dog en afgørelse i SKM2015.640.VLR, hvor selskabet idømmes en bøde for groft uagtsomt skattesvig, selvom selskabets revisor forsøger at påtage sig ansvaret. Det lægges til grund, at de oplysninger, som selskabet har givet revisor angående de enkelte ejendommers anvendelse er fejlbehæftede, og at dette er årsagen til den urigtige skatteansættelse.

Da en enkeltmandsvirksomhed i den strafferetlige definition kan sidestilles med en juridisk person, skal der i disse situationer tages stilling til, om virksomheden (den juridiske person) eller virksomhedens ejer (den fysiske person) skal strafforfølges. Valget af ansvarssubjekt har stor betydning for sanktionen, fordi en juridiske person alene kan idømmes bødestraf og ikke får udmålt forvandlingsstraf i tilknytning til bøden, mens den fysiske person kan sættes i fængsel.

*Kapitel 10 - Straffeprocessuelle regler*

*Til § 76*

Bestemmelsen er en videreførelse af § 20 i den gældende skattekontrollov, hvor skatteministeren bemyndiges til at afslutte straffesager med et bødeforelæg, hvis den sigtede godkender og underskriver bødeforelægget. Det svarer til den bemyndigelse politiet har efter retsplejeloven § 832, og bestemmelsen er udformet som i retsplejeloven.

Den pågældende kan ved at nægte at betale bøden få sagen prøvet ved domstolene. Da der er tale om en straf, er det domstolene, der skal fastlægge principperne for udmåling af bøden. Den administrative praksis skal således være i overensstemmelse med retspraksis. Der foregår en løbende kontrol med den administrative sanktionspraksis i de sager, som kommer til domstolene, fordi den pågældende ikke vil vedtage et bødeforelæg.

Et administrativt bødeforelæg vil ofte blive opfattet som en mere enkel og mindre belastende afgørelsesform end en domsafsigelse, der involverer både politi og retsvæsen. Samtidig indebærer et administrativt bødeforelæg, hvis det vedtages, en aflastning af domstolene og en hurtigere afgørelse af sagen.

Kravet i *stk. 2* er, at et bødeforelæg skal indeholde de samme oplysninger, som kræves til et anklageskrift jf. retsplejelovens § 834. Det skal fremgå, hvor sagen behandles, identifikationsoplysninger på den sigtede, hvilken bestemmelse, der er overtrådt og hvordan. Endelig skal det fremgå, hvis der er anvendt straffeforhøjelses- eller straffenedsættelsesgrunde.

Efter *stk. 3*, skal der ikke gives klagevejledning i forbindelse med vedtagelse af et bødeforelæg, da der ikke er tale om en egentlig forvaltningsretlig afgørelse, men en aftale mellem den sigtede og SKAT. Et vedtaget bødeforelæg er således endeligt. Den sigtede har mulighed for ikke at vedtage bødeforelægget, hvorefter sagen vil blive indbragt for retten. Et bødeforelæg kan dog genoptages efter en konkret vurdering. Genoptagelse kan ske efter anmodning fra den sigtede eller på SKATs initiativ. Genoptagelse kan ske, hvis der er tale om ugyldighedsgrunde, sagsbehandlingsfejl eller ændring af grundlaget for bødeforelægget. Ved genoptagelse tilbagekalder SKATs straffesagsenheder bødeforelægget, og der vedtages eventuelt et nyt bødeforelæg.

Bestemmelsen i *stk. 4*, er en videreførelse af § 23 A i den gældende skattekontrollov, der fastslår, at bøder i sager, der afgøres administrativt, opkræves af SKAT.

#### *Til § 77*

Bestemmelse i *stk. 1*, er en videreførelse af § 19, stk. 1, i den gældende skattekontrollov. Administrative bødesager er straffesager, og en sigtet skal derfor have samme rettigheder under en afhøring, som tilfældet er i straffesager, der efterforskes af politiet.

Bestemmelsen i *stk. 2*, er en videreførelse af § 19, stk. 2, og § 22 i den gældende skattekontrollov om politiets bistand i administrative straffesager. Selvom der er tale om administrative straffesager, kan der være behov for, at politiet anmodes om at foretage efterforskningsmæssige skridt, hvis kontrolbeføjelserne i skattekontrolloven ikke kan anvendes. Det vil være tilfældet, hvis der under en kontrolsag er opstået konkret mistanke om en strafbar overtrædelse, hvorefter den mistænkte skal have en sigtets rettigheder, og hvor SKAT ikke er i besiddelse af tilstrækkelige oplysninger til at kunne foretage en skatteansættelse, og hvor der samtidig er formodning for, at sagen vil kunne afsluttes som en administrativ straffesag.

Anvendelse af retsplejelovens tvangsindgreb, som f.eks. ransagning og beslaglæggelse, forudsætter en sigtelse for overtrædelse af en straffebestemmelse i skattekontrolloven. Anmodning om tvangsindgrebet fremsættes af SKAT til politiet. Ransagning kan således ikke foretages af SKAT

selv, men kun ved politiets og rettens mellemkomst. Ransagning kan kun ske efter retskendelse, medmindre der foreligger særlige forhold, der bevirker, at ransagningens øjemed forspildes, hvis retskendelse skulle afventes. Dette er politiets vurdering i den konkrete situation.

#### *Til § 78*

Det foreslås, at det tydeliggøres, at sagsbehandlingen skal følge de straffeprocessuelle regler, som udgør en beskyttelse af den sigtede. Retsplejelovens regler skal således anvendes analogt, i det omfang de er anvendelige. Anklagemyndigheden skal efter retsplejelovens § 96, stk. 2, opgave at rejse tiltale, hvis der ikke er tilstrækkelige beviser. Der er hjemmel hertil i retsplejelovens § 721 regler om påtaleopgivelse. Påtale kan efter § 721, stk. 1, opgives, hvor sigtelsen har vist sig grundløs, hvor videre forfølgning ikke kan ventes at føre til, at sigtede findes skyldig, eller hvor sagens gennemførelse vil medføre vanskeligheder, omkostninger eller behandlingstider, som ikke står i rimeligt forhold til sagens betydning og den straf, som i givet fald kan forventes idømt.

Kompetencen til at udstede administrative bødeforelæg er delegeret til SKAT, men udover at det i loven er fastsat, at bødeforelæg skal udfærdiges i overensstemmelse med retsplejelovens regler, er der intet fastsat i skattekontrolloven om sagsbehandlingen i øvrigt. SKAT foretager imidlertid på samme måde som anklagemyndigheden en sagstilsikring, så kun de forhold, der må anses for bevist, indgår i sagen. Ressourcemæssige forhold indgår også i denne vurdering. Retsplejelovens § 721, stk. 1, anvendes således analogt.

Tilsvarende gælder retsplejelovens § 900 om tildeling af advarsler. Efter retsplejelovens § 900 kan en sag afgøres ved, at retten tildeler tiltalte en advarsel, hvis retten finder, at tiltalte er skyldig, sagen egner sig til afgørelse ved en advarsel på grund af lovovertrædelsens karakter, herunder navnlig fordi der er tale om et førstegangstilfælde af en ringe forseelse, og tiltalte ikke protesterer.

For så vidt angår aktindsigt kan retsplejelovens regler ikke anvendes analogt. Ved lov nr. 215 af 31. marts 2004 (Offentlighed i retsplejeloven) blev reglerne om sigtedes og offentlighedens aktindsigt i strafferetsplejen ændret, og det fremgår udtrykkeligt af forarbejderne til ændringen (L 23 -2003/1), at de foreslåede regler i retsplejelovens §§ 729 a-d, ikke omfatter anmodninger om aktindsigt i straffesager behandlet hos andre myndigheder end politiet. Det er derfor fundet nødvendigt udtrykkeligt at indføre hjemmel i skattekontrolloven for at sikre til en retstilstand svarende til retsplejelovens regler. Efter retsplejelovens § 729 b har en sigtet uden forsvarer stort set samme adgang til aktindsigt i en verserende straffesag hos politiet, som den sigtede, der har en forsvarer, har med hensyn til adgang til aktindsigt via forsvareren efter retsplejelovens § 729 a.

En sigtet i en sag, der kan afgøres administrativ, har efter den foreslåede bestemmelse i § 78 krav på aktindsigt i de dokumenter, der danner grundlag for sigtelsen. Bestemmelsen angår sigtedes aktindsigt i verserende administrative skattestraffesager, når der ikke er valgt eller beskikket nogen forsvarer. Formålet med bestemmelsen er i videst muligt omfang at sidestille sigtede i administrative straffesager, der ikke har en forsvarer, med sigtede, der har en forsvarer, jf. henholdsvis forsvarerbistandsloven og retsplejeloven.

#### *Til § 79*

Bestemmelsen er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 19 A, hvor det fremgår, at der under en straffesag kan nedlægges erstatningspåstand om betaling af de unddragne skatter og afgifter.

I skattestraffesager gennemføres efterbeskatningskrav som hovedregel i form af en skatteansættelse. I særlige tilfælde medtages kravet under straffesagen. Det gælder efter praksis bl.a., når der er tale om unddragelse af selskabsskatter, hvis der findes grundlag for at rejse tiltale mod den, der ejer eller behersker selskabet, og det er tvivlsomt, om selskabet kan betale skatten. I de tilfælde anmodes anklagemyndigheden om at nedlægge påstand om, at den tiltalte pålægges solidarisk hæftelse med selskabet for de unddragne skatter. Tilsvarende gælder i tilfælde, hvor ægtefæller eller samleverer har drevet en virksomhed sammen, og tiltalen rettes mod den af parterne, som ikke er registreret som virksomhedsejer.

Bestemmelsen vedrører både sager om overtrædelse af skattekontrollovens §§ 13, 15, 16 og 18 samt sager om skattelovsovertrædelser af særlig grov karakter efter straffelovens § 289. Bestemmelsen finder også anvendelse, hvor der ikke rejses tiltale efter straffelovens § 289, men alene efter skattekontrolloven. Bestemmelsen kan både anvendes, når der er tale om rene skattestraffesager, og når skattestraffesagen indgår som en del af et samlet sagskompleks, f.eks. bedrageri.

### *Kapitel 10 - Ikrafttræden m.v.*

#### *Til § 80*

Det foreslås i *stk. 1*, at loven træder i kraft den 1. januar 2018. Det betyder, at SKATs kontrolbeføjelser vil kunne bringes i anvendelse fra den 1. januar 2018, og at de oplysningspligter, som er indeholdt i kapitel 2 og 3, vil kunne håndhæves efter lovens bestemmelser fra dette tidspunkt. Endvidere betyder det, at lovfæstelsen af den administrative praksis om afskæring af TastSelv får virkning for SKATs afgørelser, som træffes den 1. januar 2018 eller senere. Det foreslåede ikrafttrædelsestidspunkt er i overensstemmelse med regeringens målsætning om, at ny lovgivning, der har virkning for erhvervslivet, skal træde i kraft enten den 1. januar eller den 1. juli.

Det foreslås i *stk. 2*, at lovens afsnit I, kapitel 1, om pligten til at give SKAT oplysninger om den skattepligtige indkomst m.v. og kapitel 4 om transfer pricing har virkning for indkomståret 2018 og senere. Endvidere foreslås det, at § 66, stk. 1, om anvendelsen af tvangsbøder med henblik på at fremtvinge udfyldelsen af et oplysningsskema, og §§ 67-71 om skattetillæg, skønsmæssige ansættelser og revisorpålæg har virkning for indkomståret 2018 og senere. Dette virkningstidspunkt sikrer tid til at foretage de nødvendige systemmæssige og administrative tilretninger såvel i erhvervslivet som i SKAT.

Herfra foreslås en enkelt undtagelse, idet det foreslås, at § 14 om muligheden af at forlænge oplysningsfristen som følge af større driftsforstyrrelser eller it-nedbrud har virkning allerede fra indkomståret 2017. Derved bringes den formelle hjemmel til forlængelse af fristen på plads hurtigst muligt.

Det foreslås i *stk. 3*, at der i en række bestemmelser, som foreslås at få virkning for indkomståret

2017, foretages en justering af det anvendte oplysningsbegreb for dette indkomstår, således at det tilpasses selvangivelsesbegrebet, som foreslås anvendt sidste gang for indkomståret 2017, jf. bemærkningerne til stk. 2 ovenfor. Det foreslås således, at udtrykket selvangivelsesfristen i § 14 (om forlængelse af oplysningsfristen) anvendes i stedet for oplysningsfristen, og udtrykket selvangivelsesfristen i § 19 (om pensionsordninger i udlandet) anvendes i stedet for oplysningsfristen. Endelig foreslås det, at der i § 28, stk. 2, (om ejer-og medlemsfortegnelser i selskaber m.v.) for indkomståret 2017 anvendes udtrykket selvangivelsen i stedet for oplysningsskemaet.

Det foreslås i *stk. 4, 1. pkt.*, at den gældende skattekontrollov ophæves den 1. januar 2018. Som følge af, at forslagets bestemmelser om pligten til at give SKAT oplysninger om den skattepligtige indkomst m.v., foreslås at få virkning for indkomståret 2018 og senere, er der behov for til og med indkomståret 2017 at opretholde de bestemmelser i den gældende skattekontrollov, som angår selvangivelsespligten. Det drejer sig, jf. *stk. 4, 2. pkt.*, om bestemmelserne i den gældende skattekontrollovs §§ 1, 1 A, 2, 3, 3 B, 4 og 5.

Det fremgår af straffelovens § 3, at udgangspunktet i behandlingen af en straffesag er den gældende straffelovgivning på pådømmelsestidspunktet, men at afgørelsen ikke må blive strengere end efter den lovgivning, der gjaldt på gerningstidspunktet. Dette indebærer, at der først kan straffes for grov uagtsomhed ved passivitet i forhold til registrering af skattepligt, når skattepligten er indtrådt efter 1. januar 2018.

Det foreslås i *stk. 4, 3. pkt.* at ved strafbare overtrædelser, der vedrører indkomstårene til og med 2017, finder § 1 A anvendelse. § 1 A stk. 1, bemyndiger skatteministeren til at begrænse adgangen for visse skattepligtige til at ændre oplysninger om indkomster og fradrag i selvangivelsen og årsopgørelsen, og § 1 A , stk. 2 og 3, regulerer den skattepligtiges strafansvar i forhold til oplysninger, som er indberettet af tredjemand. Da straffebestemmelserne i skattekontrolløven knytter sig til de materielle bestemmelser om den skattepligtiges oplysningspligt, skal ansvarsfritagelsen for feltlåste oplysninger afgøres ud fra, hvilke oplysninger, som var feltlåste på gerningstidspunktet.

Dette fremgår af en række bekendtgørelser fra 2009 til 2014, hvor stadig flere oplysninger feltlåses, og det betyder, at resultatet af den strafferetlige bedømmelse kan blive strengere for forhold begået vedrørende indkomståret 2009 end for forhold begået vedrørende indkomståret 2014 og senere indkomstår, hvilket der er hjemmel til i straffelovens § 3, stk. 1, 2. pkt.

Bekendtgørelse nr. 1093 af 20. november 2009 om begrænsning i adgang for visse skattepligtige til at ændre oplysninger om indkomster og fradrag i selvangivelsen og årsopgørelsen finder anvendelse fra indkomståret 2009, og omfatter:

- Jubilæumsgratiale og fratrædelsesgodtgørelse m.v. før fradrag af AM-bidrag
- Hædersgaver.

Bekendtgørelse nr. 783 af 24. juni 2010, som erstatter den tidligere bekendtgørelse, finder anvendelse fra indkomståret 2010, hvor yderligere oplysninger feltlåses:

- Pensioner, SU og dagpenge m.v.
- Bidrag og præmie til privattegnat kapitalpension.
- Tilbagebetalt kontanthjælp, introduktionsydelse m.v.

- Fagligt kontingent.
- Bidrag til A-kasse, efterlønsordning og fleksydelse.
- Gaver til godkendte foreninger.
- Donationer til forskning og gaver til kulturinstitutioner.
- Lønindkomst, bestyrelses honorar og personalegoder, der er A-indkomst, f.eks. fri bil og multimedier før fradrag af AM-bidrag.

Fra indkomståret 2012 omfattede de låste felter 15 typer, jf. bekendtgørelse nr. 851 af 14. august 2012, og der tilføjes således yderligere 5 låste felter:

- Honorarer, indkomst fra privat dagpleje og værdien af nogle personalegoder før fradrag af AM-bidrag m.v.
- Gruppelivsforsikring via fagforeningen, legater og bestemte personalegoder.
- Bidrag og præmie til privattegnede ratepension og ophørende alderspension.
- Udlodninger fra investeringsselskaber og fra obligationsbaserede investeringsbeviser med minimumsbeskatning, hvor der er indeholdt udbytteskat.
- Renteudgifter af studielån.

Fra indkomståret 2014 omfatter de låste felter 21 typer, jf. bekendtgørelse nr. 685 af 20. juni 2014, som erstatter den tidligere bekendtgørelse. Der ophæves et felt om bidrag og præmie til privattegnede kapitalpension, og der tilføjes således 7 låste felter:

- Renteudgifter af gæld til realkreditinstitutter og reallånefonde samt fradragsberettigede kurstab ved omlægning af kontantlån.
- Renteudgifter af gæld til pengeinstitutter, pensionskasser, forsikrings- og finansieringsselskaber, kontokortordninger samt af pantebreve i depot.
- Renteindtægter af indestående i pengeinstitutter m.v. Renteindtægter af obligationer og pantebreve i depot samt udlodninger fra obligationsbaserede investeringsbeviser med minimumsbeskatning, hvor der ikke er indeholdt udbytteskat.
- Udbytte af danske aktier optaget til handel på et reguleret marked, i dansk depot, udlodning fra aktiebaserede investeringsbeviser med minimumsbeskatning og fra akkumulerende investeringsforeninger, der ikke er investeringsselskaber, indberettet til SKAT.
- Udbytte af danske aktier, ikke optaget til handel på et reguleret marked, indberettet til SKAT.
- Indskud på arbejdsgiveradministreret alderspension, gruppelev m.v. fratrukket i lønindkomst.
- Standardfradrag for børnedagplejere.

Det fremgår af bekendtgørelsen, at der for visse beløb kan ske overflytning til andre rubrikker i årsopgørelsen eller selvangivelsen helt eller delvis (partiel feltlåsning). Bl.a. kan skattepligtige henføre indberettet lønindkomst eller indberettede renteudgifter til udenlandsk lønindkomst eller kapitalindkomst. Den ændrede placering af renteudgifter fremgår af bekendtgørelse nr. 372 af 8. april 2015 om ændring af bekendtgørelse nr. 685 af 20. juni 2014 med virkning fra indkomståret 2014.

Det foreslås, at loven ikke skal gælde for Færøerne og Grønland.

## Bilag 1

### Paragrafnøgle

Skattekontrolloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 1264 af 31. oktober 2013 med senere ændringer	Skattekontrollov (Dette lovforslag)
	<b>Afsnit I</b>
	<b>Kapitel I</b>
	<i>Pligten til at give told- og skatteforvaltningen oplysninger om den skattepligtige indkomst m.v.</i>
	<i>Oplysningspligtige</i>
§ 1, stk. 1, 1. pkt.	§ 1, stk. 1, 1. pkt., sammenholdt med forslaget § 2.
Bestemmelsen er ny.	§ 1, stk. 1, 2. pkt.
Bestemmelsen er ny.	§ 1, stk. 2
Bestemmelsen er ny.	§ 1, stk. 3
§ 8 Y	§ 1, stk. 4
§ 1, stk. 1, 1. pkt.	§ 2, stk. 1, 1. pkt.
§ 1 A, stk. 2 og 3 (med præcisering)	§ 2, stk. 1, 2. pkt.
§ 1, stk. 1, 2. pkt.	§ 2, stk. 2
§ 1, stk. 1, 3. og 4. pkt.	§ 2, stk. 3
§ 1, stk. 2 og 4, 1. pkt.	§ 2, stk. 4
§ 1, stk. 4, 2. pkt.	§ 3
§ 3, stk. 1 og 2, 1. pkt., stk. 3 og § 1, stk. 7	§ 4, stk. 1
§ 3, stk. 2, 2. pkt.	Videreføres ikke.
§ 3, stk. 4	§ 4, stk. 2
§ 3, stk. 5	Videreføres ikke.
	<i>Undtagelser fra oplysningspligten</i>
§ 2, stk. 1, nr. 1	§ 5, stk. 1, nr. 1
§ 2, stk. 1, nr. 2	§ 5, stk. 1, nr. 2
§ 2, stk. 2	§ 5, stk. 2
§ 2, stk. 1, nr. 8	§ 6, stk. 1, nr. 1
§ 2, stk. 1, nr. 3	§ 6, stk. 1, nr. 2
§ 2, stk. 1, nr. 4	§ 6, stk. 1, nr. 3
§ 2, stk. 1, nr. 5	§ 6, stk. 1, nr. 4
§ 2, stk. 1, nr. 6	Videreføres ikke.
§ 2, stk. 1, nr. 7	Videreføres ikke.
§ 2, stk. 2	§ 6, stk. 2
§ 2, stk. 3	Videreføres ikke.
Bestemmelsen er ny.	§ 7, stk. 1
§ 1, stk. 6	§ 7, stk. 2
§ 1, stk. 5	§ 7, stk. 3
§ 4 stk. 1, nr. 2	§ 8
	<i>Skattepligtige, som er oplysningspligtige</i>
Bestemmelsen er ny.	§ 9
	<i>Oplysningsfrister</i>
Dele af § 4, stk. 1	§ 10
Dele af § 4, stk. 1	§ 11
§ 4, stk. 2	§ 12
§ 4, stk. 3	§ 13



§ 4, stk. 4	§ 14, stk. 1
§ 4, stk. 5	Videreføres ikke.
Bestemmelsen er ny.	§ 14, stk. 2
	<i>Feltlåsning</i>
§ 1 A, stk. 1	§ 15, stk. 1
Bestemmelsen er ny.	§ 15, stk. 2
	<b>Kapitel 2</b>
	<b><i>Særlige oplysningspligter</i></b>
	<i>Pensionsordninger i udlandet</i>
§ 11 C, stk. 1, 1. pkt. og § 11 C, stk. 3, 1. pkt.	§ 16, stk. 1
§ 11 C, stk. 1, 2. og 3. pkt.	§ 16, stk. 2
§ 11 C, stk. 2, 1. pkt.	§ 16, stk. 3
§ 11 C, stk. 3, sidste led.	§ 17, stk. 1
§ 11 C, stk. 3, nr. 1	§ 17, stk. 1, nr. 1
§ 11 C, stk. 3, nr. 2	§ 17, stk. 1, nr. 2
§ 11 C, stk. 3, nr. 3	§ 17, stk. 1, nr. 3
§ 11 C, stk. 3, nr. 4	§ 17, stk. 1, nr. 4
§ 11 C, stk. 3, nr. 5	§ 17, stk. 1, nr. 5
§ 11 C, stk. 9	§ 17, stk. 2
§ 11 C, stk. 4	§ 18, stk. 1
§ 11 C, stk. 4, nr. 1	§ 18, stk. 1, nr. 1
§ 11 C, stk. 4, nr. 2	§ 18, stk. 1, nr. 2
§ 11 C, stk. 5, nr. 1	§ 18, stk. 1, nr. 2, litra a
§ 11 C, stk. 5, nr. 2	§ 18, stk. 1, nr. 2, litra b
§ 11 C, stk. 5, nr. 3	§ 18, stk. 1, nr. 2, litra c
§ 11 C, stk. 5, nr. 4	§ 18, stk. 1, nr. 2, litra d
§ 11 C, stk. 5, nr. 5	§ 18, stk. 1, nr. 2, litra e
§ 11 C, stk. 9	§ 18, stk. 2
§ 11 C, stk. 5	§ 19
§ 11 C, stk. 6	Videreføres ikke
§ 11 C, stk. 7	§ 20
§ 11 C, stk. 8	§ 21
	<i>Placering af pensionsmidler i særlige pensionsopsparinger</i>
§ 11 E	§ 22
§ 11 B, stk. 1	§ 22, stk. 2 og 3
§ 11 B, stk. 2-9	Videreføres ikke.
	<i>Gaver over et grundbeløb på 58.700 kr. (2010-niveau) til ikke fuldt skattepligtige i udlandet</i>
§ 11 D, 1. pkt.	§ 23, stk. 1
§ 11 D, 1. pkt.	§ 23, stk. 2
§ 11 A	Videreføres ikke.
Bestemmelsen er ny.	§ 23, stk. 3
§ 11 D, 2. pkt.	§ 23, stk. 4
	<i>Udbyder af skattearrangementer</i>
§ 10 F, stk. 1	§ 24, stk. 1
§ 10 F, stk. 2	§ 24, stk. 2
§ 10 F, stk. 3	§ 24, stk. 3
	<b>Kapitel 3</b>
	<b><i>Andre oplysningspligter</i></b>
	<i>Ejer- og mellemfortegnelse i selskaber m.v.</i>
§ 3 A, stk. 1	§ 25, stk. 1
§ 3 A, stk. 2	§ 25, stk. 2

§ 3 A, stk. 3	Videreføres ikke
§ 3 A, stk. 4	§ 25, stk. 3
§ 3 A, stk. 5	§ 26
§ 3 A, stk. 6	§ 27
§ 3 A, stk. 8	§ 28, stk. 1, 1. pkt.
Bestemmelsen er ny.	§ 28, stk. 1, 2. pkt.
§ 3 A, stk. 7	§ 28, stk. 2
	<i>Regnskabsføring i fremmes valuta</i>
§ 3 C, stk. 1	§ 29, stk. 1
§ 3 C, stk. 2	§ 29, stk. 2
§ 3 C, stk. 3	§ 30, stk. 1
§ 3 C, stk. 4	§ 30, stk. 2
§ 3 C, stk. 5	§ 31
§ 3 C, stk. 6	§ 32, stk. 1
§ 3 C, stk. 7	§ 32, stk. 2
§ 3 C, stk. 8	§ 33
§ 3 C, stk. 9	§ 34
§ 3 C, stk. 10	§ 35, stk. 1
§ 3 C, stk. 11	§ 35, stk. 2
§ 3 C, stk. 12	§ 36, stk. 1
§ 3 C, stk. 13	§ 36, stk. 2
§ 3 C, stk. 14	§ 37
§ 11 B	Videreføres ikke.
§ 12	Videreføres ikke.
§ 12 A	Videreføres ikke.
	<b>Kapitel 4</b>
	<b><i>Transfer Pricing</i></b>
	<i>Transfer Pricing</i>
§ 3 B, stk. 1	§ 38, stk. 1
§ 3 B, stk. 1	§ 38, stk. 2
§ 3 B, stk. 1	§ 38, stk. 3
§ 3 B, stk. 2	§ 38, stk. 4
§ 3 B, stk. 3	§ 38, stk. 5
§ 3 B, stk. 4	§ 38, stk. 6
§ 3 B, stk. 5, 1. – 4. pkt.	§ 39, stk. 1
§ 3 B, stk. 5, 5. og 6. pkt.	§ 39, stk. 2
§ 3 B, stk. 6	§ 40, stk. 1
§ 3 B, stk. 7	§ 40, stk. 2
§ 3 B, stk. 8, 1. – 5. pkt.	§ 41, stk. 1
§ 3 B, stk. 8, 6. og 7. pkt.	§ 41, stk. 2
§ 3 B, stk. 8, 8. – 12. pkt.	§ 41, stk. 3
§ 3 B, stk. 8, 13. pkt.	§ 41, stk. 4
§ 3 B, stk. 9	§ 42
§ 3 B, stk. 10	§ 44, stk. 1
§ 3 B, stk. 11	§ 44, stk. 2
§ 3 B, stk. 12	§ 44, stk. 3
§ 3 B, stk. 13	§ 45
§ 3 B, stk. 14	§ 46
§ 3 B, stk. 15	§ 43
§ 3 B, stk. 16	§ 47
	<b>Afsnit II</b>
	<b>Kapitel 5</b>

	<b>Kontrolbeføjelser</b>
	<i>Kontrolbeføjelser over for erhvervsdrivende</i>
§ 6, stk. 1	§ 48, stk. 1
§ 6, stk. 2	§ 53, stk. 2
§ 6, stk. 3	§ 48, stk. 2
§ 6, stk. 7	§ 49, stk. 4
§ 6, stk. 4, 1. og 2. pkt.	§ 49, stk. 1
§ 6, stk. 4, 3. pkt.	§ 49, stk. 2, 1. pkt.
Bestemmelsen er ny	§ 49, stk. 2, 2. pkt.
§ 6, stk. 4, 4. pkt.	§ 49, stk. 3
§ 6, stk. 5	§ 49, stk. 1, 2. pkt.
§ 6, stk. 6	§ 48, stk. 3
Bestemmelsen er ny.	§ 49, stk. 3
§ 6, stk. 7	§ 49, stk. 4
	<i>Kontrolbeføjelser over for skattepligtige</i>
§ 6 B, stk. 1	§ 50, 1. og 2. pkt.
§ 6 B, stk. 4	§ 50, 3. pkt.
§ 6 B, stk. 2 og 4	§ 51, stk. 1
§ 6 B, stk. 3	§ 51, stk. 2
	<b>Kapitel 6</b>
	<b><i>Tredjemands oplysningspligt efter anmodning</i></b>
	<i>Dødsboers oplysningspligt</i>
§ 6 C, stk. 1	§ 52, stk. 1
§ 6 C, stk. 2	§ 52, stk. 2
	<i>Oplysninger til krydsrevision</i>
§ 8 C, stk. 1, 1. og 2. pkt.	§ 53, stk. 1
§ 6, stk. 2	§ 53, stk. 2
§ 6, stk. 4	§ 53, stk. 3
	<i>Finansielle virksomheders oplysningspligt</i>
§ 8 G, stk. 1, 1. pkt.	§ 54, stk. 1
§ 8 D, stk. 3, 1. pkt.	§ 54, stk. 2
	<i>Advokaters oplysningspligt</i>
§ 8 G, stk. 1, 1. pkt.	§ 55
	<i>Generel oplysningspligt</i>
§ 8 D, stk. 1, 1. pkt.	§ 56
§ 8 D, stk. 2	§ 56
§ 8 D, stk. 3, 2. pkt.	§ 54, stk. 2
	<i>Skatterådets tilladelse</i>
§ 8 D, stk. 1, 2. pkt.	§ 57, stk. 1
Er bestemmelsen ny.	§ 57, stk. 2
	<b>Kapitel 7</b>
	<b><i>Samarbejde med eksterne parter</i></b>
	<i>Samarbejde med udenlandske myndigheder</i>
§ 11, stk. 1	§ 58
§ 11, stk. 2	Videreføres ikke.
§ 8 Z	§ 59
	<i>Registersamkøring</i>
§ 11 F	§ 60
§ 6 E, stk. 1	§ 61
§ 6 E, stk. 2	Videreføres ikke.
§ 6 F, stk. 1	§ 62, stk. 1
§ 6 F, stk. 2	§ 62, stk. 2

§ 6 F, stk. 3	§ 62, stk. 3
§ 6 F, stk. 4	§ 62, stk. 4
	<i>Tilsyn med nedskrivninger og hensættelser i finansielle virksomheder m.v.</i>
§ 6 D, stk. 1	§ 63, stk. 1
§ 6 D, stk. 2	§ 63, stk. 2
§ 6 D, stk. 3	§ 63, stk. 3
§ 6 D, stk. 4	§ 63, stk. 4
§ 6 D, stk. 5	§ 63, stk. 5
	<i>Udlevering af oplysninger til kreditvurdering med samtykke fra skattepligtig</i>
§ 1 B, stk. 1	§ 64, stk. 1
§ 1 B, stk. 2	§ 64, stk. 2
§ 1 B, stk. 3	§ 64, stk. 3
§ 1 B, stk. 4	§ 64, stk. 4
	<b>Afsnit III</b>
	<b>Kapitel 8</b>
	<b>Administrative sanktioner</b>
	<i>Afskæring af TastSelv</i>
Bestemmelsen er ny.	§ 65, stk. 1
Bestemmelsen er ny.	§ 65, stk. 2
Bestemmelsen er ny.	§ 65, stk. 3
Bestemmelsen er ny.	§ 65, stk. 4
	<i>Tvangsbøder</i>
§ 5, stk. 2	§ 66, stk. 1
§ 9, stk. 1	§ 66, stk. 2
Bestemmelsen er ny.	§ 66, stk. 3
§ 9, stk. 2	§ 66, stk. 4
	<i>Skattetillæg</i>
§ 5, stk. 1, 1. og 2. pkt.	§ 67, stk. 1
§ 5, stk. 1, 6. pkt.	§ 67, stk. 2
§ 5, stk. 1, 3. – 5. pkt.	§ 68
§ 5, stk. 1, sidste pkt.	§ 69
§ 5, stk. 2	§ 66, stk. 1
	<i>Skønsmæssig ansættelse</i>
§ 5, stk. 3	§ 70, stk. 1
	§ 70, stk. 2
	§ 70, stk. 3
	§ 70, stk. 4
	§ 70, stk. 5
	<i>Revisorpålæg</i>
§ 3 D, stk. 1	§ 71, stk. 1
§ 3 D, stk. 2	§ 71, stk. 2
§ 3 D, stk. 3	§ 71, stk. 3
§ 3 D, stk. 4	§ 71, stk. 4
	<b>Kapitel 9</b>
	<b>Straffebestemmelser</b>
	<i>Aktivt og passivt skattesvig</i>
§ 13, stk. 1	§ 72, stk. 1
§ 13, stk. 2	§ 72, stk. 2
§ 16, stk. 1, stk. 1	§ 73, stk. 1 og 2
§ 15	§ 73, stk. 3
§ 16, stk. 3 og § 15	§ 73, stk. 4

§ 16, stk. 2, delvist og ny	§ 73, stk. 5
§ 13 A	§ 74, stk. 1, nr. 1 fsva. de gældende §§ 11 C og 11 D
§ 13 C	Videreføres ikke.
§ 17, stk. 2	§ 74, stk. 1, nr. 2
§ 14, stk. 4	§ 74, stk. 1, nr. 3
§ 14, stk. 1 og 3	Videreføres i skatteindberetningsloven
§ 14, stk. 2	§ 74, stk. 1, nr. 4
§ 14, stk. 5	Videreføres i skatteindberetningsloven
§ 14, stk. 6	Videreføres i skatteindberetningsloven
§ 17, stk. 1	§ 74, stk. 1, nr. 5
§ 17, stk. 3	§ 74, stk. 1, nr. 6
§ 13 B, stk. 1	§ 74, stk. 1, nr. 7
§ 13 B, stk. 2	§ 74, stk. 1
§ 17, stk. 4	§ 74, stk. 2
	<i>Værnsbestemmelser</i>
§ 18	§ 75
§ 21	Videreføres ikke.
	<b>Kapitel 10</b>
	<b>Straffeprocessuelle regler</b>
§ 20, stk. 1	§ 76, stk. 1
§ 20, stk. 2	§ 76, stk. 2
§ 20, stk. 3	§ 76, stk. 3
§ 23 A	§ 76, stk. 4
§ 19, stk. 1	§ 77, stk. 1
§ 22	§ 77, stk. 2, 1. pkt.
§ 19, stk. 2	§ 77, stk. 2, 2. pkt.
Bestemmelsen er ny	§ 78
§ 19 A	§ 79