

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

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

Told- og skatteforvaltningens kompetence § 1

Oplysningspligten § 2

Fysiske og juridiske personer undtaget fra oplysningspligten §§ 3-4

Skattepligtige, som modtager et oplysningsskema §§ 5-7

Skattepligtige, som modtager en årsopgørelse i stedet for et oplysningsskema §§ 8-9

Oplysningsfrister §§ 10-14

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

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

Pensionsordninger i udlandet §§ 16-21

Placering af pensionsmidler i særlige opsparingsordninger og deponering § 22

Anmeldelse af gaver over et grundbeløb til ikke fuldt skattepligtige § 23

**Kapitel 3 – Særlige oplysningspligter for erhvervsdrivende**

Ejer- og medlemsfortegnelse i selskaber m.v. §§ 24-27

Regnskabsføring i fremmed valuta §§ 28-35

Revisorerklæring for finansieringsselskaber § 36

**Kapitel 4 – Transfer pricing**

Oplysningspligter og skriftlig dokumentation §§ 37-42

Revisorerklæring §§ 43-45

Skønsmæssig ansættelse § 46

Land for land-rapport §§ 47-52

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

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

Kontrolbeføjelser over for erhvervsdrivende §§ 53-54

Kontrolbeføjelser over for skattepligtige fysiske personer §§ 55-56

### **Kapitel 6 – kontrolbeføjelser over for tredjemand**

Oplysninger til krydsrevision §§ 57-58

Finansielle virksomheders oplysningspligt § 59

Advokaters oplysningspligt § 60

Oplysningspligt for offentlige myndigheder, erhvervsdrivende og juridiske personer § 61

Skatterådets forudgående godkendelse af oplysningspligt om ikke på forhånd identificerede juridiske og fysiske personer § 62

Dødsboers oplysningspligt § 63

Udbyder af skattearrangementer § 64

Tilsyn med nedskrivninger og hensættelser i finansielle virksomheder m.v. § 65

### **Kapitel 7 – Samarbejde med eksterne parter**

Samarbejde med udenlandske skattemyndigheder §§ 66-67

Registersamkøring §§ 68-69

Udlevering af oplysninger til kreditvurdering med samtykke fra den registrerede § 70

### **Afsnit III**

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

Afskæring af TastSelv § 71

Tvangsbøder § 72

Skattetillæg § 73

Skønsmæssig ansættelse § 74

Revisorpålæg §§ 75-81

### **Kapitel 9 - Straffebestemmelser**

§§ 82-85

### **Kapitel 10 – Straffeprocessuelle regler**

§§ 86-89

### **Afsnit IV**

### **Kapitel 11 – Ikrafttræden m.v.**

§§ 90-91

## **Afsnit I**

### **Kapitel 1**

#### **Pligt til at give told- og skatteforvaltningen oplysninger om den skattepligtige indkomst m.v.**

##### *Told- og skatteforvaltningens kompetence*

**§ 1.** Told- og skatteforvaltningen kontrollerer, at skattepligtige til Danmark afgiver de nødvendige oplysninger til opgørelse af indkomstskat (skatteansættelse) og til afgørelse af skattepligt.

*Stk. 2.* Told- og skatteforvaltningen kan til brug for skatteansættelsen og opgørelse af skattepligt anmode om oplysninger fra tredjemand efter reglerne i afsnit II og skatteindberetningsloven.

*Stk. 3.* Bestemmelser i skatte- og afgiftslovgivningen 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. Enhver, der er skattepligtig her til landet, jf. dog §§ 3 og 4, skal årligt oplyse told- og skatteforvaltningen om sin indkomst, hvad enten den er positiv eller negativ, og give oplysninger om sin ejerbolig, jf. dog stk. 2. Dette gælder, selv om den pågældende ikke er registreret med adresse eller har hjemsted her i landet.

Stk. 2. Den skattepligtige skal ikke give oplysninger til told- og skatteforvaltningen efter stk. 1, hvis oplysningerne er eller burde være indberettet efter skatteindberetningsloven af tredjemand, som er uafhængig af den skattepligtige, og oplysningerne skal anvendes i årsopgørelsen, jf. § 8, eller låses i oplysningsskemaet, jf. § 15.

Stk. 3. Den skattepligtige skal ud over oplysningerne i stk. 1 oplyse om arten og værdien af formue, der omfattes af skatteindberetningslovens §§ 9-14 og 17-19, men som er i udlandet, og om ejendomsværdien af fast ejendom beliggende i udlandet.

Stk. 4. Den skattepligtige skal ud over oplysningerne i stk. 1 oplyse om underskud og tab, som den skattepligtige kun kan modregne i skattepligtig indkomst fra kilder af samme art, som underskuddet eller tabet vedrører. Oplyser den skattepligtige ikke om et kildeartsbegrænset tab, fortaber den skattepligtige retten til at fremføre tabet. Det gælder dog ikke, hvis der kan ske genoptagelse af ansættelsen efter skatteforvaltningslovens §§ 26 eller 27.

### *Fysiske og juridiske personer undtaget fra oplysningspligten*

§ 3. 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, jf. dog stk. 2.
- 3) Personer, der alene er skattepligtige efter kildeskattelovens § 2, stk. 2, når de pågældende alene beskattes efter sømandsbeskatningslovens § 9, stk. 1, jf. dog stk. 2.

Stk. 2. Personer omfattet af stk. 1, nr. 2 og 3, er dog ikke undtaget fra oplysningspligten, 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 eller afståelsessummerne er omfattet af kildeskattelovens § 65, stk. 5. 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, er heller ikke undtaget fra oplysningspligten.

§ 4. 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, jf. dog stk. 2.
- 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.* Selskaber og foreninger m.v. omfattet af stk. 1, nr. 2, er ikke undtaget fra oplysningspligten, 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 eller afståelsessummerne er omfattet af kildeskattelovens § 65, stk. 5.

#### *Skattepligtige, som modtager et oplysningsskema*

**§ 5.** Skattepligtige, som er omfattet af regler om pligten til at give told- og skatteforvaltningen oplysninger som nævnt i § 2 digitalt efter regler fastsat af skatteministeren i medfør af skatteforvaltningslovens § 35, stk. 1-4, skal give oplysningerne i et oplysningsskema ved anvendelse af de digitale kanaler, som told- og skatteforvaltningen anviser.

*Stk. 2.* Skattepligtige, som hverken er omfattet af stk. 1 eller modtager en årsopgørelse efter regler fastsat efter § 8, stk. 1, modtager fra told- og skatteforvaltningen et oplysningsskema til brug for opfyldelse af oplysningspligten i § 2.

*Stk. 3.* En skattepligtig, som ikke modtager et oplysningsskema efter stk. 2, er ikke af denne grund fritaget for at give told- og skatteforvaltningen oplysninger som nævnt i § 2.

*Stk. 4.* Told- og skatteforvaltningen udarbejder en årsopgørelse til den skattepligtige på baggrund af de oplysninger, som den skattepligtige giver efter stk. 1 eller 2.

**§ 6.** Efter indstilling fra Skatterådet bestemmer skatteministeren

- 1) hvilke oplysninger af betydning for skatteansættelsen eller skatteberegningen oplysningsskemaet, jf. § 5, 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 omfattet af nr. 1, og
- 3) om oplysninger til told- og skatteforvaltningen om skattepligtig indkomst m.v. skal gives skriftligt og underskrives eller godkendes på anden særlig måde.

*Stk. 2.* Efter indstilling fra Skatterådet fastsætter skatteministeren regler om

- 1) pligten for erhvervsdrivende til inden oplysningsfristens udløb, jf. §§ 11-13, 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, og
- 2) opbevaring af det skattemæssige årsregnskab og af regnskabsmateriale, som har betydning for opgørelsen af den erhvervsdrivendes skattepligtige indkomst, medmindre regnskabsmaterialet er omfattet af bogføringslovens § 10, stk. 1-3.

*Stk. 3.* Indsender den skattepligtige ikke et skattemæssigt årsregnskab, eller opbevarer den skattepligtige ikke det skattemæssige årsregnskab og regnskabsmaterialet i overensstemmelse med de regler som nævnt i stk. 2, nr. 1 og 2, kan told- og skatteforvaltningen foretage en skønsmæssig ansættelse, jf. § 74.

**§ 7.** Efter indstilling fra Skatterådet fastsætter skatteministeren regler om indgivelse af og indholdet af anmodninger, der efter skattelovgivningen skal indgives i tilknytning til oplysnings-skemaet.

#### *Skattepligtige, som modtager en årsopgørelse i stedet for et oplysningsskema*

**§ 8.** Skatteministeren fastsætter regler om,

- 1) hvilke skattepligtige, der forud for oplysningsfristens udløb, jf. § 10, fra told- og

skatteforvaltningen modtager en opgørelse af den skattepligtige indkomst og ejendomsværdi for det afsluttede indkomstår (årsopgørelse) i stedet for et oplysningsskema, jf. § 5, og

2) at visse skattepligtige, som ifølge lovgivningen forudsættes at give oplysningerne som nævnt i § 2 i et oplysningsskema, jf. § 5, i stedet modtager en årsopgørelse.

*Stk. 2.* Er en skattepligtig, som er omfattet af regler udstedt i medfør af stk. 1, samlevende med en ægtefælle, jf. kildeskattelovens § 4, der skal give oplysningerne som nævnt i § 2 efter § 5, modtager den skattepligtige dog forud for oplysningsfristens udløb alene oplysninger om indberettede tal til brug for årsopgørelsen (servicemeddelelse). Told- og skatteforvaltningen udarbejder årsopgørelsen til ægtefællerne, når begge ægtefæller har givet told- og skatteforvaltningen oplysninger som nævnt i § 2.

*Stk. 3.* En skattepligtig, som er omfattet af regler udstedt i medfør af stk. 1, eller som er omfattet af stk. 2, kan senest den 1. maj i året efter indkomståret meddele told- og skatteforvaltningen, at den pågældende for dette indkomstår giver oplysningerne som nævnt i § 2 efter § 5.

**§ 9.** En skattepligtig, som ikke modtager en årsopgørelse, jf. § 8, stk. 1, eller en servicemeddelelse, jf. § 8, stk. 2, er ikke af denne grund fritaget for at give told- og skatteforvaltningen oplysninger som nævnt i § 2.

### *Oplysningsfrister*

**§ 10.** Fysiske personer, der modtager en årsopgørelse efter regler udstedt i medfør af § 8, stk. 1, skal give told- og skatteforvaltningen oplysninger som nævnt i § 2 senest den 1. maj i året efter indkomstårets udløb, jf. dog stk. 2.

*Stk. 2.* Følgende personer skal dog senest den 1. juli i året efter indkomstårets udløb give told- og skatteforvaltningen oplysninger som nævnt i § 2:

- 1) Personer, som modtager en årsopgørelse, men som ifølge lovgivningen forudsættes at indgive et oplysningsskema, jf. § 8, stk. 1, nr. 2.
- 2) Personer, som modtager en servicemeddelelse, jf. § 8, stk. 2.
- 3) Personer, som giver told- og skatteforvaltningen meddelelse som nævnt i § 8, stk. 3.

**§ 11.** Fysiske personer, som er omfattet af § 5, skal give told- og skatteforvaltningen 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.

*Stk. 2.* Udløber indkomståret i perioden fra og med den 1. februar til og med den 31. marts, skal oplysninger som nævnt i § 2 gives senest den 1. september samme år.

**§ 13.** Udløber oplysningsfristen i §§ 10-12 dagen før eller på en lør-, søn- eller helligdag, anses oplysningerne for rettidigt givet, hvis den skattepligtige giver told- og skatteforvaltningen oplysningerne senest den førstkommende hverdag kl. 9.00.

**§ 14.** Told- og skatteforvaltningen kan efter den skattepligtiges anmodning forlænge oplysningsfristen efter §§ 11-13 for den pågældende, hvis særlige forhold i det konkrete tilfælde taler herfor.

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

*Låsning af felter i årsopgørelsen eller oplysningsskemaet (feltlåsnings)*

**§ 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 er told- og skatteforvaltningens behandling af den skattepligtiges indvendinger ikke afsluttet ved udløbet af oplysningsfristen, anses indvendingerne som en anmodning om genoptagelse af ansættelsen efter skatteforvaltningslovens § 26, stk. 2.

*Stk. 3.* Har den skattepligtige indvendinger imod, at told- og skatteforvaltningens digitale kontroller hindrer afgivelsen af en oplysning i årsopgørelsen eller i oplysningsskemaet, og er forvaltningens behandling af den skattepligtiges indvendinger ikke afsluttet ved udløbet af oplysningsfristen, anses indvendingerne som en anmodning om genoptagelse af ansættelsen efter skatteforvaltningslovens § 26, stk. 2.

*Stk. 4.* Told- og skatteforvaltningen kan efter ansøgning give henstand med betaling af restskatten ifølge en årsopgørelse, som den skattepligtige har indvendinger imod, jf. stk. 2 og 3. Skatteforvaltningslovens § 51 om henstand med skattebetalingen finder tilsvarende anvendelse ved henstand efter 1. pkt.

*Pensionsordninger i udlandet*

**§ 16.** En forsikringstager m.v., der opretter en pensionsordning omfattet af pensionsbeskatningslovens afsnit II A eller anden livs- og pensionsforsikring hos forsikringsselskaber m.v. i udlandet, skal afgive en erklæring til told- og skatteforvaltningen. Erklæringen skal afgives ved oprettelse af pensionsordningen, ved udløbet af perioden på 60 måneder 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. 3.

*Stk. 2.* Stk. 1 gælder kun for fysiske og juridiske personer, der er fuldt skattepligtige her til landet.

*Stk. 3.* Erklæringspligten efter stk. 1 gælder ikke pensionsordninger godkendt efter pensionsbeskatningslovens §§ 15 C eller 15 D samt begravellesforsikringer og lignende, der er baseret på, at afkastet altid er negativt, og at et års indbetalinger anvendes til samme års udbetalinger.

*Stk. 4.* Stk. 1 og 3 om afgivelse af en erklæring ved oprettelse af en pensionsordning i udlandet m.v. gælder også for den, der efter ejerens død i henhold til bestemmelserne i policen m.v. er berettiget til udbetaling af forsikringen.

**§ 17.** Erklæringer omfattet af § 16 skal indeholde følgende oplysninger:

- 1) Ejerens 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. Samme oplysninger 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 indholdet af erklæringen efter stk. 1.

**§ 18.** Erklæringer omfattet af § 16 skal, medmindre ordningen er omfattet af pensionsbeskatningslovens § 53 A, stk. 4, eller § 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 erklæring fra det udenlandske selskab, jf. dog § 19, hvori selskabet angiver at ville påtage 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 oplysninger til identifikation af ordningen, jf. § 17, stk. 1, nr. 3.
    - b) Ordningens indestående ved kalenderårets 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 kalenderårets udgang, jf. litra b, sender oplysning om kapitalværdien af ordningen ved kalenderårets 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.** Indsender ejeren ikke en erklæring fra det udenlandske selskab efter § 18, stk. 1, nr. 2, til told- og skatteforvaltningen, skal ejeren selv inden udløbet af oplysningsfristen, jf. §§ 10-12, give told- og skatteforvaltningen oplysninger som nævnt i § 18, stk. 1, nr. 2, for det forudgående kalenderår.

**§ 20.** Indsender det udenlandske selskab ikke oplysninger til told- og skatteforvaltningen rettidigt som nævnt i § 18, stk. 1, nr. 2, litra a-e, eller har ejeren ikke indsendt oplysningerne til told- og skatteforvaltningen inden udløbet af oplysningsfristen, jf. § 19, kan told- og skatteforvaltningen pålægge den eller dem, der råder over ordningen i forhold til selskabet, at opsig ordningen.

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

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

**§ 22.** Anbringer en pensionsopsparer midler, anbragt i særskilte depoter tilknyttet en af de opsparingsordninger, der er omfattet af pensionsbeskatningslovens §§ 11 A, 12, 12 A, 13, 15 A eller 15 B, jf. § 11 A, i et kommanditselskab eller kommanditaktieselskab, skal pensionsopspareren

afgive dokumentation for ejerskabet til det pengeinstitut, hvor pensionsordningen er anbragt. Dokumentationen skal være udarbejdet af det pågældende kommanditselskab eller kommanditaktieselskab.

*Stk. 2.* Anbringer en pensionsopsparer midler, anbragt i særskilte depoter tilknyttet en pensionsordning som nævnt i stk. 1, i værdipapirer, som ikke er registreret i en værdipapircentral, skal pensionsopsparereren deponere værdipapirerne i et pengeinstitut eller hos udstederen af værdipapiret. Ved deponering i et andet pengeinstitut end det pengeinstitut, hvor pensionsordningen er anbragt, eller hos udstederen af værdipapiret, skal pensionsopsparereren afgive dokumentation for deponeringen til det pengeinstitut, hvor pensionsordningen er anbragt.

*Stk. 3.* For pensionsordninger omfattet af pensionsbeskatningslovens § 15 C skal det pengeinstitut, hvor pensionsordningen er anbragt, sende en meddelelse til kommanditselskabet eller kommanditaktieselskabet, det unoterede selskab, forvalteren af en alternativ investeringsfond eller det andet depotførende pengeinstitut, hvoraf det fremgår, at alle fremtidige betalinger, herunder udbytte og provenu fra afståelse, skal ske til depotet i det pengeinstitut, hvor pensionsordningen er anbragt, samt at pensionsopsparereren kun kan disponere over kapitalandelene ved afståelse. Pensionsopsparereren skal give pengeinstituttet samtykke til, at pengeinstituttet skal sende meddelelsen.

*Stk. 4.* Kun fysiske personer, der er skatte- eller afgiftspligtige af udbetalinger fra pensionsordningen eller af afkastet efter enten pensionsbeskatningsloven eller pensionsafkastbeskatningsloven, skal opfylde pligten i stk. 2 og afgive samtykket i stk. 3.

#### *Anmeldelse af gaver over et grundbeløb til ikke fuldt skattepligtige*

**§ 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 afgivelse af gaven oplyse told- og skatteforvaltningen om gavemodtagerens identitet, jf. stk. 3, om eventuelt slægtskabsforhold mellem giver og modtager samt om gavens værdi, jf. dog stk. 2.

*Stk. 2.* Gavegiverens oplysningspligt efter stk. 1 gælder dog ikke, hvis der skal ske gaveanmeldelse til told- og skatteforvaltningen efter boafgiftslovens § 26.

*Stk. 3.* Oplysningspligten efter stk. 1 omfatter oplysninger om 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. 4.* Grundbeløbet i stk. 1 reguleres efter personskattelovens § 20.

### **Kapitel 3**

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

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

**§ 24.** Selskaber m.v. omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2-6, skal føre en fortegnelse over samtlige ejere og medlemmer, jf. dog § 26, stk. 1. Nye ejere og nye medlemmer skal senest 2 uger efter henholdsvis ejerskabets og medlemskabets indtræden 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 § 26, stk. 1. Nye deltagere skal senest 2 uger efter ejerskabets indtræden skriftligt underrette selskabet om deres identitet.

*Stk. 3.* Trustees og administratorer af truster og andre lignende retlige arrangementer skal være i besiddelse af identifikationsoplysninger om andre trustees og administratorer i trusten og om protektorer og stiftere samt identifikationsoplysninger om begunstigede. Trustee eller administrator skal være i besiddelse af identifikationsoplysninger om de personer eller den persongruppe, der kan blive begunstiget af uddelinger fra trusten, hvis de enkelte begunstigede endnu ikke kan identificeres. 2. pkt. finder ikke anvendelse, for så vidt angår begunstigede, der kan blive begunstiget 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.

**§ 25.** Identifikationsoplysningerne efter § 24 omfatter 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.

**§ 26.** Har et selskab omfattet af § 24, stk. 1 eller 2, registreret oplysningerne i Det Offentlige Ejerregister, jf. selskabslovens § 58 sammenholdt med § 15 f i lov om visse erhvervsdrivende virksomheder, skal selskabet ikke føre en fortegnelse over ejerne og medlemmerne. Selskabet skal dog føre en fortegnelse over ejere og medlemmer, som besidder under 5 pct. af selskabskapitalen og råder over mindre end 5 pct. af den samlede stemmевærdi i selskabet.

*Stk. 2.* Selskaber omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2, skal samtidig med indgivelsen af oplysningsskemaet give oplysninger som nævnt i § 25 om dem, der i indkomståret har besiddet mindst 5 pct. af selskabskapitalen og har rådet over mindst 5 pct. af den samlede stemmевærdi i selskabet.

**§ 27.** Selskaber m.v. skal opbevare oplysningerne som nævnt i §§ 24 og 25 i mindst 5 år fra udgangen af det indkomstår, oplysningerne vedrører, jf. dog § 26, stk. 1.

### *Regnskabsføring i fremmed valuta*

**§ 28.** 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 oplysninger efter denne lov til danske skattemyndigheder skal foretages i danske kroner.

**§ 29.** Følgende skattepligtige kan foretage omregning efter stk. 2:

- 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.

*Stk. 2.* Skattepligtige som nævnt i stk. 1 kan udarbejde det skattemæssige årsregnskab i én

fremmed valuta og omregne resultatet til danske kroner, jf. § 31. Opgørelser m.v. af betydning for skatteansættelsen foretages i den valgte fremmede valuta inden omregningen af resultatet til danske kroner.

*Stk. 3.* Det er en betingelse for anvendelse af stk. 2, at den skattepligtige inden begyndelsen af det første indkomstår, for hvilket der vælges en anden valuta end danske kroner, 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. § 31, stk. 1.

*Stk. 4.* Told- og skatteforvaltningen kan i særlige tilfælde dispensere fra fristen i stk. 3.

*Stk. 5.* 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 det skattemæssige årsregnskab i sin funktionelle valuta eller danske kroner.

**§ 30.** Told- og skatteforvaltningen kan efter ansøgning tillade, at det skattemæssige årsregnskab for efterfølgende indkomstår udarbejdes i anden valuta end den, der tidligere er valgt efter § 29, stk. 2, eller § 30, stk. 1, hvis ændringen er begrundet i virksomhedens eller koncernens forhold.

*Stk. 2.* 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. § 31, stk. 1. Told- og skatteforvaltningen kan i særlige tilfælde dispensere fra fristen i 1. pkt.

**§ 31.** Omregningen af resultatet til danske kroner, jf. § 29, stk. 2, 1. pkt., skal ske til en gennemsnitskurs for indkomståret. Ved omregning af resultatet skal der anvendes en valutakurs fastsat af en centralbank.

*Stk. 2.* Den skattepligtige kan for efterfølgende indkomstår vælge en anden centralbanks valutakurs end den, der er valgt efter stk. 1, 2. pkt. Det er en betingelse, at der er indgivet meddelelse herom til told- og skatteforvaltningen inden indkomstårets begyndelse.

*Stk. 3.* Ved omregning af indkomstårets transaktioner anvendes den centralbanks valutakurser, der er valgt efter stk. 1, 2. pkt. Offentliggør denne centralbank ikke valutakurser for den valuta, som transaktionen er foretaget i, kan den skattepligtige anvende en valutakurs fastsat af en anden centralbank.

*Stk. 4.* Udarbejder den skattepligtige det skattemæssige årsregnskab i fremmed valuta, skal den skattepligtige tillige omregne uudnyttede tab omfattet af aktieavancebeskatningslovens §§ 9 og 13 A, ejendomsavancebeskatningslovens § 6 og kursgevinstlovens §§ 31-32 efter stk. 1.

**§ 32.** Overgår en skattepligtig til at udarbejde det skattemæssige årsregnskab i en ny valuta efter § 29, stk. 2, eller § 30, stk. 1, skal der foretages en opgørelse i den valgte valuta af samtlige anskaffelsessummer, afskrivningsgrundlag, foretagne afskrivninger og øvrige elementer, som indgår i indkomstopgørelsen.

*Stk. 2.* Opgørelsen foretages ved omregning af de hidtidige anskaffelsessummer m.v. med valutakursen på tidspunktet for indgangen til det første indkomstår, hvori den nye valuta anvendes, jf. dog § 33. Ved omregning anvendes den efter § 29, stk. 3, eller § 30, stk. 1, valgte centralbanks valutakurser. Offentliggør centralbanken ikke valutakurser på den valuta, som transaktionen er foretaget i, kan den skattepligtige anvende en valutakurs fastsat af en anden centralbank.

**§ 33.** Medfører

- 1) en virksomhedsomdannelse omfattet af lov om skattefri virksomhedsomdannelse,
- 2) en ændring af skattemæssig kvalifikation efter selskabsskattelovens §§ 2 A eller 2 C eller
- 3) 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. § 32, med valutakursen på vedtagelsestidspunktet for omdannelsen m.v, jf. dog stk. 2 om omdannelser m.v. med tilbagevirkende kraft.

*Stk. 2.* Gennemføres virksomhedsomdannelsen, ændringen af skattemæssig kvalifikation, fusionen, spaltningen eller tilførslen af aktiver med tilbagevirkende kraft, sker omregningen efter stk. 1 alene for de aktiver og passiver, der er i behold på vedtagelsestidspunktet, mens omregningen efter stk. 1 for aktiver og passiver, der er afstået i perioden mellem virkningstidspunktet og vedtagelsestidspunktet, sker til valutakursen på afståelsestidspunktet.

**§ 34.** Deltager en skattepligtig som nævnt i § 29, stk. 1, nr. 3, i en virksomhed, kan den skattepligtige ved anvendelsen af bestemmelserne i §§ 29-33 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, jf. § 37, nr. 1, eller på anden vis på grund af vedtægtsbestemmelse, aftale eller fælles ledelse har kontrol med virksomheden, og
- 3) virksomheden aflægger regnskab i en fremmed valuta.

*Stk. 2.* Den skattepligtige kan for hver enkelt virksomhed omfattet af stk. 1 alene vælge, at omregningen m.v. skal ske fra den valuta, som den pågældende virksomhed aflægger regnskab i.

*Stk. 3.* Stk. 1 finder anvendelse, uanset at den skattepligtige udarbejder et skattemæssigt årsregnskab, som er udarbejdet i danske kroner.

*Stk. 4.* Det er en betingelse for at behandle virksomheden efter stk. 1, at den skattepligtige i forbindelse med meddelelsen til told- og skatteforvaltningen efter § 29, stk. 3, eller § 30, stk. 2, ligeledes indgiver meddelelse om, for hvilke af den skattepligtiges virksomheder stk. 1 ønskes anvendt.

*Stk. 5.* Erhverver den skattepligtige 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.

**§ 35.** Deltager en skattepligtig som nævnt i § 29, stk. 1, nr. 3, der udarbejder skattemæssigt årsregnskab i en fremmed valuta efter reglerne i §§ 29-33, i en virksomhed, kan den skattepligtige undlade at anvende bestemmelserne i §§ 29-33 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, jf. § 37, nr. 1, eller på anden vis på grund af vedtægtsbestemmelse, aftale eller fælles ledelse har kontrol med virksomheden, og
- 3) virksomheden aflægger regnskab i danske kroner.

*Stk. 2.* Det er en betingelse for anvendelsen af stk. 1, at den skattepligtige i forbindelse med meddelelsen til told- og skatteforvaltningen efter § 29, stk. 3, eller § 30, stk. 2, ligeledes indgiver meddelelse om, for hvilke af den skattepligtiges virksomheder stk. 1 ønskes anvendt.

*Stk. 3.* Erhverver den skattepligtige 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.

### *Revisorerklæring for finansieringsselskaber*

**§ 36.** Finansieringsselskaber, der efter kursgevinstlovens § 25, stk. 8, har valgt at anvende reglerne i kursgevinstlovens § 25, stk. 7, skal sammen med selskabets oplysningsskema 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.

*Stk. 2.* Der pålægges et skattetillæg efter § 73, og der kan pålægges daglige tvangsbøder efter § 72, stk. 1, hvis erklæringen fra den statsautoriserede revisor ikke er indsendt rettidigt.

## **Kapitel 4**

### **Transfer pricing**

#### *Oplysningspligter og skriftlig dokumentation*

**§ 37.** Ved følgende begreber i denne paragraf og i §§ 38-46 forstås:

1) Bestemmende indflydelse: Herved 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. nr. 2, af personlige aktionærer og deres nærtstående, jf. nr. 5, 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.

2) Koncernforbundne juridiske personer: Herved forstås juridiske personer, hvor samme kreds af selskabsdeltagere har bestemmende indflydelse, eller hvor der er fælles ledelse.

3) Juridiske personer: Herved forstås selvstændige skattesubjekter, uanset om de er skattepligtige. I denne paragrafs nr. 2 og nr. 6, litra a, skal 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, sidestilles med juridiske personer.

- 4) Udenlandsk fysisk eller juridisk person: Herved forstås en person, der er hjemmehørende på Færøerne, i Grønland eller i en fremmed stat, herunder efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst.
- 5) Nærtstående: Herved forstås i nr. 1 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.
- 6) Kontrollerede transaktioner: Herved forstås transaktioner mellem
- a) en skattepligtig og en fysisk eller juridisk person, der udøver en bestemmende indflydelse over den skattepligtige,
  - b) en skattepligtig og en juridisk person, som den skattepligtige udøver en bestemmende indflydelse over,
  - c) en skattepligtig og en juridisk person, der er koncernforbundet med den skattepligtige,
  - d) en skattepligtig og dennes faste driftssted beliggende i udlandet,
  - e) en skattepligtig, der er en udenlandsk fysisk eller juridisk person, og dennes faste driftssted i Danmark, eller
  - f) en skattepligtig, der er en udenlandsk fysisk eller juridisk person, og dennes kulbrintetilnyttet virksomhed omfattet af kulbrinteskattelovens § 21, stk. 1 eller 4.

**§ 38.** Skattepligtige skal i oplysningsskemaet give told- og skatteforvaltningen oplysninger om art og omfang af handelsmæssige eller økonomiske transaktioner, når der er tale om kontrollerede transaktioner.

**§ 39.** Skattepligtige omfattet af § 38 og § 40, stk. 1, skal udfærdige og opbevare skriftlig dokumentation for, hvorledes priser og vilkår er fastsat for de kontrollerede transaktioner, som er omfattet af henholdsvis §§ 38 og 40, jf. dog stk. 2 og 4. 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.

*Stk. 2.* Den skattepligtige skal ikke udarbejde skriftlig dokumentation for kontrollerede transaktioner, der i omfang og hyppighed er uvæsentlige.

*Stk. 3.* Den skattepligtige skal på told- og skatteforvaltningens anmodning indsende den skriftlige dokumentation efter stk. 1 inden for en frist, som nærmere fastsættes af told- og skatteforvaltningen.

*Stk. 4.* Den skattepligtige skal alene udarbejde skriftlig dokumentation i form af databaseundersøgelser, hvis told- og skatteforvaltningen anmoder herom. Told- og skatteforvaltningen fastsætter en frist for indsendelsen heraf. Fristen kan ikke være på mindre end 60 dage.

**§ 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 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. § 37, nr. 6, litra e, 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 antal beskæftigede og den årlige samlede balance eller den årlige omsætning 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 koncernforbundne juridiske personers kapitalandele i den skattepligtige. Ved opgørelse af omsætningsgrænsen bortses fra omsætning mellem den skattepligtige og koncernforbundne juridiske personer.

**§ 41.** Efter indstilling fra Skatterådet bestemmer skatteministeren, hvilke oplysninger om kontrollerede transaktioner oplysningsskemaet skal indeholde.

**§ 42.** Told- og skatteforvaltningen fastsætter regler for indholdet af den skriftlige dokumentation, jf. § 39. De fastsatte regler skal godkendes af Skatterådet.

### *Revisorerklæring*

**§ 43.** 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 den dokumentation for kontrollerede transaktioner, som virksomheden har indsendt til told- og skatteforvaltningen efter § 39, stk. 3 og 4. Erklæringspålægget kan omfatte alle indkomstår, som dokumentationen for kontrollerede transaktioner omfatter, i det omfang fristen for ændring af skatteansættelserne for indkomstårene efter skatteforvaltningsloven § 26, stk. 5, ikke er udløbet på det tidspunkt, hvor erklæringen forventes indsendt, jf. stk. 4.

*Stk. 2.* Det er en betingelse for erklæringspålægget efter stk. 1, 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.

*Stk. 3.* Det er endvidere en betingelse for erklæringspålægget efter stk. 1, at det for kontrollen af virksomhedens skattemæssige forhold er hensigtsmæssigt og relevant for told- og skatteforvaltningen, at virksomheden indhenter erklæringen.

*Stk. 4.* Det driftsmæssige underskud som nævnt i stk. 2, 1. pkt., opgøres for hvert enkelt selskab og måles som resultat af primær drift før finansiering, ekstraordinære poster og skat. Dog anvendes for forsikringsvirksomheder et forsikringsteknisk resultat som mål for driftsresultatet. For øvrige finansielle virksomheder anvendes resultat før skat som mål for driftsresultatet.

*Stk. 5.* Fristen for indsendelse af erklæringen som nævnt i stk. 1 skal være mindst 90 dage regnet fra pålæggets datering. Pålægget kan tidligst gives 7 dage efter modtagelsen af dokumentationen, jf. § 39, stk. 3 og 4.

**§ 44.** Told- og skatteforvaltningens afgørelse om et erklæringspålæg efter § 43, stk. 1, kan ikke påklages til anden administrativ myndighed, jf. dog stk. 2 og 3.

*Stk. 2.* Told- og skatteforvaltningens afgørelse om et erklæringspålæg efter § 43, stk. 1, kan påklages til Landsskatteretten, jf. skatteforvaltningslovens § 11, stk. 1, nr. 1, og denne paragrafs stk. 4, hvis told- og skatteforvaltningen henlægger sagen uden at gennemføre en ændring af virksomhedens skattepligtige indkomst foretaget på baggrund af den indsendte dokumentation, eller

hvis forvaltningen gennemfører en nedsættelse af den skattepligtige indkomst foretaget på baggrund af den indsendte dokumentation.

*Stk. 3.* Told- og skatteforvaltningens afgørelse om et erklæringspålæg efter § 43, stk. 1, kan prøves af Landsskatteretten, jf. skatteforvaltningslovens § 11, stk. 1, nr. 1, i forbindelse med en klage over en ændring af virksomhedens skattepligtige indkomst foretaget på baggrund af den indsendte dokumentation, jf. stk. 4.

*Stk. 4.* Fristen for at klage til Landsskatteretten efter stk. 2 er 3 måneder regnet fra told- og skatteforvaltningens underretning til virksomheden om henlæggelsen eller nedsættelsen. Fristen for at klage til Landsskatteretten efter stk. 3 er 3 måneder regnet fra told- og skatteforvaltningens afgørelse om ændring af virksomhedens skattepligtige indkomst.

**§ 45.** Told- og skatteforvaltningen kan fastsætte nærmere regler om indhold og afgivelse af erklæringen efter § 43.

#### *Skønsmæssig ansættelse*

**§ 46.** Har den skattepligtige ikke udarbejdet dokumentation for kontrollerede transaktioner efter § 38 eller § 40, stk. 1, eller indsendt revisorerklæring efter § 43, stk. 1, kan told- og skatteforvaltningen efter udløbet af oplysningsfristen i §§ 11-13 for det pågældende indkomstår foretage en skønsmæssig ansættelse for så vidt angår de kontrollerede transaktioner for dette indkomstår i overensstemmelse med ligningslovens § 2, stk. 1.

*Stk. 2.* Har den skattepligtige ikke i forbindelse med told- og skatteforvaltningens kontrol af dokumentationen efter § 39 efterkommet anmodningen om indsendelse af regnskabsmateriale m.v. efter § 53, stk. 1, gælder stk. 1 om skønsmæssig ansættelse.

*Stk. 3.* Stk. 2 gælder også, hvis den skattepligtige ikke skal udarbejde dokumentation efter § 40.

#### *Land for land-rapport*

**§ 47.** Ved følgende begreber i denne paragraf og i §§ 48-52 forstås:

- 1) Land for land-rapport: En rapport, som en koncern indgiver til told- og skatteforvaltningen om koncernens økonomiske aktiviteter i hvert enkelt land i hele verden.
- 2) 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.
- 3) Multinational koncern: En koncern, der har koncernselskaber i mere end én skattejurisdiktion.
- 4) 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 hensyn til eksterne tilsynsformål eller koncerninterne managementkontrollformål.
- 5) Ultimativt moderselskab: Et koncernselskab, der i en multinational koncern opfylder følgende kriterier:

- a) Koncernselskabet 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.
- b) Der er ikke et andet koncernselskab i den multinationale koncern, som direkte eller indirekte har tilstrækkelig indflydelse over selskabet nævnt i litra a.
- 6) Omsætning: Indtægter, der opstår i forbindelse med en virksomheds ordinære drift, herunder varesalg, levering af tjenesteydelser, honorarer, renter, udbytte og royalties.
- 7) Stedfortrædende moderselskab: Et koncernselskab, der i overensstemmelse med § 49, stk. 2, er udpeget til at indgive land for land-rapporten i det land, hvor det er skattemæssigt hjemmehørende, når en eller flere af betingelserne i § 49, stk. 1, nr. 2, er opfyldt.
- 8) 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.
- 9) 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.
- 10) Systemisk fejl vedrørende en jurisdiktion: Når der eksisterer en aftale mellem den kompetente myndighed i Danmark og myndigheden i den pågældende jurisdiktion, men myndigheden i jurisdiktionen har suspenderet den automatiske udveksling af andre grunde end dem, der er fastsat i aftalen mellem den kompetente myndighed i Danmark og myndigheden i den pågældende jurisdiktion, 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.

**§ 48.** En 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.

*Stk. 2.* Land for land-rapporten skal indgives senest 12 måneder efter den sidste dag i det indkomstår, som land for land-rapporten skal indgives for.

**§ 49.** Et koncernselskab, som ikke er det ultimative moderselskab, skal indgive land for land-rapporten inden for den frist, der er nævnt i § 48, stk. 2, jf. dog § 50, 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, jf. dog § 50:
  - 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.
  - c) Der er en systemisk 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. 2.* Er en eller flere af betingelserne i stk. 1, nr. 2, opfyldt, og der er mere end ét dansk koncernselskab, jf. stk. 1, nr. 1, skal koncernselskaberne udvælge et af koncernselskaberne som stedfortrædende moderselskab og ansvarlig for indgivelse af land for land-rapporten til told- og skatteforvaltningen inden for den frist, der er nævnt i § 48, stk. 2. Udvælgelsen skal meddeles told- og skatteforvaltningen af det selskab, der er udvalgt.

**§ 50.** Et koncernselskab skal ikke indgive en land for land-rapport til told- og skatteforvaltningen, 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 systemisk fejl vedrørende den jurisdiktion, hvor det stedfortrædende moderselskab er skattemæssigt hjemmehørende, eller told- og skatteforvaltningen har undladt at meddele en systemisk fejl til koncernselskabet.
- 4) Den jurisdiktion, hvor det stedfortrædende moderselskab er skattemæssigt hjemmehørende, har modtaget en meddelelse, jf. § 51, stk. 1, fra et koncernselskab, som er skattemæssigt hjemmehørende i samme jurisdiktion som det stedfortrædende moderselskab om, at koncernselskabet skal betragtes som det stedfortrædende moderselskab.
- 5) Koncernselskabet har givet meddelelse til told- og skatteforvaltningen, jf. § 51, stk. 2.

**§ 51.** Et ultimativt moderselskab, jf. § 48, stk. 1, eller et dansk stedfortrædende moderselskab, jf. § 49, stk. 2, i en multinational koncern skal senest inden udgangen af det indkomstår, for hvilket land for land-rapporten skal indgives, meddele told- og skatteforvaltningen, at det er forpligtet til at indgive rapporten.

*Stk. 2.* Er koncernselskabet ikke det ultimative moderselskab eller det stedfortrædende moderselskab, skal koncernselskabet senest inden udgangen af det indkomstår, for hvilket land for land-rapporten 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.

**§ 52.** Skatteministeren kan fastsætte nærmere regler om land for land-rapporten, der indgives efter §§ 48-49 og 51.

## Afsnit II

### Kapitel 5

#### Kontrolbeføjelser over for den skattepligtige

##### *Kontrolbeføjelser over for erhvervsdrivende*

**§ 53.** Erhvervsdrivende, der fører regnskab, har pligt til efter anmodning fra told- og skatteforvaltningen at indsende deres 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 eller i Grønland.

*Stk. 2.* Er regnskabsmaterialet m.v. i tredjemands besiddelse, skal denne, selv om den pågældende har tilbageholdsret herover, efter anmodning udlevere materialet til told- og skatteforvaltningen. Told- og skatteforvaltningen leverer materialet tilbage til den pågældende tredjemand efter benyttelsen.

*Stk. 3.* Efterkommer den erhvervsdrivende ikke en anmodning efter stk. 1 inden den frist, der er fastsat i anmodningen, kan told- og skatteforvaltningen foretage en skønsmæssig ansættelse efter § 74.

**§ 54.** Told- og skatteforvaltningen har, hvis det skønnes nødvendigt, til enhver tid mod behørig legitimation uden retskendelse adgang til den erhvervsdrivendes lokaliteter samt arbejdssteder uden for den erhvervsdrivendes lokaler, dog ikke arbejdssteder, der tjener til tredjemands privatbolig eller fritidsbolig, 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 betingelser som nævnt i 1. og 2. 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.* Drives virksomheden fra en ejendom, som også anvendes som bolig, kan told- og skatteforvaltningen gennemføre kontrol på ejendommen efter samme betingelser som i stk. 1.

*Stk. 3.* Ved kontrollen efter stk. 1 og 2 skal ejeren af virksomheden og dennes ansatte yde told- og skatteforvaltningen fornøden vejledning og hjælp.

*Stk. 4.* Politiet yder om fornødent told- og skatteforvaltningen bistand til gennemførelse af kontrollen efter stk. 1 og 2.

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

**§ 55.** Skattepligtige fysiske personer skal efter anmodning fra told- og skatteforvaltningen inden for en rimelig frist 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.

*Stk. 2.* Pligten til at meddele oplysninger efter stk. 1 påhviler også en ægtefælle, som den skattepligtige levede sammen med ved udgangen af indkomståret, jf. kildeskattelovens § 4.

*Stk. 3.* Er oplysningerne efter stk. 1 og 2 ikke indsendt inden den frist, der er fastsat i anmodningen, kan told- og skatteforvaltningen foretage en skønsmæssig ansættelse efter § 74.

**§ 56.** Skattepligtige fysiske personer, som ejer mindst 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 efter told- og skatteforvaltningens anmodning oplyse om væsentlige økonomiske aftaler, der i indkomståret er indgået eller ændret mellem selskabet og den pågældende selv eller en ægtefælle, som den pågældende levede sammen med ved udgangen af indkomståret, jf. kildeskattelovens § 4. For personer, der ikke er fuldt skattepligtige efter kildeskattelovens § 1, eller fuldt skattepligtige personer, der efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst skal anses for hjemmehørende i en fremmed stat (dobbelt domicil), skal oplysninger efter 1. pkt. kun gives, hvis

selskabet er hjemmehørende her i landet.

*Stk. 2.* Er oplysningerne efter stk. 1 ikke indsendt inden den frist, der er fastsat i anmodningen, kan told- og skatteforvaltningen foretage en skønsmæssig ansættelse efter § 74.

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

## Kapitel 6

### Kontrolbeføjelser over for tredjemand

#### *Oplysninger til krydsrevision*

**§ 57.** Erhvervsdrivende og juridisk personer, som ikke er erhvervsdrivende, skal efter told- og skatteforvaltningens anmodning indsende regnskabsmateriale med bilag for såvel tidligere som for det løbende regnskabsår og andre dokumenter, der har betydning for kontrol af andre navngivne erhvervsdrivendes skatteansættelse.

*Stk. 2.* Told- og skatteforvaltningen har til enhver tid mod behørig legitimation uden retskendelse adgang til hos en erhvervsdrivende eller en juridisk person, som ikke er erhvervsdrivende, at foretage gennemgang på stedet af regnskabsmateriale, bilag og andre dokumenter som nævnt i stk. 1. Ved gennemgangen kan told- og skatteforvaltningen sikre sig oplysninger som nævnt i 1. pkt.

*Stk. 3.* Oplysningerne, jf. stk. 1, og indgrebet, jf. stk. 2, skal være nødvendige for skattekontrollen.

**§ 58.** En erhvervsdrivende har efter anmodning pligt til at give told- og skatteforvaltningen oplysning om den omsætning, virksomheden har haft med eller formidlet for andre navngivne erhvervsdrivende og de arbejder, virksomheden har udført for eller ladet udføre hos andre navngivne erhvervsdrivende.

*Stk. 2.* Omsætningen eller arbejdets karakter, omsatte varemængder, vederlagets størrelse, tidspunktet for omsætningen eller arbejdets udførelse samt hvornår og hvorledes vederlaget er erlagt skal efter anmodning specificeres.

*Stk. 3.* Produktions-, indkøbs- og salgsforeninger og lignende erhvervsorganisationer har tillige pligt til at oplyse om organisationens eller foreningens mellemværende med sine erhvervsdrivende medlemmer, jf. stk. 1 og 2.

*Stk. 4.* Oplysningerne, jf. stk. 1-3, skal være nødvendige for skattekontrollen.

#### *Finansielle virksomheders oplysningspligt*

**§ 59.** Finansielle virksomheder skal efter anmodning oplyse told- og skatteforvaltningen om:

- 1) Kundens indskud, lån, depot og boks.
- 2) Omsætning med eller for kunden af penge og lignende og af kreditmidler og værdipapirer.
- 3) Aftaler med eller for kunden om terminskontrakter og købe- og salgsretter.
- 4) Ekspedition af udbetalinger og modtagelse af indbetalinger for kunden, herunder hvem der er modtager af en udbetaling eller foretager en indbetaling.
- 5) Ydelse af garantier til eller for kunden.
- 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.
- 7) Transaktioner med konti i fremmede jurisdiktioner, når der ikke eksisterer en aftale mellem de kompetente myndigheder i Danmark og den pågældende jurisdiktion om automatisk udveksling

af oplysninger om finansielle konti, samt jurisdiktioner, som er på en fælles EU-liste over ikke-samarbejdende skattejurisdiktioner.

*Stk. 2.* Skatteministeren kan fastsætte retningslinjer om indsendelse af oplysninger efter stk. 1, nr. 7.

*Stk. 3.* Værdipapircentraler har kun pligt til at indsende 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.

*Stk. 4.* Oplysningerne, jf. stk. 1 og 3, skal være nødvendige for skattekontrollen. Opbevares oplysningerne i elektronisk form, kan told- og skatteforvaltningen forlange, at oplysningerne udleveres i et anerkendt filformat i elektronisk form eller indsendes digitalt i et anerkendt filformat.

### *Advokaters oplysningspligt*

**§ 60.** Advokater skal, i det omfang advokaten foretager økonomiske dispositioner på sin klients vegne eller med klienten, efter anmodning 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 terminskontrakter 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 en klients faste ejendom.

*Stk. 2.* Oplysningerne, jf. stk. 1, skal være nødvendige for skattekontrollen. Opbevares oplysningerne i elektronisk form, kan told- og skatteforvaltningen forlange, at oplysningerne udleveres i et anerkendt filformat i elektronisk form eller indsendes digitalt i et anerkendt filformat.

### *Oplysningspligt for offentlige myndigheder, erhvervsdrivende og juridiske personer*

**§ 61.** Offentlige myndigheder, erhvervsdrivende og juridiske personer, som ikke er erhvervsdrivende, skal efter anmodning give told- og skatteforvaltningen oplysninger til brug for kontrol af en identificerbar fysisk eller juridisk persons skattepligt eller skatteansættelse, jf. dog stk. 3.

*Stk. 2.* Forpligtede enheder omfattet af artikel 2 i Rådets direktiv 2015/849 af 20. maj 2015 om forebyggende foranstaltninger mod anvendelse af det finansielle system til hvidvask af penge eller finansiering af terrorisme, skal efter anmodning give told- og skatteforvaltningen oplysninger omhandlet af direktivets artikel 13, 30, 31 og 40.

*Stk. 3.* Stk. 1 gælder ikke ved indhentelse af oplysninger om omsætning m.v. mellem erhvervsdrivende, jf. §§ 57 og 58, finansielle virksomheders oplysninger om kundernes økonomiske forhold, jf. § 59, og advokaters oplysninger om klientforhold, jf. § 60.

*Stk. 4.* Oplysningerne, jf. stk. 1, skal være nødvendige for skattekontrollen. Opbevares oplysningerne i elektronisk form, kan told- og skatteforvaltningen forlange, at oplysningerne udleveres i et anerkendt filformat i elektronisk form eller indsendes digitalt i et anerkendt filformat.

### *Skatterådets forudgående godkendelse af oplysningspligt om ikke på forhånd identificerede juridiske og fysiske personer*

**§ 62.** Offentlige myndigheder, erhvervsdrivende og juridiske personer, som ikke er erhvervsdrivende, skal efter anmodning give told- og skatteforvaltningen oplysninger til brug for kontrol af ikke individuelt bestemte fysiske eller juridiske personers skattepligt og skatteansættelse, når anmodningen er godkendt af Skatterådet, jf. dog stk. 2.

*Stk. 2.* Stk. 1 gælder ikke ved indhentelse af oplysninger om omsætning m.v. mellem erhvervsdrivende, jf. §§ 57 og 58, finansielle virksomheders oplysninger om kundernes økonomiske forhold, jf. § 59, og advokaters oplysninger om klientforhold, jf. § 60.

*Stk. 3.* Oplysningerne, jf. stk. 1 og 2, skal være nødvendige for skattekontrollen. Opbevares oplysningerne i elektronisk form, kan told- og skatteforvaltningen forlange, at oplysningerne udleveres i et anerkendt filformat i elektronisk form eller indsendes digitalt i et anerkendt filformat.

*Stk. 4.* Skatterådets godkendelse skal offentliggøres, medmindre særlige hensyn taler imod.

### *Dødsboers oplysningspligt*

**§ 63.** Skifteretten, bobestyreren, privat skiftende arvinger eller en efterlevende ægtefælle skal efter anmodning give told- og skatteforvaltningen enhver oplysning af betydning for en korrekt skatteansættelse af afdøde og af boet.

*Stk. 2.* Skifteretten skal foretage indberetning til told- og skatteforvaltningen om hvert enkelt dødsbo, der behandles af skifteretten.

*Stk. 3.* Skatteministeren kan fastsætte nærmere regler om indberetning efter stk. 2.

### *Udbyder af skattearrangementer*

**§ 64.** 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), skal efter anmodning, og når formålet med skattearrangementet fortrinsvis er at nedbringe eller udskyde skattebyrden, til told- og skatteforvaltningen indsende dokumentation for realiteten i de nævnte dispositioner og af de aktiver og passiver m.v., der indgår heri.

*Stk. 2.* Told- og skatteforvaltningen træffer afgørelse om, hvorvidt der er realitet i et skattearrangement, som har til formål at nedbringe eller udskyde skattebyrde som nævnt i stk. 1.

*Stk. 3.* Udbyderen eller formidleren hæfter solidarisk med den skattepligtige for den eventuelle forhøjelse af den skattepligtiges indkomstskat, der fremkommer som følge af, at told- og skatteforvaltningen har tilsidesat skattearrangementet som ikke reelt, jf. stk. 2.

*Stk. 4.* Hæfter udbyderen eller formidleren solidarisk med den skattepligtige efter stk. 3, kan udbyderen eller formidleren påklage den del af skatteansættelsen der vedrører skattearrangementet efter skatteforvaltningslovens § 11, stk. 1, nr. 1.

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

**§ 65.** Tilsynsmyndigheden for et institut som nævnt i kursgevinstlovens § 25, stk. 7, skal efter anmodning fra told- og skatteforvaltningen foretage kontrol af størrelsen af beløb, der er nedskrevet på udlån og hensat på garantier m.v. i instituttet 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.

*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.

*Stk. 4.* Told- og skatteforvaltningens anmodning om kontrol, jf. stk. 2 og 3, skal fremsættes senest 1 år og 6 måneder efter udløbet af det pågældende indkomstår. Finanstilsynet eller

Erhvervsstyrelsen skal meddele sin afgørelse til told- og skatteforvaltningen senest 6 måneder fra anmodningens fremsættelse. Afgørelsen kan indbringes for Erhvervsankenævnet senest 4 uger efter, at den pågældende juridiske person har fået underretning om afgørelsen fra told- og skatteforvaltningen.

*Stk. 5.* Reglerne i § 347 i lov om finansiel virksomhed, der giver Finanstilsynets hjemmel til kontrol af finansielle virksomheder, herunder filialer af udenlandske kreditinstitutter, dog bortset fra reglen i § 347, stk. 1, 2. pkt., gælder også ved Finanstilsynets kontrol af filialer af udenlandske kreditinstitutter, jf. stk. 2, og Erhvervsstyrelsens kontrol af finansieringsselskaber, jf. stk. 3.

## Kapitel 7

### Samarbejde med eksterne parter

#### *Samarbejde med udenlandske skattemyndigheder*

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

- 1) Rådets direktiv 2011/16/EU om administrativt samarbejde på beskatningsområdet og om ophævelse af direktiv 77/799/EØF, som ændret ved rådets direktiv 2014/107/EU af 9. december 2014, Rådets direktiv 2015/2376/EU af 8. december 2015 og Rådets direktiv 2016/881/EU af 25. maj 2016 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet og Rådets direktiv 2016/2258 af 6. december 2016 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår skattemyndighedernes adgang til oplysninger indberettet i henhold til hvidvaskreguleringen, og aftaler indgået mellem EU og tredjemand om administrativ bistand i skattesager
- 2) En dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem på den ene side Danmark og på den anden side enten Færøerne, Grønland eller den pågældende fremmede jurisdiktion.
- 3) En administrativt indgået aftale om administrativ bistand i skattesager mellem på den ene side Danmark og på den anden side Færøerne, Grønland eller den pågældende fremmede jurisdiktion.
- 4) Enhver anden international overenskomst eller konvention tiltrådt af Danmark, som omhandler administrativ bistand i skattesager.

§ 67. 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*

§ 68. Told- og skatteforvaltningens it-systemer kan samkøres til brug for told- og skatteforvaltningens myndighedsudøvelse.

*Stk. 2.* Told- og skatteforvaltningen kan til brug for opgørelse, opkrævning og 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 kan samkøres med told- og skatteforvaltningens øvrige oplysninger til brug for skatteansættelse og generel kontrol.

*Stk. 3.* Told- og skatteforvaltningen kan til brug for opgørelse, opkrævning og inddrivelse af skatter, arbejdsmarkedsbidrag, told og afgifter få terminaladgang til alle nødvendige oplysninger om fysiske eller juridiske personers økonomiske og erhvervsmæssige forhold i andre offentlige myndigheders registre med henblik på registersamkøring.

**§ 69.** Told- og skatteforvaltningen kan oprette et kontrolinformationsregister over fysiske og juridiske personer, der har påført eller forsøgt at påføre det offentlige et samlet tab på mindst 100.000 kr. i form af skatter, arbejdsmarkedsbidrag, told og afgifter.

*Stk. 2.* Registrering kan ikke foretages eller opretholdes mere end fem år efter, at det forhold, der begrunder en registrering, er konstateret.

*Stk. 3.* Told- og skatteforvaltningen kan med henblik på kontrol af virksomheders registreringsforhold 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.

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

**§ 70.** Finansielle virksomheder, der yder lån eller formidler lån, kan med 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 finansiell virksomhed, kan med 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 med 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 er betinget af, at virksomheden

- 1) betaler et gebyr i overensstemmelse med lov om videreanvendelse af den offentlige sektors informationer, og
- 2) har indgået en aftale med told- og skatteforvaltningen om adgangen.

### **Afsnit III**

### **Kapitel 8**

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

#### *Afskæring af TastSelv*

**§ 71.** Told- og skatteforvaltningen kan træffe afgørelse om at afskære en skattepligtig fra at anvende told- og skatteforvaltningens digitale selvbetjeningsløsning TastSelv 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. Afskæring kan ske med virkning for det aktuelle indkomstår.

*Stk. 2.* 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 den skattepligtige fra at anvende TastSelv for dette indkomstår.

*Stk. 3.* Skattepligtige, som efter stk. 1 eller 2 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.

*Stk. 4.* En afgørelse efter stk. 1 og 2 skal angive det eller de indkomstår, afskæringen vedrører.

Afgørelsen kan påklages til Landsskatteretten, jf. skatteforvaltningslovens § 11, stk. 1, nr. 1.

Bestemmelserne i skatteforvaltningsloven gælder også ved påklage af en afgørelse efter stk. 1 og 2.

### *Tvangsbøder*

**§ 72.** Har den skattepligtige ikke rettidigt indgivet et oplysningsskema, jf. § 5, eller et skattemæssigt årsregnskab, jf. § 6, stk. 2, nr. 1, eller ikke vedlagt oplysningsskemaet ejeroplysninger, jf. § 26, stk. 2, eller revisorerklæring fra finansieringsselskaber, jf. § 36, kan told- og skatteforvaltningen pålægge daglige tvangsbøder.

*Stk. 2.* Efterkommes en anmodning om oplysninger efter § 16, stk. 1, § 18, stk. 1, § 20, § 53, stk. 1 og 2, § 55, stk. 1 og 2, § 56, stk. 1, § 57, stk. 1, § 58, stk. 1-3, § 59, stk. 1 og 2, § 60, stk. 1, § 61, stk. 1, § 62, stk. 1, eller § 64, stk. 1, ikke, kan told- og skatteforvaltningen give pålæg om, at oplysningerne skal indsendes inden en fastsat frist, og pålægge 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 Skatteankeforvaltningen 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*

**§ 73.** Har en skattepligtig omfattet af § 5 ikke rettidigt givet told- og skatteforvaltningen oplysninger efter § 2, pålægger forvaltningen den skattepligtige at betale et skattetillæg på 200 kr. for hver dag, oplysningsfristen overskrides. Skattetillægget kan dog højst udgøre 5.000 kr. i alt, jf. dog stk. 2-4.

*Stk. 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.

*Stk. 3.* For fonde og foreninger, der efter § 15 i fondsbeskatningsloven kan opfylde oplysningspligten ved at afgive en særlig erklæring, udgør skattetillægget i alt 500 kr.

*Stk. 4.* Told- og skatteforvaltningen kan efter ansøgning i særlige tilfælde fritage den skattepligtige for skattetillægget efter stk. 1-3 helt eller delvist.

### *Skønsmæssig ansættelse*

**§ 74.** Har en skattepligtig omfattet af § 5 ikke rettidigt givet told- og skatteforvaltningen oplysninger efter § 2, kan told- og skatteforvaltningen foretage en skatteansættelse skønsmæssigt.

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

*Stk. 3.* Told- og skatteforvaltningen skal som grundlag for den skønsmæssige ansættelse efter stk. 1 og 2 navnlig lægge vægt på 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. Er den skattepligtige en fysisk person, indgår i grundlaget efter stk. 2 tillige oplysninger om den skattepligtiges privatforbrug, herunder oplysninger om skattefrie indtægter og oplysninger om formue. Told- og skatteforvaltningen kan dog foretage en skønsmæssig ansættelse efter stk. 1 eller 2 uden anvendelse af de nævnte oplysninger, hvis ansættelsen kan foretages på et mere sikkert grundlag på baggrund af andre oplysninger.

*Stk. 4.* Stk. 1-3 gælder ikke ved skønsmæssige ansættelser af kontrollerede transaktioner, der er omfattet af § 46.

### *Revisorpålæg*

**§ 75.** Er en skattepligtig bogføringspligtig, og skal den skattepligtige indgive et skattemæssigt årsregnskab til told- og skatteforvaltningen efter regler fastsat efter § 6, stk. 2, nr. 1, kan told- og skatteforvaltningen træffe afgørelse om, at en statsautoriseret eller registreret revisor for den skattepligtige udarbejder et regnskab, hvis én eller flere af følgende betingelser er opfyldt:

- 1) Det skattemæssige årsregnskab opfylder i væsentligt omfang ikke kravene til indholdet til regnskabet bestemt i regler fastsat efter § 6, stk. 2, nr. 1.
- 2) Det skattemæssige årsregnskab er ikke indsendt rettidigt til told- og skatteforvaltningen.
- 3) Bogføringslovens regnskabsbestemmelser er i væsentligt omfang ikke opfyldt.

*Stk. 2.* Ved afgørelse efter stk. 1 skal told- og skatteforvaltningen tage hensyn til den skattepligtiges personlige forhold, herunder betalingsevne.

*Stk. 3.* Der kan ikke udstedes revisorpålæg efter stk. 1, hvis den skattepligtige er taget under rekonstruktionsbehandling, jf. konkurslovens § 11, eller den skattepligtiges bo er under konkursbehandling, jf. konkurslovens § 17.

**§ 76.** Før told- og skatteforvaltningen træffer afgørelse efter § 75, skal forvaltningen skriftligt underrette den skattepligtige om den påtænkte afgørelse.

*Stk. 2.* Told- og skatteforvaltningen fastsætter en frist for den skattepligtiges bemærkninger til den påtænkte afgørelse efter stk. 1. Fristen kan ikke være på mindre end 15 dage.

*Stk. 3.* Efter udløbet af den frist, der er fastsat i stk. 2, underretter told- og skatteforvaltningen den skattepligtige om den trufne afgørelse.

**§ 77.** Indgiver den skattepligtige inden 2 måneder fra udløbet af den frist, som told- og skatteforvaltningen har fastsat efter § 76, stk. 2, et årsregnskab, der opfylder kravene fastsat i regler efter § 6, stk. 2, nr. 1, bortfalder told- og skatteforvaltningens afgørelse efter § 75, jf. dog stk. 3.

*Stk. 2.* Told- og skatteforvaltningen kan efter anmodning forlænge fristen for indgivelse af

årsregnskabet, hvis særlige forhold taler herfor.

*Stk. 3.* Finder told- og skatteforvaltningen, at det årsregnskab, som den skattepligtige indgiver efter stk. 1, ikke opfylder kravene fastsat i regler efter § 6, stk. 2, nr. 1, meddeles dette den skattepligtige ved en afgørelse.

**§ 78.** Den skattepligtige kan inden udløbet af fristen i § 77, stk. 1, stille forslag om, hvilken revisor der skal udarbejde regnskabet. § 77, stk. 2, om forlængelse af fristen for indgivelse af årsregnskabet gælder også i sådant tilfælde.

*Stk. 2.* Kan told- og skatteforvaltningen ikke godkende den skattepligtiges forslag efter stk. 1, meddeles dette den skattepligtige ved en afgørelse. Told- og skatteforvaltningen oplyser samtidig den skattepligtige om, hvilken revisor forvaltningen vil anmode om at udarbejde et regnskab for den skattepligtige.

**§ 79.** Told- og skatteforvaltningen udreder honoraret til revisor for udarbejdelse af regnskab efter § 75. Den skattepligtige har pligt til at refundere told- og skatteforvaltningen udgifterne til revisorhonoraret, jf. dog stk. 2 og 3.

*Stk. 2.* Told- og skatteforvaltningen kan træffe afgørelse om, at den skattepligtige kun skal refundere en del af udgifterne til honoraret efter stk. 1, 2. pkt., hvis særlige forhold taler herfor.

*Stk. 3.* Stk. 1, 2. pkt., gælder ikke, hvis den skattepligtige får medhold i en klage over en afgørelse, som told- og skatteforvaltningen har truffet efter § 75, jf. § 76, § 77, stk. 3, § 78, stk. 2, eller denne paragrafs stk. 2, jf. § 81.

**§ 80.** Opkrævningslovens almindelige regler om opkrævning af skatter og afgifter gælder også ved opkrævning af told- og skatteforvaltningens udlæg til revisor hos den skattepligtige.

**§ 81.** Told- og skatteforvaltningens afgørelser efter § 75, jf. § 76, § 77, stk. 3, § 78, stk. 2, eller § 79, stk. 2, kan påklages til Landsskatteretten, jf. skatteforvaltningslovens § 11, stk. 1, nr. 1.

*Stk. 2.* Klagen efter stk. 1 har ikke opsættende virkning.

## Kapitel 9

### Straffebestemmelser

**§ 82.** Den, der med forsæt til at unddrage det offentlige skat, afgiver urigtige eller vildledende eller ufuldstændige oplysninger til told- og skatteforvaltningens brug for 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 har haft indflydelse på ved indberetningen, forinden oplysningen indgår i oplysningsskemaet.

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

**§ 83.** 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, underrette told- og skatteforvaltningen, hvis ansættelsen er for lav.

*Stk. 2.* En skattepligtig, som modtager en skønsmæssig ansættelse af den skattepligtige indkomst jf. § 74, skal inden 4 uger efter modtagelsen underrette told- og skatteforvaltningen, hvis ansættelsen er for lav.

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

*Stk. 4.* Den, der overtræder stk. 1-3, med forsæt til at unddrage det offentlige skat, ved ikke at berigtige 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.

**§ 84.** 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, samt undlader at følge et påbud efter § 20.
- 2) Undlader at efterkomme skatteministerens bestemmelser om omregning mellem et regnskab i fremmed valuta og pligtmæssige oplysninger i danske kroner, jf. § 28, stk. 3.
- 3) Afgiver urigtige eller vildledende oplysninger om opfyldelse af betingelserne for begrænset dokumentationspligt vedrørende kontrollerede transaktioner, jf. § 40.
- 4) Undlader at afgive oplysninger efter anmodning fra told- og skatteforvaltningen om ejer- og medlemsfortegnelse i selskaber, jf. §§ 24-27 og § 28, årsregnskaber, jf. § 6, stk. 2, nr. 1, og § 53, samt formueoplysninger, jf. §§ 55 og 56.
- 5) Undlader at opfylde pligten til at opbevare materiale efter de regler, som skatteministeren har fastsat efter § 6, stk. 2, nr. 2.
- 6) Undlader rettidigt at indsende den skriftlige dokumentation vedrørende kontrollerede transaktioner, som der er pligt til at udarbejde efter § 39 og land for land-rapport, jf. §§ 48, 49 og 51, eller indhente revisorerklæring efter § 43.
- 7) Som led i virksomhed 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.

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

## Kapitel 10

### Straffeprocessuelle regler

**§ 86.** I sager om overtrædelse af bestemmelserne i kapitel 9, 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.* Retsplejelovens § 834 om indholdet af et anklageskrift finder anvendelse på tilkendegivelsen efter stk. 1.

*Stk. 3.* Vedtager sigtede 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.

**§ 87.** Politiet kan yde bistand til efterforskning af overtrædelser af denne lov i sager, som kan behandles administrativt, jf. § 86. Ransagning, indgreb i meddelelseshemmeligheden, editionspålæg m.v. i sager om overtrædelse af bestemmelserne i denne lov skal ske ved anmeldelse til politiet og i overensstemmelse med retsplejelovens regler.

**§ 88.** En sigtet i sager, der kan afgøres administrativt, jf. § 86, skal have de samme rettigheder, som en sigtet har efter retsplejeloven.

*Stk. 2.* En sigtet uden forsvarer i en sag, der kan afgøres administrativt, har samme ret til aktindsigt i sin egen sag, som en forsvarer har efter forsvarerbistandslovens § 3.

**§ 89.** I sager om overtrædelse af §§ 82, 83 og 85, samt straffelovens § 289, der indbringes for retten af anklagemyndigheden, kan de undtagne skatter inddrages under straffesagen og påkendes af retten i overensstemmelse med reglerne i retsplejelovens kapitel 89.

## Afsnit IV

### Kapitel 11

#### ***Ikrafttræden m.v.***

**§ 90.** Loven træder i kraft den 1. januar 2019.

*Stk. 2.* Skattekontrolloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 1264 af 31. oktober 2013, ophæves, jf. dog stk. 3-6.

*Stk. 3.* Regler fastsat i medfør af skattekontrolloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 1264 af 31. oktober 2013, forbliver i kraft, indtil de ophæves eller afløses af forskrifter udstedt i medfør af denne lov.

*Stk. 4.* Lovens afsnit I og III med undtagelse af § 72, stk. 2, finder ikke anvendelse for indkomståret 2017 og tidligere indkomstår. For sådanne indkomstår finder de hidtil gældende regler anvendelse.

*Stk. 5.* For indkomståret 2017 kan skatteministeren eller den, som ministeren bemyndiger dertil, i særlige tilfælde for grupper af skattepligtige forlænge selvangivelsesfristen fastsat i den hidtil gældende skattekontrollovs § 4, stk. 1-3, jf. lovbekendtgørelse nr. 1264 af 31. oktober 2013.

*Stk. 6.* Ved foretagelse af skønsmæssige ansættelser efter lovens § 53, stk. 3, § 55, stk. 3, og § 56, stk. 2, for indkomståret 2018 og tidligere indkomstår finder skattekontrollovens § 5, stk. 3, jf. lovbekendtgørelse nr. 1264 af 31. oktober 2013, anvendelse.

**§ 91.** Loven gælder ikke for Færøerne og Grønland.

## *Bemærkninger til lovforslaget*

### *Almindelige bemærkninger*

### *Indholdsfortegnelse*

#### *1. Indledning*

#### *2. Lovforslagets formål og baggrund*

*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 i en skatteindberetningslov*

*2.4. Lovforslaget*

*2.4.1. Overordnet formål*

*2.4.2. Lovforslagets hovedpunkter*

*2.4.3. Om strukturen i lovforslaget og de væsentligste ændringer*

*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. Forholdet til 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 hovedpunkter*

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

*3.1.1. SKATs kompetence*

*3.1.1.1. Gældende ret*

*3.1.1.2. Lovforslaget*

*3.1.2. Indholdet af pligten til at give SKAT oplysninger om skattepligtig indkomst m.v.*

*3.1.2.1. Gældende ret*

*3.1.2.2. Lovforslaget*

*3.1.3. Undtagelse til pligten til at give SKAT oplysninger om skattepligtig indkomst m.v.*

*3.1.3.1. Gældende ret*

*3.1.3.2. Lovforslaget*

*3.1.4. Skattepligtige, som modtager en årsopgørelse*

*3.1.4.1. Gældende ret*

*3.1.4.2. Lovforslaget*

*3.1.5. Skattepligtige, som modtager en selvangivelse (oplysningsskema)*

- 3.1.5.1. *Gældende ret*
    - 3.1.5.2. *Lovforslaget*
  - 3.1.6. *Frister for skattepligtige til at give SKAT oplysninger om skattepligtig indkomst m.v.*
    - 3.1.6.1. *Gældende ret*
    - 3.1.6.2. *Lovforslaget*
  - 3.1.7. *Feltlåste oplysninger*
    - 3.1.7.1. *Gældende ret*
    - 3.1.7.2. *Lovforslaget*
- 3.2. *Særlige oplysningspligter om pensionsordninger og gaver*
  - 3.2.1. *Pensionsordninger i udlandet*
    - 3.2.1.1. *Gældende ret*
    - 3.2.1.2. *Lovforslaget*
  - 3.2.2. *Placering af pensionsmidler i særlige opsparingsordninger og deponering*
    - 3.2.2.1. *Gældende ret om placering af pensionsmidler i særlige opsparingsordninger*
    - 3.2.2.2. *Lovforslaget*
    - 3.2.2.3. *Gældende ret om deponering af værdipapirer*
    - 3.2.2.4. *Lovforslaget*
  - 3.2.3. *Anmeldelse af gaver over et grundbeløb til ikke fuldt skattepligtige*
    - 3.2.3.1. *Gældende ret*
    - 3.2.3.2. *Lovforslaget*
- 3.3. *Særlige oplysningspligter for erhvervsdrivende*
  - 3.3.1. *Ejer- og medlemsfortegnelse i selskaber m.v.*
    - 3.3.1.1. *Gældende ret*
    - 3.3.1.2. *Lovforslaget*
  - 3.3.2. *Regnskabsføring i fremmed valuta*
    - 3.3.2.1. *Gældende ret*
    - 3.3.2.2. *Lovforslaget*
  - 3.3.3. *Revisorerklæring fra finansieringsselskaber*
    - 3.3.3.1. *Gældende ret*
    - 3.3.3.2. *Lovforslaget*
- 3.4. *Transfer pricing*
  - 3.4.1. *Gældende ret*
  - 3.4.2. *Lovforslaget*
- 3.5. *Kontrolbeføjelser over for den skattepligtige*
  - 3.5.1. *Kontrolbeføjelser over for erhvervsdrivende*
    - 3.5.1.1. *Gældende ret*
    - 3.5.1.2. *Lovforslaget*
  - 3.5.2. *Kontrolbeføjelser over for skattepligtige fysiske personer*
    - 3.5.2.1. *Gældende ret*
    - 3.5.2.2. *Lovforslaget*
- 3.6. *Kontrolbeføjelser over for tredjemand*
  - 3.6.1. *Indledning*
    - 3.6.1.1. *Gældende ret*
    - 3.6.1.2. *Lovforslaget*
  - 3.6.2. *Oplysninger til krydsrevision*

- 3.6.2.1. *Gældende ret*
    - 3.6.2.2. *Lovforslaget*
  - 3.6.3. *Oplysningspligt for tredjemand, der er underlagt tavshedspligt*
    - 3.6.3.1. *Gældende ret*
    - 3.6.3.2. *Lovforslaget*
  - 3.6.4. *Oplysningspligt for offentlige myndigheder, erhvervsdrivende og juridiske personer*
    - 3.6.4.1. *Gældende ret*
    - 3.6.4.2. *Lovforslaget*
  - 3.6.5. *Skatterådets forudgående godkendelse af oplysningspligt om ikke på forhånd identificerede juridiske og fysiske personer*
    - 3.6.5.1. *Gældende ret*
    - 3.6.5.2. *Lovforslaget*
  - 3.6.6. *Dødsboers oplysningspligt*
    - 3.6.6.1. *Gældende ret*
    - 3.6.6.2. *Lovforslaget*
  - 3.6.7. *Udbyder af skattearrangementer*
    - 3.6.7.1. *Gældende ret*
    - 3.6.7.2. *Lovforslaget*
  - 3.6.8. *Tilsyn med nedskrivninger og hensættelser i finansielle virksomheder*
    - 3.6.8.1. *Gældende ret*
    - 3.6.8.2. *Lovforslaget*
- 3.7. *Samarbejde med eksterne parter*
  - 3.7.1. *Indledning*
  - 3.7.2. *Samarbejde med udenlandske myndigheder*
    - 3.7.2.1. *Gældende ret*
    - 3.7.2.2. *Lovforslaget*
  - 3.7.3. *Registersamkøring*
    - 3.7.3.1. *Gældende ret*
    - 3.7.3.2. *Lovforslaget*
  - 3.7.4. *Udlevering af oplysninger til kreditvurdering med samtykke fra den skattepligtige*
    - 3.7.4.1. *Gældende ret*
    - 3.7.4.2. *Lovforslaget*
- 3.8. *Administrative retsfølger af den manglende opfyldelse af en oplysningspligt*
  - 3.8.1. *Afskæring af TastSelv*
    - 3.8.1.1. *Gældende ret*
    - 3.8.1.2. *Lovforslaget*
  - 3.8.2. *Pålæg af oplysningspligt og tvangsbøder*
    - 3.8.2.1. *Gældende ret*
    - 3.8.2.2. *Forslaget*
  - 3.8.3. *Skattetillæg*
    - 3.8.3.1. *Gældende ret*
    - 3.8.3.2. *Lovforslaget*
  - 3.8.4. *Skønsmæssig ansættelse*
    - 3.8.4.1. *Gældende ret*
    - 3.8.4.2. *Lovforslaget*

### 3.8.5. Revisorpålæg

#### 3.8.5.1. Gældende regler

#### 3.8.5.2. Lovforslaget

### 3.9. Straffebestemmelser

#### 3.9.1. Indledning

##### 3.9.1.1. Gældende ret

###### 3.9.1.1.1. Ansvarssubjekter

###### 3.9.1.1.2. Valg af ansvarssubjekt

###### 3.9.1.1.3. Sanktionspraksis

##### 3.9.1.2. Lovforslaget

#### 3.9.2. Straffebestemmelser vedrørende skattesvig

##### 3.9.2.1. Gældende ret

##### 3.9.2.2. Lovforslaget

#### 3.9.3. Særlige medvirkensbestemmelser

##### 3.9.3.1. Gældende ret

##### 3.9.3.2. Lovforslaget

#### 3.9.4. Straffebestemmelser om overtrædelse af ordensforskrifter

##### 3.9.4.1. Gældende ret

###### 3.9.4.1.1. Skattekontrollovens § 13 A om udenlandske pensionsordninger m.v.

###### 3.9.4.1.2. Skattekontrollovens § 14, stk. 2, om oplysningspligter

###### 3.9.4.1.3. Skattekontrollovens § 14, stk. 3, om manglende genindberetning

###### 3.9.4.1.4. Skattekontrollovens § 14, stk. 4, om dokumentationspligt

###### 3.9.4.1.5. Skattekontrollovens § 17 om regnskabsmangler m.v.

##### 3.9.4.2. Lovforslaget

### 3.10. Straffeprocessuelle regler

#### 3.10.1. SKATs bemyndigelse til at afgøre straffesager med bødeforelæg

##### 3.10.1.1. Gældende ret

##### 3.10.1.2. Lovforslaget

#### 3.10.2. Politiets bistand i administrative skattestraffesager

##### 3.10.2.1. Gældende ret

##### 3.10.2.2. Lovforslaget

#### 3.10.3. Den sigtedes rettigheder

##### 3.10.3.1. Gældende ret

##### 3.10.3.2. Lovforslaget

#### 3.10.4. Inddragelse af skattekrav under straffesagen

##### 3.10.4.1. Gældende ret

##### 3.10.4.2. 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. Lovforslaget blev gennemført ved lov nr. 1665 af 20. december 2016.

Nærværende lovforslag udmønter regeringens udspil til Retssikkerhedspakke III om en skattekontrollov.

Der har gennem de senere år været stort fokus på skattekontrolloven. Det er blevet fremført, at loven efter talrige ændringer over en lang årrække er blevet meget uoverskuelig, og at flere af kontrolhjemlerne er uklare. Der er også rejst kritik af SKATs anvendelse af kontrolhjemlerne.

Regeringen ønsker med forslaget at forenkle og præcisere reglerne i skattekontrolloven, så reglerne fremstår sammenhængende og klare.

Der er i vidt omfang tale om at videreføre gældende ret. Det overordnede formål med at revidere skattekontrolloven er således at sikre balancen mellem borgernes retssikkerhed og effektive, klare og tidssvarende kontrolhjemler i en moderne og sammenhængende lov, der understøtter den digitale kommunikation mellem det offentlige og borgere og virksomheder.

I lyset af den kritik, der har været af SKATs anvendelse af kontrolhjemlerne i skattekontrolloven, bliver det i lovforslagets almindelige bemærkninger fremhævet, at SKAT skal anvende de forvaltningsretlige grundsætninger om væsentlighed og proportionalitet ved brug af kontrolbeføjelserne. Kontrolhjemlerne præciseres, herunder den skattepligtiges egen oplysningspligt, når SKAT anmoder om oplysninger, og grænsen mellem tredjemands oplysningspligt og tavshedspligt.

Imidlertid er det også vigtigt at sikre en effektiv indsats mod international skatteunddragelse. Det kræver først og fremmest, at myndighederne har adgang til oplysninger. Derfor er internationalt samarbejde om udveksling af oplysninger en forudsætning for denne indsats. Samtidig skal den nationale lovgivning være robust nok til at imødegå forsøg på at unddrage beskatning. Stærkt internationalt samarbejde og robust lovgivning udgør således rammerne for en effektiv indsats mod

international skatteunddragelse. Inden for disse rammer er det afgørende, at skattemyndighederne har en tilstrækkelig fokuseret indsats og ressourcer til at sikre en effektiv kontrol.

Regeringen (Venstre, Liberal Alliance og Det Konservative Folkeparti) samt Socialdemokratiet, Dansk Folkeparti, Enhedslisten, Alternativet, Radikale Venstre og SF er på den baggrund enige om at styrke indsatsen mod international skatteunddragelse gennem et stærkt internationalt samarbejde, robust lovgivning og en effektiv kontrol. Der er således indgået en aftale om styrkelse af indsatsen mod international skatteunddragelse.

Aftalepartierne er enige om, at for så vidt angår bankoplysninger om unavngivne personer vedrørende transaktioner med visse lande, som ikke automatisk udveksler oplysninger om finansielle konti med de danske skattemyndigheder, samt lande på den fælles EU-liste over ikke-samarbejdende skattejurisdiktioner, skal SKAT gives lovhjemmel til at indhente oplysninger hos bankerne uden en forudgående tilladelse hos Skatterådet. Dette foreslås lovfæstet i bestemmelsen om finansielle virksomheders oplysningspligt.

Desuden foreslås EU-direktiv 2016/2258 af 6. december 2016 implementeret. Direktivet giver skattemyndighederne adgang til oplysninger, der er indberettet i henhold til hvidvaskreguleringen. Det foreslås, at pengeinstitutter på opfordring vil skulle give baggrundsoplysninger om kunder, som ikke er bosiddende i Danmark, og oplysninger om bevægelser på deres konto i banken. Dette vil være et supplement til den automatiske indberetningspligt, som pengeinstitutterne er blevet pålagt, om status pr. 31. december for konti, hvor kontohaver har bopæl eller hjemsted i udlandet, jf. lov nr. 1634 af 26. december 2013. En tilsvarende automatisk indberetningspligt er gældende for kunder med danske cvr- eller cpr-numre.

## *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 kontrolljemler. 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.

Et udkast til lovforslag var i perioden fra den 15. november 2016 til den 3. januar 2017 i høring hos en række organisationer og myndigheder. På baggrund af høringssvarene blev det besluttet at arbejde videre med lovudkastet og sende et nyt lovudkast i høring hos organisationerne og myndighederne. Dette er baggrunden for udskydelsen af den planlagte fremsættelse i januar 2017 til oktober 2017.

## *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.

Kommunikationen i Danmark er i stadig højere grad digital. 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 SKATs hjemmeside (skat.dk) og tilgår fra deres pc, smartphone eller tablet. 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 anden digital platform. Tilsvarende er der skabt digitale selvangivelsesfaciliteter for selskaber m.v. De digitale muligheder udvikler sig løbende, og udformningen af skattekontrolloven skal understøtte, at SKATs kommunikation og løsninger kan følge den generelle udvikling i samfundet.

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.

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 de væsentligste ændringer i hovedtræk.

#### *2.4.3. Om strukturen i lovforslaget og de væsentligste ændringer*

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 oplysningsskemaet, samt opbevaring af visse oplysninger.

Den gældende skattekontrollovs 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 skattekontrolloven, 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 og udlevering af oplysninger til kreditvurdering.

Afsnit III indeholder i kapitel 8 regler om administrative retsfølger af den manglende opfyldelse af en oplysningspligt og i kapitel 9 og 10 regler om straf og straffeproses. Afsnit IV indeholder regler om ikrafttrædelse m.v.

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 oplysningsskemaet. Den skattepligtige er dog ikke fritaget fra sin oplysningspligt, når der består et afhængighedsforhold mellem den skattepligtige og den oplysningspligtige tredjemand. I dag kan dette alene udledes indirekte af den gældende skattekontrollovs § 1 A, stk. 2 og 3.

På skat.dk og via andre digitale platforme har den skattepligtige gennem en årrække haft mulighed for at afklare sit mellemværende med SKAT digitalt ved brug af selvbetjeningsløsningen TastSelv til selvangivelse af indkomstårets skattepligtige indkomst.

Med lov nr. 462 af 12. juni 2009 (Enkel og effektiv kontrol samt mindre skatteplanlægning) blev der gennemført regler, hvorefter skatteministeren kunne fastsætte regler om, at skattepligtige ikke kan ændre visse oplysninger i årsopgørelsen, som indberetningspligtige indberettet til SKAT. Baggrunden herfor var en rapport fra SKAT, som viste, at borgerne i forhold til indberetninger fra tredjemand ofte rettede i korrekte oplysninger på grund af fejl og misforståelser. Denne ordning med feltlåsning blev med virkning for indkomståret 2013 udvidet til også at omfatte selvstændigt erhvervsdrivende. Hvis en skattepligtig ikke mener, at oplysningen i et låst felt er rigtig, henvises den skattepligtige normalt til at kontakte den indberetningspligtige med henblik på at få denne til at indsende en ny, korrigeret indberetning, hvorefter en ny årsopgørelse automatisk dannes og sendes til den skattepligtige. Denne fremgangsmåde er blevet kritiseret. Det foreslås, at der etableres en mailfunktion i TastSelv, som giver den skattepligtige mulighed for direkte for over for SKAT at tilkendegive uenighed om oplysningen i et låst felt.

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 skatteministeren til at give SKAT bemyndigelse til at forlænge fristen ved større driftsforstyrrelser eller it-nedbrud.

Der er i afsnit I, kapitel 2-4, i altovervejende grad tale om en videreførelse af gældende ret i skattekontrollovens §§ 3 A-C, 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, ejeroplysninger og Det Offentlige Ejerregister, regnskabsaflæggelse 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 bestemmelser 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 samlet 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 de foreslåede bestemmelser i § 53 og § 54 kun kontrollen af den erhvervsdrivendes egen skatteansættelse, mens hjemlen til at indhente regnskabsmateriale med henblik på krydsrevision flyttes til bestemmelsen i den foreslåede § 57, der alene omhandler krydsrevision.

Efter den gældende skattekontrollovs § 6, stk. 4, har SKAT adgang til hos erhvervsdrivende ”på stedet” at gennemgå den erhvervsdrivendes regnskabsmateriale m.v. På stedet forstås som på den ejendom og i de lokaler, hvorpå eller hvori virksomheden drives, herunder lokaler, hvori regnskabsmateriale m.v. opbevares. Den gældende regel giver adgang til at foretage kontrol i privatboligen, i det omfang regnskabsmateriale opbevares i boligen, f.eks. i et hjemmekontor. Udviklingen går i retning af flere enkeltmandsvirksomheder, der ofte drives fra privatboligen. Det foreslås derfor præciseret og udtrykkeligt lovfæstet, at hvis virksomheden fra en ejendom, som også anvendes som bolig, kan SKAT gennemføre kontrol på ejendommen. Hvis ikke SKAT har adgang til at kontrollere en virksomhed, der drives fra en ejendom, der også anvendes som bolig, vil ganske mange virksomheder kunne undgå, at SKAT foretager kontrol af deres regnskabsmateriale m.v. for at sikre en korrekt skattebetaling. Den erhvervsdrivende vil have mulighed for at drive virksomheden fra en særskilt lokalitet eller sikre en klar adskillelse af ejendommen i en privat del og virksomheden. Proportionalitetsprincippet indebærer, at SKAT kun kan beslutte at iværksætte et kontrolbesøg, hvis mindre indgribende foranstaltninger ikke er tilstrækkelige, og hvis indgrebet står i rimeligt forhold til formålet med indgrebet.

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.

Det foreslås i afsnit III forskellige retsfølger af den manglende opfyldelse af en oplysningspligt. 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 forslagene til skattekontrollov og skatteindberetningslov.

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

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 videreføres ikke i dette lovforslag. 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 endeligt 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 § 3 A, stk. 3, gælder, at partnerselskaber omfattet af selskabslovens 21 skal føre en fortegnelse over alle deltagere i partnerselskabet, ligesom at nye deltagere senest 2 uger efter ejerskabets opståen skriftligt skal underrette selskabet om deres identitet. Da reglerne om Det Offentlige ejerregister i dag også gælder partnerselskaber, foreslås bestemmelsen ikke medtaget.

Efter § 3 B, stk. 8, 12. pkt., gælder, at ved klage over SKATs afgørelse om erklæringspålæg i en transfer pricing-sag efter denne bestemmelses 9. og 11. pkt. finder skatteforvaltningslovens § 35 a, stk. 3 og 5, §§ 35 c-35 e og 35 g tilsvarende anvendelse. Da der er tale om en klage til Landsskatteretten over en afgørelse truffet af SKAT, gælder de almindelige regler i skatteforvaltningsloven. Der er derfor ikke fundet behov for at medtage bestemmelsen.

Efter § 3 C, stk. 2, 2. pkt., kan skatteministeren fastsætte særlige regler for omregning mellem et regnskab i fremmed valuta og pligtmæssige oplysninger i dansk mønt. Bestemmelsen ses ikke hidtil at være blevet udnyttet og foreslås derfor afskaffet.

Efter § 3 D, stk. 4, 2. pkt., kan der foretages modregning med eventuelle statslige og kommunale tilgodehavender hos den skattepligtige for SKATs udlæg til revisorhonorar til udarbejdelse af et skattemæssigt årsregnskab, som den skattepligtige har pligt til at refundere SKAT. Den gældende skattekontrollovs § 3 D, stk. 4, 2. pkt., er ikke videreført, da modregningsadgangen for refusionskravet mod den skattepligtige følger af de almindelige regler og af § 8 i lov om inddrivelse af gæld til det offentlige.

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. 2, præciseres den skattepligtiges oplysningspligt, så det udtrykkeligt bliver slået fast, at der ikke er oplysningspligt for oplysninger, som skal indberettes efter skatteindberettningsloven af tredjemand, når oplysningerne skal anvendes i årsopgørelsen. Da årsopgørelsen m.v. i altovervejende grad er dannet på baggrund af indberettede oplysninger efter skatteindberettningsloven, 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. 2.

Efter § 5, stk. 1, nr. 1, beregnes der ikke noget skattetillæg 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. Bestemmelsen er ikke videreført, da bestemmelsen må anses for at være overflødig. I forslaget er alene de grupper af skattepligtige, som kan blive pålagt et skattetillæg, nævnt.

Efter § 5, stk. 1, 6. pkt., tilfalder skattetillægget staten. Bestemmelsen er ikke videreført, da bestemmelsen må anses for at være overflødig.

Efter § 5, *stk. 2*, kan SKAT søge at fremtvinge en selvangivelse ved pålæg af daglige bøder. Efter § 5, *stk. 2, 2. pkt.*, tilfalder bøden staten. *Stk. 2, 2. pkt.*, er ikke videreført, da bestemmelsen må anses for at være overflødig.

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 fødevarevirksomheder, 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, er pligtig efter skatteministerens nærmere bestemmelse til 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. 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 efter anmodning skal give SKAT - og ikke forsikringsselskaber og pengeinstitutter m.v. - 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 § 9, *stk. 2*, fastsætter, at der er udpantningsret for tvangsbøder. Udpantningsretten følger allerede af § 11 i lov nr. 285 af 29. april 2017 om inddrivelse af gæld til det offentlige. Reglen i § 9, *stk. 2*, er derfor overflødig og videreføres ikke.

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 og 3 videreført.

Efter § 11 D, 2. pkt., kan skatteministeren efter omstændighederne fritage persongrupper for anmeldelsespligten til told- og skatteforvaltningen om gavemodtagerens identitet, når der ydes en gave til en værdi over 60.000 kr. til en person, der ikke er fuldt skattepligtig her til landet. Bemyndigelsen er tænkt anvendt på mellemfolkelige foreninger, der yder humanitær bistand til udlandet. Bestemmelsen ses ikke hidtil at være blevet udnyttet og foreslås derfor afskaffet.

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 ikke videreført.

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 ikke videreført.

#### 2.4.5. Skattelovgivningens systematik

Ifølge grundlovens § 43 kan ingen skat pålægges, forandres eller ophæves uden ved lov. Bestemmelsen indeholder ikke en nærmere definition af, hvad skat er. Skatte- og afgiftsretten omfatter en række forskellige former for beskatning og afgiftspålæggelse. Efter skatteforvaltningslovens § 1 udøver told- og skatteforvaltningen (SKAT) forvaltningen af lovgivning om skatter og lov om vurdering af landets faste ejendomme samt lov om registrering af køretøjer. Bestemmelsen vedrører forvaltning af lovgivning om enhver form for skat til det offentlige, 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 for 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 indkomstkompener, 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 selvangivelsesfeltene, 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 skatemæssige 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 § 54) 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 må 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. Det fremgår af Justitsministeriets vejledning om lov om retssikkerhed ved forvaltningens anvendelse af tvangsindgreb og oplysningspligter fra 2004, pkt. 97, at skattemyndighederne kan ”gennemføre tvangsindgreb med henblik på den løbende skattemæssige ligning, selv om den pågældende person med rimelig grund mistænkes for at have begået et strafbart forhold, der vedrører de samme omstændigheder, som mistanken omfatter.”

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, fastslår, at hvis der er konkret mistanke om, at en enkelt person eller en juridisk person har begået en lovovertrædelse, der kan medføre straf, gælder bestemmelser i lovgivningen m.v. om pligt til at meddele oplysninger til myndighederne ikke i forhold til den mistænkte, medmindre det kan udelukkes, at de oplysninger, som søges tilvejebragt, kan have betydning for bedømmelsen af den formodede lovovertrædelse. Bestemmelsen indeholder således 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, stk. 1, 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 fremgår af retspraksis, se SKM2014.209.BR, og 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 der, jf. retssikkerhedslovens § 10, stk. 3, gives vejledning om, 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. Forholdet til 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 ved persondataloven. Såvel erhvervsdrivendes videregivelse som SKATs modtagelse og behandling af personoplysninger 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.

Ved personoplysninger forstås enhver form for information om en identificeret eller identificerbar fysisk person (den registrerede), jf. persondatalovens § 3, stk. 1, nr. 1. Ved behandling forstås enhver operation eller række af operationer med eller uden brug af elektronisk databehandling, som oplysninger gøres til genstand for, jf. persondatalovens § 3, stk. 1, nr. 2. Behandling dækker bl.a. over indsamling, registrering, systematisering, opbevaring, brug, videregivelse, samkøring og sletning.

Persondatalovens § 5 opstiller en række grundlæggende betingelser, som skal være opfyldt ved behandling af persondata, og heri indgår proportionalitetsprincippet ligeledes med stor vægt. Et af de grundlæggende krav til behandling af personoplysninger er, at indsamlede oplysninger ikke må omfatte mere end nødvendigt, formålet taget i betragtning. Det følger af persondatalovens § 5, stk. 2, at indsamling af oplysninger skal ske til udtrykkeligt angivne og saglige formål, og at senere behandling ikke må være uforenelig med disse formål. Det følger videre af persondatalovens § 5, stk. 3, at oplysninger, som behandles, skal være relevante og tilstrækkelige og ikke omfatte mere, end hvad der kræves til opfyldelse af de formål, hvortil oplysningerne indsamles, og de formål, hvortil oplysningerne senere behandles. Af persondatalovens § 5, stk. 4, følger, at behandling af oplysninger skal tilrettelægges således, at der foretages den fornødne kontrol til at sikre, at der ikke behandles urigtige eller vildledende oplysninger. Den dataansvarlige skal således 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 regler for, hvornår behandling, herunder videregivelse, af henholdsvis ikke-følsomme og følsomme personoplysninger må finde sted.

Det følger af persondatalovens § 6, at behandling af ikke-følsomme oplysninger, herunder fortrolige oplysninger, kun må ske, hvis en af betingelserne i persondatalovens § 6, stk. 1, nr. 1-7, er opfyldt. Således vil behandling bl.a. kunne finde sted, hvis den registrerede har givet sit udtrykkelige samtykke, jf. persondatalovens § 6, stk. 1, nr. 1, eller hvis det er nødvendigt af hensyn til offentlig myndighedsudøvelse, jf. persondatalovens § 6, stk. 1, nr. 6. Oplysninger om en persons økonomiske forhold er som udgangspunkt ikke-følsomme personoplysninger.

Det vurderes, at den behandling af oplysninger, der foretages ved administration af nærværende lovforslag, overholder persondatalovens § 5 om god databehandlingsskik samt de grundlæggende behandlingsregler efter persondatalovens § 6.

I januar 2012 fremsatte Europa-Kommissionen en databeskyttelsespakke, 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.

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)*

Skattekontrollovens kontrolhjemler skal anvendes i overensstemmelse med både EU's Charter om grundlæggende rettigheder og Den Europæiske Menneskerettighedskonvention, der 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. Det følger af artikel 51, stk. 1, at Chartret er rettet til EU's institutioner og organer samt til medlemsstaterne, når de gennemfører EU-retten. Chartrets artikel 52, stk. 1, fastslår, at enhver begrænsning i udøvelsen af de rettigheder og friheder, der anerkendes i Charteret, skal være fastlagt i lovgivningen og skal respektere disse rettigheders og friheders væsentligste indhold. Under iagttagelse af proportionalitetsprincippet kan der indføres begrænsninger, når disse er nødvendige og faktisk svarer til det mål af almen interesse, der er anerkendt af Unionen, eller et behov for at beskytte andres rettigheder og friheder.

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. Loven definerer også, hvad der skal anses som regnskabsmateriale. 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 skattekontrolloven. 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 regnskabsmaterialet 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 skattekontrollovsområdet. 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 ”oplysningsskema”, og at udtrykket ”selvangivelsesfristen” erstattes af udtrykket ”oplysningsfristen”.

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.

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. Udtrykket skatteansættelse erstatter således både udtrykket skatteligning og skatteberegning.

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 som 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 af 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 hovedpunkter*

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

##### *3.1.1. SKATs kompetence*

##### *3.1.1.1. Gældende ret*

SKATs opgaver som forvaltningsmyndighed i forhold til anvendelse og kontrol af de oplysninger, som den skattepligtige og tredjemand har pligt til at afgive inden for bestemte frister eller på anmodning fra SKAT, fremgår dels af skatteforvaltningslovens § 1, hvor det fastsættes, at SKAT udøver forvaltningen af lovgivning om skatter og lov om vurdering af landets faste ejendomme, dels af de enkelte bestemmelser om oplysningspligt og udveksling af oplysninger med andre offentlige myndigheder, samt udveksling af oplysninger med udenlandske skattemyndigheder.

Skattekontrollovens § 8 Y indeholder en bestemmelse om udveksling af oplysninger med udlandet, som fastsætter, at bestemmelser i lovgivningen om pligt til at afgive oplysninger til brug for danske skatteansættelser finder anvendelse, når told- og skatteforvaltningen i skattesager, som ikke er straffesager, yder den kompetente myndighed i en fremmed stat, på Færøerne eller i Grønland bistand i form af oplysninger til brug ved en udenlandsk, færøsk eller grønlandsk skatteansættelse, når denne bistand sker i overensstemmelse med Danmarks forpligtelser efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst, en anden international overenskomst eller konvention eller en administrativt indgået aftale om administrativ bistand i skattesager.

SKAT kan i den forbindelse både videregive oplysninger, som SKAT allerede er i besiddelse af, og anvende de eksisterende kontrolhjemler og oplysningspligter i hele skattelovgivningen til at indhente de krævede oplysninger.

##### *3.1.1.2. Lovforslaget*

Det foreslås, at en indledende bestemmelse giver en samlet beskrivelse af SKATs myndighedsopgaver efter skattekontrolloven, som drejer sig om kontrol af, at alle skattepligtige betaler den skat, som de skal, og hverken mere eller mindre. Som led i denne kontrol kan SKAT rette henvendelse til den skattepligtige selv, til tredjemand eller til udenlandske myndigheder.

Det følger således af den foreslåede § 1, stk. 1, at SKATs opgave er at kontrollere, at enhver, der er skattepligtig her til landet, afgiver de nødvendige oplysninger til brug for skatteansættelse og til afgørelse af skattepligten.

Det følger af det foreslåede § 1, stk. 2, at SKAT til brug for skatteansættelsen kan begære oplysninger fra 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 foreslås i § 1, stk. 3, at videreføre § 8 Y i den gældende skattekontrollov med visse ændringer, idet det præciseres, at udgående kontrol også kan anvendes til at få de nødvendige oplysninger, som en kompetent myndighed i en fremmed jurisdiktion har anmodet om. Understregningen i den gældende bestemmelse af, at oplysningerne kun kan gives i skattesager, som ikke er straffesager,

foreslås ikke videreført, da det ikke er i overensstemmelse med de internationale aftaler, som forpligter Danmark. Der er tale om udveksling af oplysninger med udenlandske skattemyndigheder, og SKAT kan ikke udøve en forhåndscensur på, hvordan oplysningerne vil blive anvendt. SKAT har tilsvarende krav på at få bistand fra udenlandske skattemyndigheder til brug for skatteansættelsen.

### *3.1.2. Indholdet af pligten til at give SKAT oplysninger om skattepligtig indkomst m.v.*

#### *3.1.2.1. Gældende ret*

Efter den gældende skattekontrollovs § 1, stk. 1, skal enhver, der er skattepligtig her til landet, i dag selvangive sin indkomst, hvad enten den er positiv eller negativ, ligesom den skattepligtige skal give oplysninger om sin ejerbolig. Endvidere skal den skattepligtige selvangive visse arter af formue tillige med oplysning om formueværdien af fast ejendom beliggende i udlandet. Det gælder dog ikke, hvis oplysningerne i forvejen er omfattet af en af række nærmere opregnede indberetningsbestemmelser.

Bestemmelsen i § 1, stk. 1, indeholder den almindelige selvangivelsespligt. Pligten gælder enhver, hvad enten der er tale om en fysisk eller juridisk person, og pligten består som hovedregel, selv om den skattepligtige ikke har haft indkomst i det pågældende indkomstår, og selv om den skattepligtige indkomst er negativ eller nul.

På baggrund af de selvangivne oplysninger foretager SKAT skatteansættelsen af den skattepligtige. Det sker i form af en årsopgørelse med angivelse af eventuel overskydende skat eller restskat for den skattepligtige.

Pligten til at selvangive betyder, at den skattepligtige skal kunne stå inde for de afgivne oplysninger, og at den skattepligtige skal kunne redegøre for grundlaget for de afgivne oplysninger. Gør den skattepligtige ikke det, vil skatteansættelsen evt. kunne foretages skønsmæssigt.

Med selvangivelsen af værdien af sin ejerbolig forstås ejendomsværdien ifølge en offentlig vurdering. Typisk vil SKAT i forvejen være i besiddelse af en sådan oplysning og vil derfor foretrykke oplysningen i årsopgørelsen. Foreligger der ikke en offentlig vurdering, må den skattepligtige fastsætte værdien efter et skøn.

Selv om formueskatten blev afskaffet med virkning for indkomståret 1997, skal skattepligtige fortsat efter den gældende skattekontrollovs § 1, stk. 1, herunder selvangive visse former for oplysninger om formuen bl.a. for at muliggøre privatforbrugsberegninger. Det gælder visse arter af formue, som er omfattet af skattekontrollovens afsnit II. Endvidere gælder det værdien af eventuel fast ejendom beliggende i udlandet.

Pligten til at selvangive formuen er dog begrænset på den måde, at de formueoplysninger, der indberettes efter afsnit II, dvs. oplysninger om visse former for formue her i landet, ikke skal selvangives. Pligten til at selvangive formuen udgøres derfor alene af en pligt til at selvangive om formue i udlandet af de typer, som indberettes efter afsnit II.

De arter af formue i udlandet, som skal selvangives, er:

- Forsikringsordninger, der er omfattet af pensionsbeskatningslovens afsnit I og II m.v. (§ 8 B),
- Pensionsordninger m.v. efter pensionsbeskatningslovens afsnit I, som administreres af

- pengeinstitutter (§ 8 F),
- Indskud til forrentning i pengeinstitutter m.v. (§ 8 H),
- Lån mod forrentning (§ 8 P),
- Pantebreve i depot med pant i fast ejendom (§ 8 Q),
- Beholdninger af aktier i depot (§ 10),
- Beholdninger og afkast af obligationer, investeringsbeviser m.v. (§ 10 A) og
- Handler med obligationer, investeringsbeviser m.v. (§ 10 B).

Formueværdien af fast ejendom i udlandet vil som hovedregel være handelsværdien eller en offentlig vurdering, der afspejler den aktuelle handelsværdi. Er ejendomme ny erhvervet, kan anskaffelsessummen med tillæg af eventuelle forbedringsudgifter lægges til grund.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 1 skal den skattepligtige desuden selvangive underskud og tab, der kun kan modregnes i skattepligtig indkomst fra kilder af samme art, som underskuddet eller tabet vedrører.

Bestemmelsen angår selvangivelse af kildeartsbegrænset tab, dvs. tab, der alene kan modregnes i avancer fra tilsvarende aktiver. Det kan f.eks. være visse aktier og fast ejendom.

Det følger endvidere af bestemmelsen, at et kildeartsbegrænset tab, som den skattepligtige ikke selvangiver, fortabes til fremførelse. Det gælder dog ikke, hvis der kan ske genoptagelse af ansættelsen efter skatteforvaltningslovens §§ 26 og 27.

Endelig følger det af den gældende skattekontrolløvs § 1 A, stk. 1, at skatteministeren kan 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. Sådanne oplysninger ”låses” således for de pågældende skattepligtige. Mener en skattepligtig, at en oplysning, der er låst, er forkert, henvises den skattepligtige til at kontakte den indberetningspligtige med henblik på at få denne til at indsende en ny korrigeret indberetning til SKAT, som så justerer årsopgørelsen og selvangivelsen inden udløbet af selvangivelsesfristen, medmindre den skattepligtige allerede har selvangivet. I det tilfælde dannes der en ny årsopgørelse med den skattepligtiges selvangivne oplysninger.

Baggrunden for at indføre feltlåsning var ifølge de almindelige bemærkninger, afsnit 3.1.7, til lovforslaget L 201, Folketinget 2008-2009, at kvaliteten af indberetningerne fra de indberetningspligtige til SKAT til brug for dannelsen af borgernes årsopgørelse havde fået en sådan kvalitet, at borgernes anvendelse af TastSelv erfaringsmæssigt genererede flere fejl end fejlrettelser. Ifølge en compliance-undersøgelse, som SKAT havde gennemført vedr. indkomståret 2006, skyldtes hovedparten af skattegabet for borgerne, at borgere ofte rettede forkert i forhold til ellers korrekt indberettede oplysninger fra de professionelle indberettere på grund af fejl og misforståelser.

Af den gældende skattekontrolløvs § 1 A, stk. 2 og 3, fremgår det, at i det omfang en oplysning omfattet af feltlåsningsordningen i bestemmelsens stk. 1 er urigtig og fører til en for lav skatteansættelse, finder ansvarsbestemmelserne i skattekontrolløvens § 13 om straf for afgivelse af urigtige oplysninger eller § 16 om manglende reaktion på en for lav skatteansættelse ikke anvendelse. Det betyder, at den skattepligtige ikke kan straffes for urigtige oplysninger, som er afgivet af en tredjemand, der er indberetningspligtig. Tilsvarende gælder, hvis en oplysning

omfattet af feltlåsningsordningen ikke er indberettet til SKAT. Herudover finder ansvarsbestemmelsen i skattekontrollovens § 16 ikke anvendelse, hvis en for lav skatteansættelse skyldes en urigtig oplysning fra en indberetningspligtig, dvs. selv om den ikke feltlåses. Da § 16 alene angår skattepligtige på årsopgørelsesordningen, vil skattepligtige som modtager en selvangivelse modsætningsvis have pligt til at korrigere forkerte oplysninger fra indberetningspligtige, som ikke er feltlåste.

Skattekontrollovens § 13 angår den situation, hvor den skattepligtige positivt selvangiver, mens § 16 angår den situation, hvor den skattepligtige ikke reagerer over for en forkert ansættelse (årsopgørelse). I konsekvens af ansvarsfriheden over for feltlåste oplysninger er der heller ikke pligt for en skattepligtig til i forbindelse med selvangivelsen at ændre forkerte, indberettede oplysninger, som er feltlåste.

Denne undtagelse til selvangivelsespligten skal ses på baggrund af en mangeårig praksis, hvorefter SKAT ikke rejser et strafferetligt ansvar over for skattepligtige for ikke i årsopgørelsen at have korigeret forkerte eller manglende indberetninger fra tredjemand, dvs. indberetninger, som den skattepligtige ikke har indflydelse på.

Denne praksis blev ved lov nr. 927 af 18. september 2012 (Feltlåsning for selvstændigt erhvervsdrivende) lovfæstet. Formålet med bestemmelsen har været at beskytte den skattepligtige imod strafferetligt at blive draget til ansvar for fejl i indberetninger, som vedkommende ikke havde nogen indflydelse på, og som den skattepligtige - for så vidt angår feltlåste oplysninger - heller ikke havde nogen mulighed for selv at korrigere.

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, kan begge parter efter omstændighederne ifalde straf for skattesvig.

Der henvises i øvrigt til pkt. 3.9.1.1 om skattekontrollovens §§ 13 og 16.

#### *3.1.2.2. Lovforslaget*

De nugældende regler om indholdet af pligten til at give SKAT oplysninger om skattepligtig indkomst m.v. foreslås videreført. Dog indeholder forslaget den præcisering, at oplysningspligten gælder, selv om den pågældende skattepligtige ikke er registreret med adresse eller har hjemsted her i landet. Dermed tydeliggøres det, at en fysisk eller juridisk person med adresse eller hjemsted i udlandet godt kan være skattepligtig her til landet, hvis skattelovgivningens betingelser for at blive anset for at være skattepligtig til Danmark i øvrigt er opfyldt.

I forhold til gældende ret er bestemmelsen om oplysningspligtens omfang desuden udbygget med den præcisering, at det er en forudsætning for at anse den skattepligtige for ansvarsfri i forhold til en forkert indberettet oplysning, som er feltlåst, at indberetningen kommer fra en af den skattepligtige uafhængig fysisk eller juridisk person.

#### *3.1.3. Undtagelse til pligten til at give SKAT oplysninger om skattepligtig indkomst m.v.*

##### *3.1.3.1. Gældende ret*

Den gældende skattekontrolløvs § 2 indeholder en række undtagelser til selvangivelsespligten. Som nævnt i den gældende skattekontrolløvs § 1 omfatter selvangivelsespligten enhver skattepligtig til landet. Praktiske hensyn taler imidlertid for at gøre undtagelse for en række persongrupper, som normalt ikke har skattepligtig indkomst m.v. at selvangive ud over en eventuel indkomst, som indberettes til SKAT efter skattekontrolløvens afsnit II. Sådanne personer, som angår både fysiske og juridiske personer, vil således være fritaget for selvangivelsespligten, medmindre de pågældende har skattepligtige indkomster, som SKAT ikke har kendskab til, og som de derfor skal selvangive.

Fritagelsen for selvangivelsespligten angår følgende skattepligtige personer:

Efter bestemmelsens stk. 1, nr. 1, omfatter selvangivelsespligten ikke børn, der ikke er fyldt 15 år ved indkomstårets begyndelse, medmindre de i indkomståret har haft skattepligtig indkomst.

Har et barn under 15 år skattepligtige indkomster, vil sådanne normalt blive indberettet til SKAT efter afsnit II i skattekontrolløven, og oplysningerne vil fremgå af barnets årsopgørelse. Har barnet herudover skattepligtige indkomster, som SKAT ikke har kendskab til, skal disse selvangives.

Efter stk. 1, nr. 2, omfatter selvangivelsespligten ikke personer, der alene er skattepligtige efter kildeskatteløvens § 2, stk. 1, nr. 3, 6 eller 8, eller stk. 2, sidstnævnte under forudsætning af, at den pågældende alene beskattes efter § 9, stk. 1, i lov om beskatning af søfolk.

Bestemmelsen angår for det første begrænset skattepligtige af indkomst i form af vederlag for personligt arbejde i forbindelse med at være stillet til rådighed for at udføre arbejde her i landet – også kaldet arbejdsudleje. Skatten på arbejdsudleje er en endelig bruttoskat, der indeholdes af den danske hvervgiver.

For det andet angår bestemmelsen begrænset skattepligtige, som erhverver udbytter omfattet af ligningslovens § 16 A, stk. 1 og 2, eller erhverver afståelsessummer omfattet af ligningslovens § 16 B. Sådanne udbytter indberettes også til SKAT.

For det tredje angår bestemmelsen begrænset skattepligtige, der alene er skattepligtige af royalty hidrørende fra kilder her i landet. Vederlag for udnyttelse af ophavsrettigheder m.v. (royalty) indberettes også til SKAT efter skattekontrolløvens afsnit II.

For det fjerde angår bestemmelsen begrænset skattepligtige omfattet af kildeskatteløvens § 2, stk. 2. Det er 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. Undtagelsen til oplysningspligten forudsætter dog, at den begrænset skattepligtige alene bliver beskattet 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. Denne indkomst indberettes som andet arbejdsvederlag til SKAT.

Efter stk. 1, nr. 3, omfatter selvangivelsespligten ikke selskaber og foreninger m.v., der alene er skattepligtige efter selskabsskatteløven § 2, stk. 1, litra c, d, e eller g. Dvs. de pågældende begrænset skattepligtige selskaber og foreninger har hjemsted i udlandet.

Fritagelsen gælder for det første begrænset skattepligtige selskaber og foreninger 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.

For det andet angår bestemmelsen begrænset skattepligtige 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).

For det tredje angår bestemmelsen selskaber m.v., som oppebærer indkomst her fra landet, der i medfør af kildeskattelovens § 43, stk. 2, litra h, skal henregnes til A-indkomst, hvis den udbetaltes til en person.

For det fjerde angår bestemmelsen selskaber m.v., som oppebærer royalty hidrørende fra kilder her i landet, jf. kildeskattelovens § 65 C, stk. 4.

Efter stk. 1, nr. 4, omfatter selvangivelsespligten desuden ikke foreninger mv. som nævnt i § 1, stk. 1, nr. 6, i selskabsskatteloven, hvis foreningen mv. ikke har indtægt, fortjeneste eller tab som nævnt i § 1, stk. 1, nr. 6, i selskabsskatteloven.

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 erhvervsmæssig virksomhed samt fortjeneste eller tab ved afhændelse, afståelse eller opgivelse af formuegoder, der har eller har haft tilknytning til den erhvervsmæssige virksomhed.

Efter den gældende skattekontrollovs § 2, stk. 1, nr. 5, omfatter selvangivelsespligten heller ikke foreninger mv. som nævnt i § 1, stk. 1, nr. 6, i selskabsskatteloven, hvis foreningen mv. 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 almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt.

Efter bestemmelsen 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.

Efter stk. 1, nr. 7, omfatter selvangivelsespligten ikke indkomst, der beskattes efter kildeskattelovens §§ 48 E og 48 F, og efter stk. 1, nr. 8, omfatter den ikke, dødsboer, der efter § 6 i dødsboskatteloven er fritaget for at betale indkomstskat.

Efter den gældende skattekontrollovs § 2, stk. 2, gælder fritagelserne som nævnt under stk. 1, nr. 2 og 3, 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 mv. er omfattet af kildeskattelovens §

65, stk. 5. Fritagelsen som nævnt under stk. 1, nr. 2, gælder endvidere 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.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 2, stk. 3, gælder endelig, at 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 kan opfylde selvangivelsespligten ved at indgive virksomhedens årsregnskab inden selvangivelsesfristens udløb.

### *3.1.3.2. Lovforslaget*

De nugældende regler om undtagelse til oplysningspligten foreslås videreført på nær reglerne i den gældende skattekontrolløvs § 2, stk. 1, nr. 6 og 7, samt stk. 3, jf. pkt. 2.4.4 om regler, der ikke videreføres. Dog foreslås det, at fritagelsesbestemmelserne opdeles i to bestemmelser, der regulerer henholdsvis fysiske personer og juridiske personer samt at der foretages visse sproglige justeringer uden indholdsmæssig betydning.

### *3.1.4. Skattepligtige, som modtager en årsopgørelse*

#### *3.1.4.1. Gældende ret*

Hovedreglen i skattekontrolløven har hidtil været, at enhver skattepligtig skal indgive en selvangivelse, hvorefter SKAT beregner slutskatten efter reglerne i kildeskatteloven og sender den skattepligtige en årsopgørelse. 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. 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.

Gruppen af skattepligtige, som i dag modtager en årsopgørelse inden selvangivelsesfristens udløb, består navnlig af lønmodtagere, pensionister og studerende. Denne gruppe udgøres antalsmæssigt af ca. 4,6 mio. personer.

Når en årsopgørelse udsendes til borgerne vil der være digital adgang til opgørelsen på SKATs hjemmeside og andre digitale platforme. Ved et advis til den skattepligtige, der har valgt at tilgå sin årsopgørelse digitalt, gøres den skattepligtige opmærksom på, at vedkommende har modtaget årsopgørelsen i sin skattemappe, og at den skattepligtige har pligt til at forholde sig til opgørelsen inden udløbet af selvangivelsesfristen. Borgere, som er omfattet af lov om Digital Post fra offentlige afsendere og ikke er blevet fritaget for pligten til at modtage post digitalt, anses for at være digitale i forhold til dokumenter i TastSelv. De har dog ikke pligt til at selvangive digitalt. For skattepligtige, som er fritaget for tilslutning til Offentlig Digital Post, udsendes årsopgørelsen normalt i starten af april måned.

Borgerne opfordres til at undersøge, om årsopgørelsen er fyldestgørende. Er den ikke det, har borgerne pligt til at ændre årsopgørelsen, i det omfang der ikke er tale om låste felter. Dette kan ske i TastSelv, eller SKAT kan på anden måde gøres opmærksom på behovet for en ændring af årsopgørelsen.

Der er ikke blankettvang, så hvis en skattepligtigt positivt har valgt papirløsningen, kan SKAT ikke kræve, at den skattepligtige anvender årsopgørelsesblanketten. Kravet er dog, at det, der selvangives, skal indeholde de samme oplysninger, som fremgår af årsopgørelsesblanketten. Desuden skal indholdet af selvangivelsen og den skattepligtiges underskrift af selvangivelsen være skriftlig.

Har borgerne ikke korrigeret årsopgørelsen, bliver årsopgørelsen endelig ved selvangivelsesfristens udløb.

Ved ændring af årsopgørelsen i TastSelv dannes den korrigerede årsopgørelse on-line. Årsopgørelsen kan generere en restskat eller en overskydende SKAT. Reglerne om opgørelsen af den skattepligtige indkomst og beregningen af skatten fremgår af kildeskattelovens §§ 60-62.

Har borgerne tilføjelser til årsopgørelsen efter selvangivelsesfristens udløb, kan ændringerne som udgangspunkt gennemføres i TastSelv som en genoptagelse af skatteansættelsen. En ny årsopgørelse dannes herefter på baggrund af borgernes ændringer.

En årsopgørelse kan imidlertid også blive dannet og udsendt efter selvangivelsesfristens udløb i tilfælde af, at ansættelsen for indkomståret genoptages og ændres efter reglerne herom i skatteforvaltningsloven.

Efter den gældende skattekontrollovs § 1, stk. 5, kan skatteministeren fastsætte regler om, at visse selvangivelsespligtige, herunder selvangivelsespligtige, som ifølge lovgivningen forudsættes at indgive en selvangivelse, modtager en årsopgørelse i stedet for en selvangivelse.

Denne bemyndigelse er udnyttet ved 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.

Det følger af bekendtgørelsens § 1, at fysiske personer modtager en årsopgørelse i stedet for en selvangivelse. Det gælder dog ikke, hvis de for indkomståret forventes at skulle give SKAT oplysninger om selvstændig erhvervsvirksomhed, indkomst fra udlandet, ejendom i udlandet og andre indkomster optjent i udlandet, som SKAT ikke har kendskab til. Ligeledes modtager de ikke en årsopgørelse i stedet for en selvangivelse, hvis de har været både fuldt og begrænset skattepligtige i løbet af indkomståret eller anvender forskudt indkomstår, da der i disse tilfælde kan være behov for henholdsvis omregning til helårsindkomst og periodisering af indtægter og udgifter for det foregående kalenderår.

Selv om selvstændigt erhvervsdrivende som udgangspunkt modtager en selvangivelse, vil personer, som driver selvstændig erhvervsvirksomhed uden at være registreret med moms- eller lønsumsafgiftspligtige forhold for indkomståret, dog modtage en årsopgørelse, hvis personens virksomhedsresultat udgør 25 pct. eller mindre af den samlede personlige indkomst for indkomståret og en række yderligere betingelser er opfyldt. Sådanne skattepligtige er på ”den udvidede årsopgørelsesordning”.

Der er tale om en mindre virksomhed som typisk drives af lønmodtagere, f.eks. i form af forældreudlejning af ejerbolig, eller lønmodtagere med anparter. 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 årsopgørelsen til at justere tallene om virksomhedsresultatet i TastSelv. For indkomståret 2016 var 185.728 personer omfattet af den udvidede årsopgørelsesordning. SKAT venter i disse tilfælde med at udbetale en overskydende skat, til den skattepligtige har selvangivet.

Fysiske personer, som er gift og samlevende med en person, som modtager en selvangivelse, f.eks. fordi denne er erhvervsdrivende, modtager alene en servicemeddelelse om indberettede oplysninger til SKAT fra indberetningspligtige. Det gælder dog ikke, hvis den pågældende selv modtager en selvangivelse. For ægtefællerne dannes årsopgørelsen, når begge har selvangivet.

Skattepligtige, som modtager en årsopgørelse inden selvangivelsesfristen, kan senest den 1. maj i året efter indkomstårets udløb meddele SKAT at de ønsker at udfylde en egentlig selvangivelse, som de skal indgive med frist senest den 1. juli. SKAT sender herefter en selvangivelse til den pågældende med en vejledning. For indkomståret 2016 har ca. 8.000 personer fravalgt årsopgørelsen til fordel for en egentlig selvangivelse, heraf har ca. 2.000 personer på den udvidede årsopgørelsesordning ønsket at udfylde en egentlig selvangivelse.

Selv om en skattepligtig ikke modtager en årsopgørelse, er denne ikke fritaget for at selvangive. Således fritager det eksempelvis ikke for selvangivelsespligten, hvis den skattepligtige inden for selvangivelsesfristen ikke ser sin personlige skattemappe via [skat.dk/TastSelv](http://skat.dk/TastSelv) Borger og får tjekket tallene i sin årsopgørelse.

Har den skattepligtige sikret sig, at oplysningerne på årsopgørelsen er korrekte og fyldestgørende, behøver den skattepligtige ikke at foretage sig yderligere.

Dette gælder også for en ægtefælle til en skattepligtig fysisk person, der skal selvangive for at modtage en årsopgørelse. En sådan ægtefælle modtager alene oplysninger om de indberettede tal til brug for sin årsopgørelse (en servicemeddelelse). Er oplysningerne heri fyldestgørende, behøver ægtefællen ikke at foretage sig yderligere.

#### *3.1.4.2. Lovforslaget*

De nugældende regler om skattepligtige, som modtager en årsopgørelse forud for fristen for at give SKAT oplysninger om skattepligtig indkomst m.v., foreslås videreført. Det tydeliggøres, at de skattepligtige, som forud for oplysningsfristens udløb modtager en årsopgørelse efter forslaget, er skattepligtige under årsopgørelsesordningen og visse skattepligtige, som ifølge lovgivningen forudsættes at skulle give oplysningerne om skattepligtig indkomst m.v. i et oplysningsskema.

Dog fraviger forslaget de gældende regler på følgende punkter:

- Der er ikke behov for bestemmelsen i den gældende skattekontrollovs § 4, stk. 5. Efter denne bestemmelse kan skattepligtige, der modtager en årsopgørelse eller en servicemeddelelse undlade at selvangive, hvis de anvendte oplysninger i årsopgørelsen eller indberettede tal til brug for årsopgørelsen er korrekte og fyldestgørende. Om baggrunden herfor henvises der til pkt. 2.4.4 om regler, der ikke videreføres.
- Der stilles ikke krav om, at den skattepligtige skal meddele sit fravalg af årsopgørelse til SKAT skriftligt. Det vil være tilstrækkeligt, at underretningen sker mundtligt.

- Det præciseres, at selv om den skattepligtige ikke modtager en servicemeddelelse, er denne ikke fritaget for at opfylde sin årlige oplysningspligt efter § 2 over for SKAT.

### *3.1.5. Skattepligtige, som modtager en selvangivelse (oplysningskema)*

#### *3.1.5.1. Gældende ret*

Som nævnt i pkt. 3.1.4 har det været skattekontrollovens udgangspunkt, at den skattepligtige opfylder sin selvangivelsespligt ved at indgive en egentlig selvangivelse, hvorefter slutskatten beregnes og en årsopgørelse kan dannes. For samlevende ægtefæller gælder, at begge skal have selvangivet, før årsopgørelserne for ægtefællerne kan dannes. Det skyldes reglerne om fælles skatteberegning for samlevende ægtefæller.

For skattepligtige med ikke-enkle økonomiske forhold mangler SKAT væsentlige oplysninger til dannelse af en fyldestgørende årsopgørelse. I forhold til disse personer har SKAT brug for at modtage en selvangivelse, inden en årsopgørelse kan dannes. Det gælder særligt erhvervsdrivende, hovedaktionærer, skattepligtige med indkomst fra udlandet, ejendom i udlandet, eller med indkomster, der helt eller delvist er fritaget for indeholdelse af dansk skat.

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.

Indtil 2012 har SKAT sendt en selvangivelse til de skattepligtige, som ikke modtog en årsopgørelse direkte inden selvangivelsesfristens udløb. Imidlertid har den skattepligtige ikke haft pligt til at anvende denne blanket. Selvangivelse har således kunnet ske uden anvendelse af blanketten, når blot oplysningerne om skattepligtig indkomst m.v. opfyldte kravet til indholdet af en selvangivelse. Dvs. at der ikke må være tvivl om indholdet af selvangivelsen, hvilket normalt kræver skriftlighed. Med virkning fra indkomståret 2011 er fysiske personer, der er skattepligtige efter skattekontrollovens § 1 og er registreret for moms eller lønsumsafgift, som udgangspunkt blevet pålagt at selvangive digitalt ved brug af de digitale kanaler, som Skatteministeriet anviser.

Dette følger af bekendtgørelse nr. 255 af 20. marts 2012 om obligatorisk digital indberetning af selvangivelsen for selvstændigt erhvervsdrivende. Bekendtgørelsen er blevet erstattet af bekendtgørelse nr. 147 af 4. februar 2015 om digital kommunikation på Skatteministeriets område.

For selskaber og foreninger m.v. er pligten til at selvangive digitalt blevet pålagt i bekendtgørelse nr. 770 af 25. juni 2014 om indkomstbeskatning af aktieselskaber m.v., som ændret ved bekendtgørelse nr. 678 af 6. maj 2015 og nr. 1452 af 29. november 2016. Det er sket med virkning fra og med indkomståret 2014.

De pågældende skattepligtige modtager i dag forud for selvangivelsesfristen et advis fra SKAT om, at selvangivelsen er tilgængelig i den pågældendes skattemappe til udfyldelse. Det er imidlertid ingen forudsætning for opfyldelse af selvangivelsespligten, at dette advis er tilgået den skattepligtige.

Kravet om, at selvangivelse skal ske digitalt bryder med det hidtidige princip om, at der ikke kan stilles formkrav til selvangivelsen. Hvis en skattepligtig, som ikke har pligt til at selvangive digitalt, positivt har valgt papirløsningen, kan SKAT ikke kræve, at den skattepligtige anvender

selvangivelsesblanketten. Langt de fleste anvender selvangivelsesblanketten, som SKAT har udarbejdet, men giver den skattepligtige oplysningerne til SKAT på anden måde, anerkendes oplysningerne som selvangivet – blot det, som tilgår SKAT, indeholder de samme oplysninger, som fremgår af selvangivelsesblanketten, og oplysningerne klart vedgås af den skattepligtige.

Skattepligtige, som ikke efter ovennævnte bekendtgørelser er pålagt at selvangive digitalt, og som ikke er omfattet af årsopgørelsesordningen, f. eks. fysiske personer med mere komplicerede indkomstforhold, modtager fra SKAT en selvangivelse til brug for løsning af selvangivelsesopgaven. Har den skattepligtige meddelt SKAT, at denne ønsker at selvangive digitalt, får den skattepligtige besked fra SKAT, når selvangivelsen ligger i den skattepligtiges skattemappe.

På baggrund af de selvangivne oplysninger danner SKAT årsopgørelsen til den skattepligtige. Selvangiver den skattepligtige digitalt, dannes årsopgørelsen on-line.

Har den skattepligtige valgt ikke at selvangive digitalt, sender SKAT den skattepligtige en papirudgave af selvangivelsen, og i det tilfælde kan den skattepligtige normalt først forvente at modtage årsopgørelsen efter den 1. september i selvangivelsesåret.

Selv om den skattepligtige ikke har modtaget en selvangivelsesblanket, er denne ikke fritaget for at selvangive. Ser den skattepligtige således ikke selvangivelsen i sin personlige skattemappe, eller får vedkommende ikke selvangivelsen på papir, fritager det ikke for selvangivelsespligten.

Selve indholdet og udformningen af selvangivelsen bestemmes af skatteministeren efter indstilling fra Skatterådet. Det gælder således, hvilke oplysninger af betydning for skatteansættelsen eller skatteberegningen selvangivelsen skal indeholde, og herunder oplysninger til brug for SKATs kontrol af grundlaget for erhvervsdrivendes indkomstopgørelse.

De oplysninger, der kan stilles krav om, skal således som udgangspunkt være af betydning for skatteansættelsen, herunder spørgsmål om skattepligt eller skatteberegning. Oplysningerne kan også være af betydning for kontrollen med skatteansættelsen eller skatteberegningen. F.eks. kan oplysninger om skattefri indkomst eller oplysninger om ægteskabelig status kræves selvangivet.

Det kan endvidere bestemmes, med hvilken specificationsgrad oplysningerne skal afgives. Endelig kan der også stilles krav om selvangivelse af oplysninger til brug for SKATs udvælgelse af virksomheder til kontrol.

Som et eksempel på sidstnævnte oplysninger kan nævnes de supplerende regnskabsoplysninger, hvor f.eks. oplysninger om bistand fra revisor oplyses i selvangivelsen. For erhvervsdrivende, som ikke sammen med selvangivelsen indsender skatteregnskabet, skal centrale tal fra regnskabet, også oplyses i selvangivelsen, jf. nærmere nedenfor. Ligeledes bestemmer skatteministeren efter indstilling fra Skatterådet, om selvangivelsen skal underskrives eller vedgås på anden måde.

En skattepligtig fysisk person skal ved digital indgivelse af en selvangivelse via [skat.dk/TastSelv](https://skat.dk/TastSelv) Borger godkende eller "digitalt underskrive" selvangivelsen ved at markere "godkend".

En skattepligtig fysisk person, der positivt har tilvalgt selvangivelse på papir skal egenhændigt selv eller ved en befuldmægtiget underskrive selvangivelsen.

Den skattepligtiges personlige underskrift kræves også ved en selvangivelse, der indsendes som indscannet pdf-fil, uanset den indscannede pdf-fil i sig selv fremsendes med digital signatur/"underskrift".

Den digitale signatur gælder i så tilfælde alene som en personlig underskrift for den, der fremsender den indscannede pdf-fil. Dette kan være den skattepligtige selv, men det kan også være den skattepligtiges ægtefælle eller en repræsentant, revisor eller lignende.

Den digitale signatur af fremsendelsen kan ikke træde i stedet for den skattepligtiges egenhændige, personlig underskrift af selve selvangivelsen. Herunder ikke mindst i perspektiv af, at den skattepligtige ved sin personlige underskrift skal tage ansvar for de selvangivne oplysninger og tal.

Efter skattekontrollovens § 3 fastsætter skatteministeren efter indstilling fra Skatterådet regler om, at erhvervsdrivende virksomheder skal udarbejde et skattemæssigt årsregnskab som grundlag for selvangivelsen, og om det regnskabsmæssige grundlag for dette årsregnskab. Endvidere 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.

Som det fremgår, kan der for personligt erhvervsdrivende samt juridiske personer ved siden af den almindelige selvangivelsespligt være en pligt at indsende et skattemæssigt årsregnskab. Personligt erhvervsdrivende skal dog kun indsende skatteregnskabet eller dele heraf efter anmodning fra SKAT.

Bestemmelserne i skattekontrollovens § 3 bemyndiger skatteministeren til at fastsætte regler om regnskabsføring. Sådanne regler kan kun fastsættes i det omfang, reglerne er af betydning for skattemæssige opgørelser.

Bemyndigelsen er udnyttet ved udstedelse af 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 større virksomheder skal indsende et skatteregnskab sammen med selvangivelsen, mens et sådant krav ikke stilles til mindre virksomheder. De skal derimod i selvangivelsen 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 dele af regnskabet (årsrapporten), i det omfang de allerede har sendt det til Erhvervsstyrelsen.

Bekendtgørelserne er ændret ved henholdsvis bekendtgørelse nr. 992 og bekendtgørelse nr. 993 af 26. august 2015.

Endvidere 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.

Bestemmelsen om opbevaring af det skattemæssige årsregnskab mv. skal ses i lyset af, at ikke alle erhvervsdrivende skal indgive et skatteregnskab sammen med selvangivelsen, og at SKAT derfor i forbindelse med en kontrol kan have behov for at få materialet for tidligere indkomstår.

Reglerne herom er fastsat i mindstekravsbekendtgørelserne. Det fremgår heraf, 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 fra underskrivelsen af årsregnskabet.

Foreligger et skattemæssigt årsregnskab m.v. ikke efter de regler, som skatteministeren har fastsat, finder reglerne om tvangsbøder og skønsmæssig ansættelse tilsvarende anvendelse.

Desuden har skatteministeren efter indstilling fra Skatterådet mulighed for at fastsætte nærmere regler om indgivelse af og indholdet i anmodninger, der efter skattelovgivningen skal indgives i tilknytning til selvangivelsen.

Denne bestemmelse blev indført ved lov nr. 462 af 12. juni 2009 (Enkel og effektiv kontrol samt mindre skatteplanlægning), men bemyndigelsen er endnu ikke udnyttet.

Endelig følger det af gældende regler, at et regnskab endnu ikke godkendt af generalforsamlingen ved selvangivelsesfristens udløb, skal der senest 14 dage efter generalforsamlingens afholdelse gives SKAT meddelelse om generalforsamlingens beslutning vedrørende regnskabet. Er meddelelsen ikke givet rettidigt, og medfører generalforsamlingens beslutning vedrørende regnskabet en forhøjelse af den indkomst, hvoraf skatten beregnes, finder reglerne om skattetillæg tilsvarende anvendelse.

### *3.1.5.2. Lovforslaget*

De nugældende regler om skattepligtige, som modtager en selvangivelse forud for fristen for at give SKAT oplysninger om skattepligtig indkomst m.v., foreslås videreført med enkelte redaktionelle ændringer. Dog foreslås det, at det i loven tydeliggøres, hvilke skattepligtige som modtager et oplysningsskema.

Det drejer sig om skattepligtige, som har pligt til at give SKAT oplysninger om skattepligtig indkomst m.v. digitalt. Disse skattepligtige vil skulle give oplysningerne i et oplysningsskema ved anvendelse af de digitale kanaler, som SKAT anviser.

Det drejer sig dernæst om skattepligtige, som ikke er omfattet af den digitale pligt til at give oplysninger til SKAT, jf. ovenfor, og som ikke er omfattet af årsopgørelsesordningen. Det drejer sig eksempelvis om visse erhvervsdrivende, og lønmodtagere med indkomst eller ejendom i udlandet. En skattepligtig, som ikke modtager et oplysningsskema, vil efter forslaget ikke af denne grund være fritaget for at give SKAT oplysninger om skattepligtig indkomst m.v.

Den gældende bestemmelse om, at skatteministeren efter indstilling fra Skatterådet har mulighed for at fastsætte nærmere regler om indgivelse af og indholdet i anmodninger, der efter skattelovgivningen skal indgives i tilknytning til selvangivelsen, foreslås ligeledes videreført med henblik på senere udmøntning.

Den gældende bestemmelse om, at der skal gives SKAT underretning inden 14 dage efter generalforsamlingens afholdelse, hvis regnskabet ikke er godkendt ved selvangivelsesfristens udløb, foreslås derimod ikke opretholdt. Bestemmelsen har ingen praktisk betydning og foreslås derfor ikke medtaget i lovforslaget, jf. nærmere herom i pkt. 2.4.4 om regler, der ikke videreføres.

### *3.1.6. Frister for skattepligtige til at give SKAT oplysninger om skattepligtig indkomst m.v.*

#### *3.1.6.1. Gældende regler*

Skattepligtige, som forud for selvangivelsesfristen modtager en årsopgørelse, 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 foreligger en endelig årsopgørelse.

Selvangivelsesfristen for andre fysiske personer, dvs. selvstændigt erhvervsdrivende, 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.

Personer på den udvidede årsopgørelsesordning har som andre selvstændigt erhvervsdrivende eller personer med udenlandsk indkomst selvangivelsesfrist den 1. juli.

Generelt gælder, at hvis den ene af to samlevende ægtefæller er omfattet af selvangivelsesfristen 1. juli, gælder denne frist også den anden ægtefælle.

Generelt gælder endvidere, at udløber selvangivelsesfristen en fredag eller lørdag, kan selvangivelse rettidigt foretages den følgende søndag. I praksis anser SKAT oplysningerne for rettidigt givet, hvis SKAT har modtaget den skattepligtiges selvangivelse senest den følgende mandag kl. 9.00.

SKAT kan efter anmodning give henstand med selvangivelsesfristen, hvis særlige omstændigheder taler herfor. 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. En skattepligtig, som modtager en årsopgørelse forud for selvangivelsesfristen, har ikke et tilsvarende behov for at få udskudt selvangivelsesfristen. Det skyldes, at skatteansættelsen allerede er gennemført med årsopgørelsen.

”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, 7. pkt., om fritagelse for skattetillæg, ”hvis særlige omstændigheder taler herfor”. Forarbejderne til de gældende bestemmelser forudsætter, at bestemmelserne administreres restriktivt, og domstols- og landsskatteretspraksis har fortolket ”særlige omstændigheder” så det kun er den skattepligtiges egne forhold og ikke tredjemands, f.eks. revisors travlhed eller uhensigtsmæssige arbejdstilrettelæggelse, der kan være grundlag for hel eller delvis fritagelse for skattetillæg. Dog kan f.eks. akut dokumenteret sygdom hos revisor på et tidspunkt, hvor den skattepligtige har været ude af stand til at finde en anden revisor inden fristens udløb, efter

omstændighederne begrunde henstand med selvangivelsesfristen. Samme forhold kan begrunde fritagelsen for skattetillæg.

Hvis den selvangivelsespligtige har fået henstand med selvangivelsesfristen, men den selvangivelsespligtige ikke overholder henstandsfristen, beregnes der skattetillæg fra henstandsfristens udløb.

SKAT har i en række tilfælde, hvor it-systemet TastSelv har været brudt ned og dermed hindret eller forsinket de skattepligtige i at kunne selvangive den 1. juli, givet henstand med selvangivelsesfristen ud fra force majeure-betragtninger. SKAT har meddelt den givne henstand på sin hjemmeside.

### *3.1.6.2. Lovforslaget*

De nugældende regler om fristerne for skattepligtige til at give SKAT oplysninger om skattepligtig indkomst m.v., herunder den administrative praksis, der har dannet sig i tilknytning til reglerne for rettidig indgivelse af oplysningerne, foreslås videreført med redaktionelle ændringer. Dog foreslås det præciseret, at personer, som modtager en servicemeddelelse og personer på årsopgørelsesordningen, som ønsker at udfylde et oplysningsskema, har oplysningsfrist den 1. juli.

Endvidere foreslås det, at hvis indkomståret for en juridisk person udløber i perioden fra og med den 1. februar til og med den 31. marts, skal oplysningerne om skattepligtig indkomst m.v. gives senest den 1. september samme år. Dermed forlænges fristen for at give SKAT oplysninger om skattepligtig indkomst m.v. én måned.

Endelig foreslås som noget nyt, at skatteministeren eller den, som ministeren bemyndiger dertil, i særlige tilfælde kan forlænge oplysningsfristen for grupper af skattepligtige.

Tanken er, at skatteministeren delegerer adgangen til at forlænge oplysningsfristen ved større driftsforstyrrelser eller it-nedbrud til SKATs direktør.

### *3.1.7. Feltlåste oplysninger*

#### *3.1.7.1. Gældende ret*

Skatteministeren kan fastsætte regler om, at nærmere angivne skattepligtige ikke kan ændre oplysninger om visse indkomster og fradrag, som indberetningspligtige efter loven har indberettet til SKAT. Sådanne oplysninger, som ikke kan ændres af den skattepligtige, anvendes i årsopgørelsen og i selvangivelsen for selvstændigt erhvervsdrivende.

Baggrunden for indførelsen af denne såkaldte feltlåsningsordning 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.

At man afskærer borgerne fra at ændre disse oplysninger betyder, 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 korregeret indberetning, genereres der automatisk en ny årsopgørelse til den skattepligtige, medmindre denne allerede har selvangivet.

Hvis den indberetningspligtige ikke mener, at der er grundlag for en ny indberetning, kan den skattepligtige blive nødt til at underrette SKAT, hvis den skattepligtige fastholder, at de indberettede oplysninger er forkerte. Det kan f.eks. ske via mail, brev, telefonisk eller ved personlig henvendelse til SKAT.

Når SKAT ikke at behandle den skattepligtiges henvendelse inden udløbet af selvangivelsesfristen, betragtes den skattepligtiges indvending mod årsopgørelsen i praksis som en anmodning om genoptagelse af ansættelsen efter skatteforvaltningslovens § 26, stk. 2. I modsat fald skulle den skattepligtige formelt anmode SKAT om genoptagelse af ansættelsen. For at den skattepligtige ikke bliver tvunget til at betale restskat ifølge den årsopgørelse, som den skattepligtige mener, er forkert, kan den skattepligtige også som led i denne praksis efter ansøgning opnå henstand med betaling af skatten på tilsvarende måde, som var der klaget over årsopgørelsen.

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 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 feltlåsnings). Bl.a. kan skattepligtige henføre indberettet lønindkomst til udenlandsk lønindkomst, ægtefæller kan fordele indberettede renter mellem sig og selvstændigt erhvervsdrivende kan ændre placeringen i den skattepligtiges økonomi af en række nærmere opregnede oplysninger som f.eks. honorarer og renteudgifter. Dette fremgår af den nævnte bekendtgørelse og af ændringsbekendtgørelse nr. 372 af 8. april 2015.

Ved udmøntningen af reglerne er erhvervsdrivende og deres ægtefælle med forskudt indkomstår samt lønmodtagere og pensionister med ikke simple udenlandske indkomster undtaget fra ordningen.

I tilslutning til feltlåsningsordningen har SKAT indført digitale kontroller i årsopgørelsen, der hindrer, at en skattepligtig i TastSelv kommer til at tage fradrag, som der ikke er logisk grundlag for, eller som ikke har sandsynligheden for sig. Eksempelvis kan fradrag for befordring ikke tages, hvis den skattepligtige ikke har lønindkomst, eller fradrag for fredede bygninger ikke tages, hvis den skattepligtige ikke ejer en fredet ejendom. Den skattepligtige bliver gjort opmærksom på, at fradraget enten skal tilbageføres, eller den skattepligtige skal kontakte SKAT, hvis fradraget fastholdes.

Ændringen af årsopgørelsen vil således i de nævnte situationer først kunne gennemføres, efter at den skattepligtige har kontaktet SKAT. Vælger den skattepligtige at tilbageføre fradraget eller ikke at kontakte SKAT, og den skattepligtige i øvrigt ikke har ændringer til årsopgørelse, vil den først dannede årsopgørelse, som den skattepligtige har modtaget, stå ved magt.

Tilsvarende er der med virkning fra og med indkomståret 2017 planlagt logiske kontroller og sandsynlighedskontroller i selvangivelsen for erhvervsdrivende. Den skattepligtige bliver gjort opmærksom på, at et fradrag, som den digitale kontrol umiddelbart afviser, enten skal tilbageføres, eller den skattepligtige skal kontakte SKAT, hvis fradraget fastholdes. Den skattepligtige vil kunne afgive de øvrige tilføjelser til selvangivelsen.

### 3.1.7.2. Lovforslaget

De nugældende regler om feltlåste oplysninger, foreslås videreført med redaktionelle ændringer.

I tilknytning til forslaget vil der blive etableret en mailfunktion i TastSelv på SKATs hjemmeside, som gør det muligt for en skattepligtig på en enkel og nem måde inden oplysningsfristens udløb at gøre SKAT opmærksom på, at vedkommende ikke er enig i et beløb i et låst felt, eller gøre indsigelse mod ændringer, som en digital kontrol afviser bliver gennemført. Ved anvendelse af mailfunktionen kan den skattepligtige således tilkendegive uenighed om oplysningen i et låst felt eller uenighed om berettigelsen af et fradrag, som SKATs digitale kontroller umiddelbart afviser. Den skattepligtige vil i den forbindelse kunne oplyse SKAT om det tal, som den skattepligtige mener, at årsopgørelsen bør korrigeres med, eller oplysningsskemaet bør tilføjes, og vil kunne 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.

Det foreslås desuden, at der sker en lovfæstelse af SKATs administrative praksis, hvorefter behandlingen af den skattepligtiges indsigelse til oplysningen i et låst felt efter oplysningsfristens udløb betragtes som en anmodning om genoptagelse af ansættelsen efter skatteforvaltningslovens § 26, og at den skattepligtige har mulighed for at opnå henstand med skattebetalingen efter anmodning. Tilsvarende foreslås at gælde, hvis den skattepligtige har indvendinger til, at SKATs digitale kontroller afviser gennemførelsen af en ændring eller tilføjelse til årsopgørelsen eller oplysningsskemaet.

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. En manglende afslutning af sagen inden oplysningsfristens udløb kan bero på såvel den skattepligtiges forhold, hvis denne f.eks. mangler at indsende dokumentation, som på SKATs forhold.

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 behandlet indsigelsen inden oplysningsfristens udløb.

## 3.2. Særlige oplysningspligter om pensionsordninger og gaver

### 3.2.1. Pensionsordninger i udlandet

#### 3.2.1.1. Gældende ret

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. bl.a. opfylde nærmere angivne betingelser. Dette gælder dog 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.

Bestemmelserne i den gældende skattekontrollovs §§ 11 A – 11 D blev oprindelig indsat ved lov nr. 298 af 27. april 1994 om ændring af skattekontrolloven (Skattekontrol med finansielle aktiver i udlandet m.v.). Den gældende skattekontrollovs § 11 C er efterfølgende 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.).

Formålet med lov nr. 298 af 27. april 1994 var blandt andet at overføre bestemmelserne om skattemæssig kontrol med valutaindlændinges finansielle aktiver i udlandet fra industriministerens sagsområde til Skatteministeriets sagsområde. Bestemmelserne var – som en midlertidig foranstaltning indtil skattelovgivningen kunne gennemføres – givet af industriministeren som led i implementering af fjerde kapitaliseringsdirektiv (direktiv ”om gennemførelse af Traktatens artikel 67”, 88/361 EØF), fra juni 1988.

Implementeringen blev foretaget ved, at de tilbageværende danske valutarestriktioner blev ophævet samtidig med, at der blev fastsat særlige regler for skattekontrol med valutaindlændinges finansielle aktiver i udlandet, jf. bekendtgørelse nr. 522 af 31. august 1988 om valutaforhold, som ændret ved bekendtgørelse nr. 591 af 16. august 1990 (valutabekendtgørelsen).

Hovedlinjerne i skattekontrolbestemmelserne i valutabekendtgørelsen var rettet mod fire forhold:

- 1) Valutaindlændinges indestående på konti i udlandet.
- 2) Valutaindlændinges erhvervelse af værdipapirer udstedt i udlandet.
- 3) Valutaindlændinges tegning af livs- og pensionsforsikring i udenlandske forsikringsselskaber.
- 4) Ydelse af gaver på over 60.00 kr. fra valutaindlændinge til valutaudlændinge.

Den gældende skattekontrollovs § 11 C om valutaindlændinges tegning af pensionsordninger i udlandet, regulerer betingelserne for besiddelse af pensionsordninger omfattet af pensionsbeskatningslovens afsnit II A og anden livs- og pensionsforsikring hos forsikringsselskaber m.v. i udlandet. Adgangen til at besidde pensionsordninger i udlandet er betinget af, at forsikringstageren m.v. ved tegning skal opfylde nærmere angivne betingelser.

Ved besiddelse af pensionsordninger i udlandet skal ejeren således indsende en erklæring om ordningen ved tegningen af ordningen, udløbet af perioden som nævnt i pensionsbeskatningslovens § 15 D, stk. 1, eller ved indtræden af fuld skattepligt til Danmark.

Erklæringen skal endvidere indeholde oplysninger om ejerens navn og adresse m.v., selskabets navn og adresse, oplysninger der kan identificere ordningen samt størrelsen af aftalte præmier eller bidrag, pensionsydelsen, indberetningsperiodens længde og udbetalingstidspunktet.

### 3.2.1.2. Lovforslaget

De nugældende regler om pensionsordninger i udenlandske forsikringsselskaber foreslås videreført i forslaget §§ 16-21 med, dels redaktionelle, dels mindre indholdsmæssige ændringer. Det betyder, at den gældende skattekontrollovs § 11 C, stk. 2, 2. pkt., om, at skatteministeren efter

omstændighederne helt eller delvist kan fritage yderligere persongrupper for at opfylde betingelserne i den gældende skattekontrolløvs § 11 C, stk. 1, ikke medtages i forslaget, fordi den i praksis ikke er blevet anvendt. Derudover er reglen i den gældende skattekontrolløvs § 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, heller ikke medtaget. Reglen vurderes 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.

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

#### *3.2.2.1. Gældende ret om placering af pensionsmidler i særlige opsparingsordninger*

Skattepligtige, som anbringer opsparing i en af de opsparingsordninger, der er nævnt i pensionsafkastbeskatningslovens § 1, stk. 2, nr. 1 og 2, i et kommanditselskab eller kommanditaktieselskab, skal afgive dokumentation for ejerskabet udarbejdet af det pågældende kommanditselskab m.v. i pengeinstituttet. Endvidere skal skattepligtige, som ejer værdipapirer, der ikke er registreret i Værdipapircentralen, deponere disse i et pengeinstitut. Deponeres værdipapirer i et pengeinstitut i udlandet skal visse betingelser opfyldes.

Reglen om, at en pensionsopsparer, der anbringer opsparing i en rate- eller kapitalpensionsordning i et kommanditaktieselskab eller kommanditselskab, skal afgive dokumentation for ejerskabet til andelen af kommanditaktieselskabet eller kommanditselskabet i pengeinstituttet, og at dokumentationen for ejerskabet skal udarbejdes af det pågældende kommanditaktieselskab eller kommanditselskab, blev indført ved lov nr. 1181 af 12. december 2005, jf. § 11 E 2005 (Forenklet skatteopgørelse ved investeringer gennem skattetransparente juridiske personer, placering af rate- og kapitalpensioner i kommanditselskaber m.m.).

Reglen 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.

Efter § 47 i den gældende bekendtgørelse nr. 890 af 10. juli 2015 om indberetningspligter m.v. efter skattekontrolløven, er der krav om deponering af aktier m.v. for unoterede aktier m.v., hvori rate- og kapitalpensionsordninger kan anbringes. Formålet med deponeringen af aktierne m.v. er, dels hensynet til pengeinstitutterne, idet deponeringen kan tjene som bevis på, at pensionsopsparerer ejer en del af aktieselskabet m.v., dels hensynet til at sikre korrekt beskatning.

Efter § 12, stk. 6, i BEK nr. 1359 af 22. december 2011, om puljepension og andre skattebegünstigede opsparingsformer m.v. er det fastsat, at pengeinstituttet skal sende en meddelelse til det unoterede selskab, hvoraf det fremgår, at alle fremtidige betalinger, herunder udbytter og provenu fra afståelse skal ske til pensionsdepotet, samt at pensionsopsparerer ikke kan disponere over kapitalandelene. Det er imidlertid ikke muligt at kræve afgivelse af et dokument eller lignende for ejerskab til et kommanditselskab m.v., i bekendtgørelsen om indberetningspligter m.v. efter skattekontrolløven, og et krav om afgivelse af dokumentation blev derfor indført med den gældende skattekontrolløvs § 11 E.

#### *3.2.2.2. Lovforslaget*

De nugældende regler om placering af pensionsmidler i særlige pensionsordninger er videreført i forslaget § 22, stk. 1, med den indholdsmæssige ændring, at forslaget også kommer til at omfatte anbringelse af aldersopsparing i et kommanditselskab m.v.

### *3.2.2.3 Gældende ret om deponering af værdipapirer*

Reglen om, at værdipapirer, der ikke er registreret i Værdipapircentralen, skal deponeres i et pengeinstitut og at deponering i et pengeinstitut i udlandet, kan ske under nærmere angivne betingelser, blev indsat ved lov nr. 298 af 27. april 1994, om ændring af skattekontrolloven (Skattekontrol med finansielle aktiver i udlandet m.v.). Den gældende skattekontrollovs § 11 B er efterfølgende ændret flere gange, senest ved lov nr. 433 af 16. maj 2012. Der henvises i øvrigt til afsnit 3.2.1.1 om gældende ret for pensionsordninger i udlandet.

I den gældende skattekontrollovs § 11 B reguleres betingelserne for at deponere værdipapirer i udlandet. Bestemmelsen omfatter både udenlandske og danske værdipapirer.

Efter § 11 B betinges adgangen til at deponere værdipapirer i udlandet af, at ejeren dels deponerer værdipapirerne i et pengeinstitut eller hos udstederen af værdipapiret, dels foretager anmeldelse til SKAT om deponeringen.

I anmeldelsen til SKAT skal oplyses identiteten af depotet, depositar, deponent og de værdipapirer, der er indlagt ved depotets oprettelse. Endvidere skal der med anmeldelsen følge dels en fuldmagt til SKAT til at indhente oplysninger om depotet direkte fra depositaren, dels en erklæring fra depositaren om, at denne påtager sig årligt at foretage indberetning om depotet til SKAT.

Den gældende § 11 B omfatter fysiske og juridiske personer, der er skattepligtige her til landet af værdipapirerne, bortset fra skattepligtige statsanerkendte arbejdsløshedskasser, forsikringselskaber, investeringsforeninger, børsmæglerselskaber og kreditinstitutter.

### *3.2.2.4. Lovforslaget*

De nugældende regler om deponering af værdipapirer i et pengeinstitut og deponering i et pengeinstitut i udlandet foreslås videreført i forslaget § 22, stk. 2-4.

### *3.2.3. Anmeldelse af gaver over et grundbeløb til ikke fuldt skattepligtige*

#### *3.2.3.1. Gældende ret*

Reglen om, at fysiske og juridiske personer, der er fuldt skattepligtige her til landet, og som yder en gave til en værdi over 60.000 kr. 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, blev indsat ved L 164 af 19. januar 1994 (Skattekontrol med finansielle aktiver i udlandet m.v.).

Formålet med L 164 var bl.a. at fastsætte bestemmelserne om skattemæssig kontrol med valutaindlændinges finansielle aktiver i udlandet som led i implementeringen af det fjerde kapitalliberaliseringsdirektiv (88/361 EØF). Implementeringen blev foretaget ved, at de tilbageværende danske valutarestriktioner blev ophævet samtidig med, at der blev fastsat særlige regler for skattekontrol med valutaindlændinges finansielle aktiver i udlandet.

EU-traktaten forbyder som udgangspunkt alle restriktioner for kapitalbevægelser mellem medlemsstaterne indbyrdes og mellem medlemsstaterne og tredjelande. Medlemsstaterne er dog

berettiget til at fastsætte nationale bestemmelser for at hindre overtrædelse af deres nationale ret, herunder bl.a. skatte- og afgiftsunddragelse, eller til af administrative eller statistiske hensyn at fastsætte procedurer for anmeldelse af kapitalbevægelser. I lovforslaget var kun mindre tekniske justeringer foretaget i forhold til bestemmelserne i den dagældende valutabekendtgørelse, herunder overflyttelse af administrationen fra Danmarks Nationalbank til SKAT.

Uagtet den oprindelige baggrund for tilblivelsen af den gældende skattekontrollovs § 11 D, ses bestemmelsen i dag også som et element i udviklingen i forhold til automatisk/spontan udveksling af oplysninger og imødegåelse af skatteundgåelse. Det fremgår af art. 9 i direktivet om administrativt samarbejde på beskatningsområdet, at skattemyndigheden spontant skal give meddelelse til skattemyndighederne i det andet land, hvis den pågældende skattemyndighed har grund til at formode, at der kan blive tale om tab af skatteindtægter i det andet land.

### *3.2.3.2. Lovforslaget*

Reglen om anmeldelse af gaver over et grundbeløb til ikke fuldt skattepligtige foreslås indholdsmæssigt videreført i forslagens § 23. Gavebeløbets størrelse foreslås dog ændret, således at det følger beløbsgrænsen for afgiftsfrie gavebeløb efter boafgiftslovens § 22. Endvidere skal der efter forslaget ikke ske anmeldelse af gaver, hvis der skal indgives en gaveanmeldelse til SKAT efter boafgiftslovens § 26.

## *3.3. Særlige oplysningspligter for erhvervsdrivende*

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

#### *3.3.1.1. Gældende ret*

Bestemmelsen i skattekontrollovens § 3 A indeholder regler om ejeroplysninger, som skal foreligge vedrørende aktie-, anparts- eller andre kapitalselskaber. Bestemmelsen 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), som følge af en redaktionel udskillelse i en selvstændig paragraf (§ 3 A) af de gældende bestemmelser i skattekontrollovens § 8 D, stk. 3 og 4, om oplysningspligt vedrørende hovedaktionærforhold, og senest 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 bestemmelsen 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.

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. Derudover 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 gælder dog 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 kapitalandelenes 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. Det fremgår endvidere 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.

Efter omformuleringen i 2012, skal bestemmelsen ses i forlængelse af, at Danmark altid har deltaget aktivt i international udveksling af oplysninger på skatteområdet. De dobbeltbeskatningsaftaler, som Danmark gennem årene har indgået, indeholder således en bestemmelse om udveksling af oplysninger. Disse bestemmelser har som hovedregel været udformet med udgangspunkt i OECD's model til dobbeltbeskatningsaftaler.

Formålet med bestemmelsen er således at sikre, at Danmark som den part, der bliver anmodet om at levere oplysninger eller yde andre former for bistand, kan leve op til de forpligtelser, som Danmark har påtaget sig og hviler på en generel forventning om, at andre lande på tilsvarende vis vil bestræbe sig for at opfylde anmodninger om bistand, som de måtte modtage fra Danmark.

Inden for de seneste mange år 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 oplysninger om selskabskonstruktioner og lign. fra udlandet.

For så vidt angår udveksling af oplysninger, har OECD allerede i 2000 indledt et samarbejde med en række ikke-OECD-lande og skattemæssigt selvstændige områder, der ønskede at indgå i dette samarbejde. 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 først indhente oplysninger, der findes på deres territorium. Dette omfatter oplysninger om ejerskab til selskaber og andre juridiske personer og personsammenslutninger, og 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 befinder sig i det pågældende land eller område.

### *3.3.1.2. Lovforslaget*

Reglen om ejeroplysninger, som skal foreligge vedrørende aktie-, anparts- eller kapitalselskaber foreslås videreført i forslagets §§ 24-27, med enkelte redaktionelle ændringer. Dog er den gældende skattekontrolløvs § 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 skattekontrolløvs § 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 selskaber 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. af den samlede stemmевærdi i selskabet, fordi disse oplysninger ikke registreres i Det Offentlige Ejerregister.

### *3.3.2. Regnskabsføring i fremmed valuta*

#### *3.3.2.1. Gældende ret*

Skattekontrolløvs § 3 C, stk. 1 og 2, er indsat ved lov nr. 1056 af 23. december 1998 om ændring af lov om visse selskabers aflæggelse af årsregnskab m.v., lov om aktieselskaber, lov om anpartsselskaber, skattekontrolløven og forskellige andre lov (Tilpasning af dansk lovgivning som følge af euroens indførelse i en række andre EU-lande).

Efter skattekontrolløvs § 3 C, stk. 1, kan den regnskabsføring, der skal lægges til grund for en skattemæssig opgørelse foretages i fremmed valuta efter reglerne i bogføringsloven og årsregnskabsloven og pligtmæssige meddelelser til danske skattemyndigheder skal foretages i dansk mønt.

Det følger endvidere af skattekontrolløvs § 3 C, stk. 2, at skatteministeren kan fastsætte særlige regler for omregning mellem et regnskab i fremmed valuta og pligtmæssige oplysninger i dansk mønt. Bemyndigelsen er ikke udnyttet til at fastsætte generelle regler for kursomregning ved opgørelse af skattepligtig indkomst. Til brug for indberetningspligten er det i § 3, stk. 5, i bekendtgørelse nr. 1148 af 26. september 2013 om indberetningspligter m.v. efter skattekontrolløven for en række indberetningspligter fastsat, at indberetningen skal foretages i danske kroner, og at omregningen til danske kroner foretages efter dagskursen på retserhvervelsestidspunktet.

Skattekontrolløvs § 3 C, stk. 1 og 2, giver ikke mulighed for at udarbejde det skattemæssige årsregnskab i fremmed valuta. Det vil sige, at den skattepligtige ved udarbejdelsen af det skattemæssige årsregnskab som udgangspunkt skal kursomregne alle transaktioner i fremmedvaluta til dansk mønt efter kursen på transaktionstidspunktet.

Skattekontrollovens § 3 C, stk. 3-14, er indsat ved lov nr. 422 af 6. juni 2005 om ændring af skattekontrolloven, kursgevinstloven og skattestyrelsesloven (Udarbejdelse af skattemæssigt årsregnskab i fremmed valuta).

Lovændringen havde bl.a. som baggrund, at den stigende internationalisering gør det relevant for stadig flere virksomheder at bogføre eller aflægge regnskab i fremmed valuta, og for blandt andet visse børsnoterede selskaber er der fra den 1. januar 2005 en pligt hertil, jf. art. 4 i den såkaldte IAS-forordning, Rådets forordning 1606/2002/EF af 19. juli 2002.

Således indebærer skattekontrolloven § 3 C, stk. 3-14, at virksomheder under visse betingelser kan 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 danske kroner. 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 danske kroner. 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 bestemmelsen, 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 skatterelevante 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 bestemmelsen skal en virksomhed, der ønsker at anvende muligheden for ”engangsomregning”, opfylde visse betingelser. Virksomheden skal således anmelde skift af regnskabsvaluta 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 aflægges årsrapport efter International Accounting Standards (IAS) eller International Financial Reporting Standards (IFRS), kan alene vælge at udarbejde skattemæssigt årsregnskab i sin funktionelle valuta eller danske kroner.

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 herfor 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 selvangivelsen ikke 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.

### *3.3.2.2. Lovforslaget*

Reglen om muligheden for en erhvervsdrivende til at indgive et skattemæssigt årsregnskab i fremmed valuta foreslås videreført i forslagets §§ 28-35. Da en række virksomheder ikke skal indgive et skattemæssigt årsregnskab til SKAT sammen med indkomstopgørelsen, er forslaget præciseret således, at det skattemæssige årsregnskab, som omtales, er det årsregnskab, som – eventuelt efter anmodning – skal indgives til SKAT. Endvidere præciseres det, at nystiftede selskaber også kan anvende reglerne.

### *3.3.3. Revisorerklæring fra finansieringsselskaber*

#### *3.3.3.1. Gældende ret*

Det fremgår af den gældende skattekontrolløvs § 6 D, stk. 4, at Finansieringsselskaber, der efter kursgevinstlovens § 25, stk. 8, har valgt at anvende reglerne i kursgevinstlovens § 25, stk. 7, for opgørelse af tab på udlån og hensættelser på garantier m.v., sammen med selskabets oplysningsskema for det pågældende indkomstår skal 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.

#### *3.3.3.2. Lovforslaget*

Reglen om, at et finansieringsselskab, der vil anvende kursgevinstlovens regler om nedskrivning af tab på udlån og hensættelser på garantier m.v., årligt skal indsende en revisorerklæring, foreslås videreført i forslagets § 36.

### *3.4. Transfer pricing*

#### *3.4.1. Gældende ret*

Reglerne om oplysnings- og dokumentationspligt vedrørende koncerninterne transaktioner (transfer pricing) fremgår af den gældende skattekontrolløvs § 3 B. Reglerne 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.

Reglerne 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).

Reglerne i den gældende skattekontrolløvs § 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. Der er herefter gennemført ændringer af reglerne ved 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 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.), hvor reglerne om særlig revisorerklæring blev indført, samt ved lov nr. 1884 af 29. december 2015 (Indførelse af land for land-rapportering for store multinationale koncerner m.v.).

Reglerne foreskriver en *oplysningspligt*. Oplysningspligten betyder, at der i selvangivelsen 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.

Efter reglerne er der 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 anvender 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 offentliggjorde i oktober 2015 et opdateret sæt dokumentationskrav for transfer pricing-transaktioner, jf. TransferPricing Guidelines kapitel V om transfer pricing-dokumentation. Danmark følger denne internationale standard, også af hensyn til virksomhederne. I Danmark blev skattekontrolløvens § 3 B derfor suppleret med bestemmelser om land-for-land-rapportering og bekendtgørelse nr. 401 af 28. april 2016 om prisfastsættelsen af kontrollerede transaktioner er udarbejdet i overensstemmelse med det nye kapitel 5. Denne bekendtgørelse er godkendt af Skatterådet.

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 vælge at anmode den skattepligtige om tillige at udarbejde en databaseundersøgelse. Ved anmodning om databaseundersøgelser er fristen på 60 dage.

Det følger af reglerne, 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 beskatningen. 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 domstolenes 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 selskaber, som de seneste 4 år har haft underskud eller 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.

Reglerne om *land for land-rapportering* har til formål at forpligte de store danske multinationale koncerner til at indgive land for land-rapporter 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.

Reglerne om land for land-rapportering skyldes, at OECD i 2015 udarbejdede et opdateret sæt dokumentationskrav for transfer pricing-transaktioner, jf. Transfer Pricing Guidelines kapitel V om transfer pricing-dokumentation, hvor dokumentationsreglerne blev opdateret og suppleret med regler om land for land-rapportering. Året efter blev der i EU-regi gennemført en ændring af Rådets direktiv 2011/16/EU om automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet, hvorved der skete en ensretning i implementeringen af OECD's standard i hele EU, idet direktivet baserer sig på OECD-standardens.

Land for land-rapporten skal medvirke til opfyldelsen af direktivet og de multilaterale og eventuelt bilaterale aftaler. Det er herefter centralt, at fortolkningen af de danske bestemmelser følger den internationale standard. Bestemmelserne i loven er derfor hentet direkte fra OECD's standard om land for land-rapportering. Såfremt OECD udgiver supplerende guidelines, vil disse skulle inddrages i fortolkningen af de danske bestemmelser for at sikre, at loven stemmer overens med den internationale standard.

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 giver, sammen med de øvrige transfer pricing-oplysninger om koncernen og de danske skattepligtige, SKAT brugbar information til at vurdere transfer pricing-risici.

Efter reglerne forpligtes danske multinationale koncerner med en årlig omsætning på mindst 5,6 mia. kr. til at udarbejde land for land-rapport 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 endvidere af reglerne, hvilke andre selskaber i koncernen, som skal indgive land for land-rapporten, såfremt visse betingelser er opfyldt. Det gælder herunder, hvis det ultimative moderselskab ikke er forpligtet til at indgive en 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.

Skatteministerens er bemyndiget til at fastsætte nærmere regler om land for land-rapporten. Skatteministerens har i bekendtgørelse nr. 1133 af 27. august 2016 fastsat 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 koncern opererer. Derudover gælder, at land for land-rapporten skal identificere alle selskaber i den multinationale koncern, selskabernes faste driftssteder og deres (skattemæssige) placering samt deres primære forretningsaktivitet eller -aktiviteter.

### *3.4.2. Lovforslaget*

De gældende regler om transfer pricing foreslås videreført med enkelte præciseringer samt ændringer, som afskaffelsen af selvangivelsesbegrebet og opdelingen på flere paragraffer giver anledning til. Det gælder bestemmelserne om, hvilke indkomstår revisorerklæringen kan omfatte, jf. § 43, stk. 1, 2. pkt., samt bemærkningerne hertil, om beregning af klagefristen for pålæg af revisorerklæringen, når pålægget prøves sammen med SKATs ændring af virksomhedens skattepligtige indkomst, jf. § 44, stk. 4, 2. pkt., samt bemærkningerne hertil, om SKATs adgang til at foretage skønsmæssige ansættelser i sager om transfer pricing, jf. § 46, stk. 2 og 3, samt bemærkningerne hertil, og bestemmelsen om definition af land for land-rapporten, jf. § 47, nr. 1, samt bemærkningerne hertil.

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

### *3.5.1. Kontrolbeføjelser over for erhvervsdrivende*

#### *3.5.1.1. Gældende ret*

Reglerne om erhvervsdrivendes pligt til efter anmodning at indsende regnskabsmateriale m.v. til SKAT og om SKATs adgang til kontrol af regnskabsmateriale m.v. på stedet findes i den gældende skattekontrollovs § 6. Hovedreglen er indsendelse af regnskabsmateriale m.v. efter anmodning.

Reglen i skattekontrollovens § 6 går helt tilbage til 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. og omfattede oprindeligt kun en bestemmelse om, at 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 pligtige på begæring at indsende regnskabsmateriale. Skattekontrollovens § 6 er siden ændret adskillige gange.

Efter den gældende skattekontrollovs 6, stk. 1, har enhver erhvervsdrivende, der fører regnskab, hvad enten den pågældende ifølge lovgivningen er regnskabspligtig eller ej, pligt til på begæring af SKAT at indsende sit regnskabsmateriale med bilag for såvel tidligere som for det løbende regnskabsår og andre dokumenter, der kan have betydning for skatteligningen, herunder for afgørelsen af skattepligt her til landet.

Pligten til at indsende regnskabsmateriale m.v. gælder enhver erhvervsdrivende, såvel fysiske som juridiske personer. Indsendelsespligten påhviler såvel fuldt som begrænset skattepligtige her til landet.

Pligten til efter anmodning at indsende regnskabsmateriale m.v. gælder både for tidligere og for det løbende regnskabsår. Herved har SKAT mulighed for at se, om de opførte balanceposter vedrørende debitorer, kreditorer og varelager m.v. i regnskabet for det afsluttede år passer med bogføringen for det løbende regnskabsår.

Ud over det egentlige regnskabsmateriale med bilag kan der også kræves indsendt andre dokumenter, der kan have betydning for skatteligningen, herunder for afgørelsen af skattepligt.

Indsendelsespligten omfatter også regnskabsmateriale m.v. vedrørende den skattepligtiges virksomhed i udlandet, på Færøerne og i Grønland.

Den gældende skattekontrollovs § 6 kan ikke alene anvendes ved kontrol af den erhvervsdrivendes egne skattemæssige forhold, men også ved kontrol af andres skattemæssige forhold.

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 erhvervsdrivendes egen skatteansættelse. Ved lov nr. 205 af 3. juni 1967 blev det tidligere anvendte udtryk ”skatteansættelsen” således afløst af udtrykket ”skatteligningen” med dette formål.

Ved samme lov indsatte man i § 6 en regel om, at indsendelsespligten også gælder ikke erhvervsdrivende selskaber m.v. Dette er begrundet i hensynet til at kunne indhente relevante oplysninger i forbindelse med gennemførelse af krydsrevisioner og brancheundersøgelser.

Denne regel findes i dag i § 6, stk. 2, hvorefter påhviler pligten efter stk. 1 til at indsende regnskabsmateriale m.v. påhviler enhver juridisk person, hvad enten den er erhvervsdrivende eller ej.

Beror regnskabsmaterialet m.v. hos tredjemand, skal denne, jf. § 6, stk. 3, selv om den pågældende har tilbageholdsret herover, efter anmodning udlevere materialet til SKAT. SKAT skal i så fald sørge for at levere materialet tilbage til den pågældende tredjemand efter benyttelsen.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 6, stk. 4, har SKAT, hvis det skønnes nødvendigt, til enhver tid mod behørig legitimation uden retskendelse adgang til hos de i stk. 1 og 2 nævnte på stedet samt på arbejdssteder uden for den erhvervsdrivendes lokaler, herunder transportmidler, der anvendes erhvervsmæssigt, at gennemgå deres regnskabsmateriale med bilag og andre dokumenter, der kan have betydning for skatteligningen, og foretage opgørelse af kassebeholdning og lignende. Efter samme regler har SKAT adgang til hos den erhvervsdrivende at foretage opgørelse og vurdering af lagerbeholdninger, besætning, inventar, maskiner og andet driftsmateriel. Ejeren og de hos denne ansatte skal yde SKAT fornøden vejledning og hjælp ved kontrollen. Efter § 6, stk. 4, 4. pkt., kan kontrol som nævnt i 1. pkt. dog ikke gennemføres på en ejendom, der tjener til privatbolig eller fritidsbolig.

Ved udtrykket ”på stedet” forstås ifølge forarbejderne på den ejendom og i de lokaler, hvorpå eller hvori virksomheden drives, herunder lokaler, hvori regnskabsmateriale m.v. opbevares. Det vil i praksis sige i – og i direkte tilknytning til – den erhvervsdrivendes forretnings-, fabriks-, kontor- og lagerlokaler.

Hvis administrationen af den erhvervsdrivendes virksomhed sker fra privatboligen, og regnskabsmaterialet m.v. opbevares dér, har SKAT efter gældende ret adgang til den del af boligen, hvorfra administrationen foretages, og hvor regnskabsmaterialet 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, hvor det anføres, at der i de helt små virksomheder ofte ikke er en klar adskillelse af ejendommen i en erhvervsmæssig og en privat del, idet administrationen ofte foregår i den private del. I disse tilfælde har SKAT efter bestemmelsen også adgang til den del af boligen, hvorfra administrationen foretages (regnskabsmateriale m.v. opbevares).

Kontroladgangen efter skattekontrolløvens § 6 omfatter også den erhvervsdrivendes arbejdssteder uden for den erhvervsdrivendes lokaler. Denne udvidelse af kontroladgangen blev indsat i skattekontrolløven 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. Reglen giver dog også hjemmel til kontrol på arbejdssteder, hvor det er en privat, der har bestilt arbejdet. Muligheden for at foretage kontrol på arbejdsstedet omfatter også transportmidler, der anvendes erhvervsmæssigt.

Reglen i § 6, stk. 4, 4. pkt., om, at kontrol som nævnt i 1. pkt. ikke kan gennemføres på en ejendom, der tjener til privatbolig eller fritidsbolig, blev indsat ved lov nr. 325 af 18. maj 2005 (Indsats mod skatte- og afgiftsunddragelse) samtidig med, at man i stk. 4, 1. pkt., indsatte hjemmel til, at kontrol også kan ske på arbejdssteder uden for den erhvervsdrivendes lokaler. Med henblik på i den forbindelse at understrege respekten for privatboligens ukrænkelighed, fandt man anledning til at lade det fremgå direkte af bestemmelsen, at der ikke kan gennemføres kontrol på en ejendom, der

tjener til privatbolig. Begrænsningen i stk. 4, 4. pkt., vedrører således en ejendom, der tjener til privatbolig for en anden, for hvem den erhvervsdrivende udfører et arbejde på ejendommen.

Stk. 4, 4. pkt., har imidlertid fået en uhensigtsmæssig bred formulering, idet 4. pkt. kan læses som om, at der generelt ikke vil kunne foretages kontrol på en ejendom, der tjener til privatbolig eller fritidsbolig. Det fremgår imidlertid klart af forarbejderne til lov nr. 325 af 18. maj 2005 (L 96, Folketingstidende 2004-05 (2. samling), side 1568, at der efter de gældende regler er adgang til at foretage kontrol i privatboligen, i det omfang regnskabsmateriale opbevares i boligen, f.eks. i et hjemmekontor, og at der fortsat vil være adgang til det eller de rum i en privatbolig, hvor der opbevares regnskabsmateriale eller andet materiale, som SKAT har krav på at få udleveret.

SKATs medarbejdere skal fremvise behørig legitimation i forbindelse med et kontrolbesøg. Kontrollen kan foretages uden retskendelse. Ejeren af virksomheden og dennes ansatte skal yde SKAT fornøden hjælp og vejledning under kontrollen.

Efter § 6, stk. 5, omfatter SKATs adgang, i det omfang de nævnte regnskabsoplysninger er registreret elektronisk, også en elektronisk adgang hertil. SKAT har efter reglen adgang til på stedet at gennemgå registreringerne på det anlæg i virksomheden, hvori oplysningerne er.

Efter § 6, stk. 6, finder reglen i den gældende skattekontrollovs § 5, stk. 3, om skønsmæssig ansættelse af skatteansættelsen tilsvarende anvendelse, hvis nogen vægrer sig ved at efterkomme en anmodning om at indsende regnskabsmateriale m.v.

Udlevering af regnskabsmateriale m.v. kan søges fremtvunget ved pålæg af daglige tvangsbøder. Dette fremgår ikke af § 6, men af den gældende skattekontrollovs § 9.

Efter den gældende skattekontrollovs § 6, stk. 7, yder politiet SKAT bistand til gennemførelsen af kontrollen efter stk. 4. Politiets bistand består kun i bistand til at overvinde fysiske hindringer for kontrollen. Justitsministeren kan efter forhandling med skatteministeren fastsætte nærmere regler herom. Dette er indtil nu ikke sket.

### *3.5.1.2. Lovforslaget*

Den gældende regel i skattekontrollovens § 6 om erhvervsdrivendes pligt til efter anmodning at indsende regnskabsmateriale m.v. samt om SKATs adgang til gennemførelse af kontrol på stedet af regnskabsmateriale m.v. foreslås videreført med sproglige ændringer og præciseringer samt en enkelt indholdsmæssig ændring. Endvidere foreslås reglen i den gældende § 6 opdelt i to bestemmelser, hvor § 53 vedrører erhvervsdrivendes pligt til efter anmodning at indsende regnskabsmateriale m.v., og § 54 vedrører SKATs adgang til den erhvervsdrivendes lokaliteter for at kontrollere den erhvervsdrivendes regnskabsmateriale m.v.

Hvor den gældende regel kan anvendes ikke kun ved kontrol af den erhvervsdrivendes egne skattemæssige forhold, men også ved kontrol af andres skattemæssige forhold, foreslås bestemmelserne i §§ 53 og 54 begrænset til alene at gælde kontrol af den erhvervsdrivendes egne skatteforhold. Hjemlen til krydsrevision foreslås overflyttet til forslagens § 57. Der henvises til de specielle bemærkninger til § 57.

Den foreslåede udskillelse af hjemlen til krydsrevision fra reglen om den erhvervsdrivendes oplysningspligt efter anmodning indebærer, at reglen i den gældende § 6, stk. 2, 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 § 53, men ligeledes foreslås overflyttet til § 57.

Det foreslås præciseret og udtrykkeligt lovfæstet, at hvis virksomheden drives fra en ejendom, som også anvendes som bolig, kan SKAT foretage kontrol på ejendommen. En bestemmelse herom er indsat i forslagens § 54, stk. 2.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 6 har SKAT adgang til ”på stedet” at gennemgå regnskabsmateriale m.v. På stedet forstås som på den ejendom og i de lokaler, hvorpå eller hvori virksomheden drives, herunder lokaler, hvori regnskabsmateriale m.v. opbevares. Hvis administrationen af virksomheden foregår fra privatboligen, og regnskabsmaterialet opbevares der, har SKAT ifølge forarbejderne også adgang til den del af boligen, hvorfra administrationen foretages (regnskabsmaterialet opbevares).

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.

Hvis ikke SKAT har adgang til at kontrollere en virksomhed, der drives fra en ejendom, der også anvendes til bolig, vil ganske mange virksomheder kunne undgå, at SKAT foretager kontrol af deres regnskabsmateriale m.v. for at sikre en korrekt skattebetaling. Den erhvervsdrivende vil have mulighed for at sikre et skel mellem privatdelen og virksomheden ved at drive eller administrere virksomheden fra en særskilt lokalitet eller et adskilt lokale.

Med affattelsen af den foreslåede bestemmelse i § 54, stk. 1, er det tydeliggjort, at begrænsningen i den gældende § 6, stk. 4, 4. pkt. om, at kontrol ikke kan gennemføres på en ejendom, der tjener til bolig eller fritidsbolig, vedrører en ejendom, der tjener til privatbolig for en anden person, og for hvem den erhvervsdrivende udfører et arbejde på ejendommen.

Bemyndigelsen i den gældende skattekontrolløvs § 6, stk. 7, hvorefter justitsministeren efter forhandling med skatteministeren kan fastsætte nærmere regler for politiets bistand til SKATs gennemførelse af et kontrolbesøg er ikke udnyttet, og det foreslås, at bemyndigelsen ikke videreføres. Der henvises til de specielle bemærkninger til § 54.

Udover disse indholdsmæssige ændringer og præciseringer foreslås en række sproglige og redaktionelle ændringer. Der henvises herom til de specielle bemærkninger til lovforslagets § 53 og 54.

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

#### *3.5.2.1. Gældende ret*

Efter den gældende skattekontrolløvs § 6 B kan SKAT indhente supplerende formueoplysninger m.v. hos enhver skattepligtig fysisk person. § 6 B blev som følge af afskaffelsen af formuebeskatningen indsat i skattekontrolløven ved lov nr. 1219 af 27. december 1996 (Ændringer

som følge af afskaffelse af formueskatten m.v.). § 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.

Efter den gældende skattekontrollovs § 6 B, stk. 1, kan SKAT bestemme, at en skattepligtig fysisk person inden for en rimelig frist skal 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 SKAT ikke i forvejen har kendskab til disse oplysninger. Oplysningerne skal tillige omfatte en ægtefælle, som den skattepligtige levede sammen med ved udgangen af indkomståret.

Skattekontrollovens § 6 B gælder alle skattepligtige fysiske personer. Formålet med reglen er at kunne kontrollere, om der er en naturlig sammenhæng mellem den skattepligtiges indkomst og forbrug.

Om ægtefæller i skattemæssig henseende kan anses for at være samlevende afgøres efter kildeskattelovens § 4, stk. 3-6.

Efter § 6 B, stk. 2, skal personer, som skal afgive oplysninger efter stk. 1, og som ejer mindst 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, tillige oplyse om væsentlige økonomiske aftaler, der i indkomståret er indgået eller ændret mellem det selskab, som den pågældende behersker, og den pågældende selv eller en samlevende ægtefælle. For ikke fuldt skattepligtige personer skal sådanne oplysninger gives, hvis selskabet er hjemmehørende her i landet. Det samme gælder fuldt skattepligtige personer, der efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst skal anses for hjemmehørende i en fremmed stat (doppeltdomicil). Efter stk. 3 opgøres ejerforholdet eller rådeforholdet som nævnt i stk. 2 efter aktieavancebeskatningslovens § 4, stk. 1, 3. pkt., og stk. 2 og 3.

Alle væsentlige økonomiske aftaler eller ændringer heri skal oplyses, uanset hvornår hovedaktionærstatus har foreligget i løbet af året. Ifølge forarbejderne til § 6 B skal det som minimum fremgå af oplysningerne, hvornår aftalen er indgået, hvilken type aftale, der er indgået samt aftalens hovedindhold, herunder genstand og økonomiske omfang.

Udtrykket ”et selskab som nævnt i selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1 eller 2” omfatter danske aktie- og anpartsselskaber m.v. og tilsvarende udenlandske selskaber. Fuldt skattepligtige personer, er således omfattet af reglen, uanset om de er hovedaktionærer i danske eller udenlandske aktie- og anpartsselskaber m.v. For personer, der ikke er fuldt skattepligtige, eller fuldt skattepligtige personer, der efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst skal anses for hjemmehørende i en fremmed stat (doppeltdomicil), skal oplysningerne kun gives, hvis selskabet er hjemmehørende her i landet.

Efter § 6 B, stk. 3, opgøres ejerforholdet eller rådeforholdet som nævnt i stk. 2 efter aktieavancebeskatningslovens § 4, stk. 1, 3. pkt., og stk. 2 og 3. Aktieavancebeskatningslovens § 4 indeholder definitionen på hovedaktionæraktier.

Er oplysningerne efter stk. 1 og 2 ikke indsendt rettidigt, finder skattekontrollovens § 5, stk. 2 og 3, om pålæg af daglige bøder og skønsmæssig ansættelse af indkomsten tilsvarende anvendelse. Dette fremgår af § 6 B, stk. 4.

Skattekontrollovens § 6 B er også nævnt i den gældende skattekontrollovs § 9, og der er således dobbelthjemmel til pålæg af daglige tvangsbøder, hvis den skattepligtige ikke efterkommer en anmodning om at indsende supplerende formueoplysninger.

§ 6 B er den eneste regel, 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.

### *3.5.2.2. Lovforslaget*

Den gældende skattekontrollovs § 6 B om den skattepligtiges formueoplysninger foreslås videreført. Dog foreslås det, at paragraffen opdeles i to paragraffer. Lovforslagets § 55 omfatter oplysninger om den skattepligtige og dennes samlevende ægtefælles formueforhold, og § 56 omfatter yderligere særlige oplysninger, der efter anmodning fra SKAT skal gives i de situationer, hvor den skattepligtige ejer mindst 25 pct. af selskabskapitalen eller råder over mere end 50 pct. af den samlede stemmевærdi i et aktie- eller anpartsselskab m.v. (hovedaktionærer). Endvidere foreslås visse sproglige ændringer og præciseringer uden indholdsmæssig betydning. Der henvises til de specielle bemærkninger til §§ 55 og 56.

I forslagets §§ 55 og 56 foreslås alene henvist til lovforslagets § 74 om skønsmæssig ansættelse og ikke til den foreslåede § 72 om tvangsbøder, idet det i § 72 angives, i hvilke situationer, der vil kunne pålægges daglige tvangsbøder. En henvisning i §§ 55 og 56 til § 72 vil være udtryk for en overflødig dobbelthjemmel.

## *3.6. Kontrolbeføjelser over for tredjemand*

### *3.6.1. Indledning*

#### *3.6.1.1 Gældende ret*

Skattekontrolloven indeholder i § 6 C, §§ 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. Desuden indeholder § 10 F en oplysningspligt for udbydere af skattearrangementer. Endelig fremgår det af § 6 D, at SKAT kan anmode Finanstilsynet og Erhvervsstyrelsen om at foretage kontrol af nedskrivninger på udlån og hensættelser på garantier m.v. i en finansiel virksomhed, der er omfattet af kursgevinstlovens § 25, stk. 7, til brug for SKATs kontrol af den skattepligtige indkomst i virksomheden.

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 kontrolprojekter, hvor der er fokus på særlige temaer frem for navngivne skattepligtige, skal Skatterådets tilladelse indhentes. Dette fremgår af de enkelte regler 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. afskrivningsgrundlag, 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.

### *3.6.1.2. Lovforslaget*

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. Det følger heraf, at der som udgangspunkt skal rettes henvendelse til den skattepligtige om de ønskede oplysninger, før der rettes henvendelse til tredjemand. Det er mindre indgribende at rette henvendelse til den skattepligtige først, og samtidig tilgodeses hensynet til, at den skattepligtige eventuelt ikke ønsker tredjemand involveret i en kontrolsag. Der er således skærpede krav til væsentlighed og proportionalitet, når tredjemand skal afgive oplysninger.

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. Lovforslagets udgangspunkt er således, at der skal være en særlig hjemmel til at indhente oplysninger, som er omfattet af en særlig tavshedspligt.

Denne problemstilling har haft et særligt fokus i forbindelse med SKATs indsatsprojekter vedrørende udenlandske bankkonti, herunder det første Money Transfer-projekt. 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.

Skatteministerien 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 skal være 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 gældende § 8 D omfatter. Denne bestemmelse vil ikke kunne anvendes til indhentelse af oplysninger om private borgers telefonforbrug.

Den generelle bestemmelse om tredjemands oplysningspligt foreslås ligeledes at omfatte visse hvidvaskoplysninger, som SKAT skal kunne indhente efter direktiv 2016/2258 af 6. december 2016 om skattemyndighedernes adgang til oplysninger indberettet og opbevaret i henhold til hvidvaskreguleringen.

I de gældende regler om tredjemands oplysningspligt i § 8 C, 8 D og 8 G fremgår det af hver enkelt

paragraf, at oplysninger om ikke navngivne skattepligtige kun kan indhentes efter Skatterådets godkendelse. Det foreslås at indsætte en ny bestemmelse i skattekontrolloven, hvor Skatterådets beføjelser og kriterier for at godkende kontrolprojekter, hvor der er fokus på udvalgte kontroltemaer i stedet for bestemte skattepligtige, samlet fastsættes.

Det foreslås at gælde for alle bestemmelserne om tredjemands oplysningspligt, at såfremt oplysningerne opbevares i elektronisk form, kan SKAT forlange, at oplysningerne udleveres i et anerkendt filformat i elektronisk form eller indsendes digitalt i et anerkendt filformat.

### *3.6.2. Oplysninger til krydsrevision*

#### *3.6.2.1. Gældende ret*

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.

Pengeinstitutters indbyrdes omsætning er f.eks. omfattet af skattekontrollovens § 8 C.

Oplysningspligten er udtømmende angivet i § 8 C.

Det fremgår af § 8 C, sidste pkt., at Skatterådet kan bestemme, at der kan forlanges tilsvarende oplysninger med hensyn til mellemværender med ikke navngivne erhvervsdrivende.

#### *3.6.2.2. Lovforslaget*

Det foreslås, jf. afsnit 3.5.1.2, at adgangen til at indhente oplysninger om andre erhvervsdrivende ikke videreføres i forslaget § 53 om den erhvervsdrivendes oplysningspligt om egne forhold, hvilket også fører til, at lovforslagets bestemmelse om udgående kontrol i § 54 alene må foretages med henblik på at skaffe oplysninger til den pågældende erhvervsdrivendes egen skatteansættelse.

Hjemmel til at indhente regnskabsmateriale med henblik på kontrol af andre foreslås i stedet videreført den foreslåede bestemmelse om krydsrevision i § 57, stk. 1, og hjemmel til udgående kontrol i forslaget § 57, stk. 2. Det foreslås, at oplysningerne både vil kunne indhentes fra erhvervsdrivende og fra juridiske personer, som ikke er erhvervsdrivende, hvilket er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 6, stk. 1 og 2, for så vidt angår kontrol af andre end den erhvervsdrivende selv, men med den væsentlige ændring, at SKAT skal identificere den erhvervsdrivende, som SKAT ønsker oplysninger om. Det foreslås, at SKATs adgang til udgående kontrol hos den erhvervsdrivende og en juridisk person, som ikke er erhvervsdrivende, også vil skulle finde anvendelse, når der er tale om oplysninger til brug for kontrol af en anden

erhvervsdrivende, hvilket er en videreførelse af den gældende skattekontrollovens § 6, stk. 4, for så vidt angår kontrol af andre end den erhvervsdrivende selv med den ændring, at SKAT skal identificere den erhvervsdrivende, som SKAT ønsker oplysninger om. Det foreslås, at det direkte fremgår af bestemmelsen, at oplysningerne skal være nødvendige for skattekontrollen, jf. § 57, stk. 3. Heri ligger, at indgrebet skal være egnet til og nødvendigt for at opnå det tilsigtede mål.

Det foreslås, at den gældende skattekontrollovs § 8 C, som supplerer adgangen i den gældende skattekontrollovs § 6 til at indhente detaljerede oplysninger om omsætning af varer og ydelser hos en erhvervsdrivende om en anden erhvervsdrivendes forhold, herunder produktions-, indkøbs eller sagsforeninger og lignende erhvervsorganisationers mellemværende af nævnte art med sine medlemmer, videreføres i § 58 med en præcisering af, at denne oplysningspligt kun gælder i forhold til medlemmer, som er erhvervsdrivende.

Det fremgår ikke af den gældende skattekontrollovs § 8 C, at oplysningerne skal være af væsentlig betydning for skatteligningen, men da det almindeligt gældende forvaltningsretlige proportionalitetsprincip finder anvendelse ved fortolkningen af den gældende bestemmelse, har det være tilfældet i praksis. Det foreslås, at det direkte fremgår af bestemmelsen, at oplysningerne skal være nødvendige for skattekontrollen. Heri ligger, at indgrebet skal være egnet til og nødvendigt for at opnå det tilsigtede mål.

### *3.6.3. Oplysningspligt for tredjemand, der er underlagt tavshedspligt*

#### *3.6.3.1. Gældende ret*

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 terminskontrakter 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.

SKAT vil 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. Det er imidlertid ikke alle overførsler, der er relevante for opgørelse af klientens skattepligtige indkomst. Mange overførsler vil alene vedrøre 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 eller advokatens rådgivning i retssager, 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.

### 3.6.3.2. Lovforslaget

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 en oplysningspligt.

For finansielle virksomheders vedkommende foreslås det, at lovforslagets § 59 indholdsmæssigt vil svare til den gældende skattekontrolløvs § 8 G med følgende ændringer.

Det foreslås, at det udtrykkeligt lovfæstes, at den finansielle virksomhed vil kunne 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 denne.

Desuden foreslås det, at pengeinstitutter på opfordring vil skulle give baggrundsoplysninger om kunder, som ikke er bosiddende i Danmark, og oplysninger om bevægelser på deres konto i banken. Dette vil være et supplement til den automatiske indberetningspligt, som pengeinstitutterne er blevet pålagt, om status pr. 31. december for konti, hvor kontohaver har bopæl eller hjemsted i udlandet, jf. lov nr. 1634 af 26. december 2013. En tilsvarende automatisk indberetningspligt er gældende for kunder med danske cvr- eller cpr-numre.

Det foreslås, at finansielle virksomheders oplysningspligt omfatter oplysninger om transaktioner med konti i jurisdiktioner, der har aftaler om automatisk udveksling af oplysninger om finansielle konti. Herved menes, at den pågældende jurisdiktion udveksler oplysninger med de danske skattemyndigheder på grundlag af aftaler eller EU-regler, der gennemfører OECD's fælles indberetningsstandard (Common Reporting Standard) for udveksling af oplysninger om finansielle konti, på grundlag af den såkaldte FATCA-aftale mellem Danmark og USA eller på grundlag af eventuelle tilsvarende aftaler om udveksling af oplysninger om finansielle konti, som Danmark måtte indgå i fremtiden.

Det foreslås endvidere, at finansielle virksomheders oplysningspligt omfatter oplysninger om transaktioner med konti i jurisdiktioner, der er på en fælles EU-liste over ikke-samarbejdende skattejurisdiktioner. En sådan findes ikke på nuværende tidspunkt, men der arbejdes på at udvikle en sådan. EU's ministerråd (ECOFIN) har således anmodet den såkaldte adfærdskodeksgruppe for erhvervsbeskatning (Code of Conduct (business taxation)) om at udarbejde en sådan fælles EU-liste over ikke-samarbejdende skattejurisdiktioner inden udgangen af 2017. Ved at henvise til en sådan liste sikres det, at skat kan anmode om oplysninger om transaktioner med konti i jurisdiktioner omfattet af en sådan liste, når listen foreligger.

For advokater foreslås det, at lovforslagets § 60 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.

Det foreslås således, at der i den foreslåede bestemmelse om advokaters oplysningspligt ikke som

selvstændige punkter, jf. den gældende skattekontrolløvs § 8 G, kræves oplysninger om klientens indskud, lån, depot eller boks, besørgelse af udbetalinger og modtagelse af indbetalinger og ydelse af garantier, da disse transaktioner må anses for egentlig finansiel virksomhed.

Det foreslås, at det fremgår af begge de foreslåede bestemmelser, at oplysningerne skal være nødvendige for skattekontrollen. Heri ligger, at indgrebet skal være egnet til og nødvendigt for at opnå det tilsigtede mål. I den gældende skattekontrolløvs § 8 G er det anført, at oplysningerne skal have væsentlig betydning for skatteligningen. ”Skatteligning” foreslås ændret til ”skattekontrol”, idet bestemmelserne omfatter situationer, hvor der enten foretages en kontrol af en eksisterende ansættelse af indkomstskat eller en kontrol, fordi der ikke foreligger en skatteansættelse. Resultatet af kontrollen kan blive en ændret eller ny skatteansættelse. Den foreslåede ændring vil indeholde kravet om væsentlighed og proportionalitet, men også et krav om, at SKAT skal foretage en konkret afvejning af hensynet til det offentliges behov for at modtage oplysninger over for, hvor alvorligt indgrebet er i den skattepligtiges privatliv.

Som nævnt i afsnit 3.6.1.2. foreslås det ikke at indføre en særlig bestemmelse om oplysningspligt for teleselskaber.

### *3.6.4. Oplysningspligt for offentlige myndigheder, erhvervsdrivende og juridiske personer*

#### *3.6.4.1. Gældende ret*

Skattekontrolløvens § 8 D er hovedbestemmelsen om oplysningspligt efter anmodning. Enhver juridisk person, herunder offentlige myndigheder, er oplysningspligtig efter skattekontrolløvens § 8 D. Den kreds, der er omfattet af oplysningspligten, er således meget bred, og § 8 D er ofte blevet anvendt til at fremskaffe løbende oplysninger om navngivne skattepligtige.

Skattekontrolløvens § 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.

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.

Der er en begrænsning i fortolkningen af oplysningspligten i § 8 D, stk. 1, idet § 8 G stadig skal anvendes som fortolkningsbidrag, når det gælder pengeinstitutter. Det fremgår af bemærkningerne til lov nr. 1113 af 21. december 1994, 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 veksler samt om sikkerhedsstillelse for lån og kreditter.

Det må lægges til grund, at der er den samme begrænsning i fortolkningen af advokatselskabers oplysningspligt.

Efter skattekontrollovens § 8 D, stk. 1, 2. pkt., kan oplysninger om unavngivne alene indhentes efter Skatterådets tilladelse, og § 8 D er ofte blevet anvendt i både større og mindre kontrolprojekter. Det afgørende for, om Skatterådets tilladelse skal indhentes, er, om SKATs begæring om oplysninger angiver navnet på den skattepligtige, begæringen omhandler.

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.

Efter § 8 D, stk. 3, kan værdipapircentraler afkræves oplysninger om, hvilket pengeinstitut, der er kontoførende for nærmere angivne personer eller kontofører nærmere angivne papirer. 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.

#### *3.6.4.2. Lovforslaget*

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

Den gældende § 8 D indeholder en oplysningspligt for offentlige myndigheder og juridiske personer, hvad enten de er erhvervsdrivende eller ej, samt partrederier, når oplysninger skønnes at være af væsentlig betydning for skatteligningen. Kredsen af oplysningspligtige er således defineret ved deres organisation i stedet for hvilke konkrete oplysninger, der vil være væsentlige for skattekontrollen.

Denne opbygning af bestemmelsen foreslås ændret, således at der for finansielle virksomheder og advokater, der er organiseret i selskabsform indføres særskilte bestemmelser om oplysningspligt, jf. afsnit 3.4.3.1. ovenfor. Disse bestemmelser regulerer udtømmende oplysningspligten i forhold til kunder og klienter.

Det foreslås, at lovforslagets § 61, stk. 1, indfører en oplysningspligt for offentlige myndigheder,

erhvervsdrivende, og juridiske personer, som ikke er erhvervsdrivende, hvorefter bestemmelsen dækker alle tredjeparter, der kan være i besiddelse af væsentlige oplysninger til brug for skattekontrollen.

Det foreslås, at forslaget § 61, stk. 2, implementerer dele af direktiv 2016/2258 af 6. december 2016 om skattemyndighedernes adgang til oplysninger indberettet eller opbevaret i henhold til hvidvaskreguleringen, mere specifikt oplysninger omfattet af artikel 13, 30, 31 og 40 i 4. hvidvaskdirektiv 2015/849 af 20. maj 2015. Hvidvaskdirektivet er implementeret i hvidvaskloven, lov nr. 651 af 8. juni 2017. Efter bestemmelsen fremgår det, at SKAT kan anmode om oplysningerne indberettet i henhold til hvidvaskreglerne fra de forpligtede enheder omfattet af artikel 2 i 4. hvidvaskdirektiv.

De yderligere dele af direktiv 2016/2258 om skattemyndighedernes adgang til oplysninger indberettet i henhold til hvidvaskreguleringen er omfattet og dermed implementeret i bestemmelsen om registersamkøring i forslaget § 68, stk. 3, der giver SKAT adgang til register over reelle ejere, se afsnit 3.7.3.2, og § 56, stk. 3, i det samtidigt fremsatte forslag til skatteindberetningslov.

Formålet med direktiv 2016/2258 og forslaget § 61, stk. 2, er at give skattemyndighederne systematisk adgang til den information der skal indsamles i henhold til hvidvaskreglerne, således, at de kan overvåge, om finansielle institutter efterlever direktivet om administrativt samarbejde, hvorefter finansielle institutter automatisk skal indberette oplysninger om finansielle konti med tilknytning til andre medlemsstater, jf. Rådets direktiv 2014/107/EU.

Samtidig kan skattemyndighederne bedre sætte ind overfor skatteunddragelse og skatteundgåelse, når der gives adgang til disse oplysninger, indsamlet efter hvidvaskreglerne.

Efter forslaget § 61, stk. 3, fremgår det, at oplysningspligten i forbindelse med krydsrevision, finansielle virksomheders oplysningspligt om kundeforhold og advokaters oplysningspligt om klienter er udtømmende. Der vil imidlertid efter den generelle bestemmelse kunne afkræves oplysninger om andre forhold, f.eks. aflønningsforhold, herunder særlige personalegoder m.v. for en ansat i den finansielle virksomhed og hos advokaten.

Det foreslås, at det fastsættes i § 61, stk. 4, at oplysningerne skal være nødvendige for skattekontrollen. Heri ligger, at indgrebet skal være egnet til og nødvendigt for at opnå det tilsigtede mål. I den gældende skattekontrolllov § 8 D er det anført, at oplysningerne skal skønnes at have væsentlig betydning for skatteligningen. ”Skatteligning” foreslås ændret til ”skattekontrol”, idet bestemmelsen omfatter situationer, hvor der enten foretages en kontrol af den skattepligtiges eksisterende ansættelse af indkomstskat eller en kontrol, fordi der ikke foreligger tilstrækkelige oplysninger til at foretage en skatteansættelse. Resultatet af kontrollen kan blive en ændret eller ny skatteansættelse. Den foreslåede ændring indeholder kravet om væsentlighed og proportionalitet, men også et krav om, at SKAT skal foretage en konkret afvejning af på den ene side hensynet til det offentliges behov for at modtage oplysninger, og på den anden side hvor alvorligt indgrebet er i den skattepligtiges privatliv.

### *3.6.5. Skatterådets forudgående godkendelse af oplysningspligt om ikke på forhånd identificerede juridiske og fysiske personer*

#### *3.6.5.1. Gældende ret*

Skatterådet skal godkende særlige kontrolindsatser, hvor SKAT ønsker oplysninger om unavngivne

fysiske eller juridiske personer, jf. skattekontrollovens § 8 C, 8 D, stk. 1, og § 8 G, stk. 1.

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 er 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.

Skatterådet 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 bl.a. erhvervsorganisationer, Kommunernes Landsforening samt andre uafhængige interessenter.

Der kan nævnes en række offentliggjorte sager fra Skatterådet, hvor Skatterådet bl.a. i 2013 efter skattekontrollovens § 8 D godkendte, at Trafikstyrelsen skulle meddele oplysninger om dansk registreret unavngivent flypersonel for at afdække, hvordan aflønning af dansk registreret flypersonel sker. Samme år godkendte Skatterådet, 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 godkendte yderligere, 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 godkendte Skatterådet bl.a. 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, og at en virksomhed, som havde overtaget en anden virksomhed i forbindelse med likvidation, skulle give oplysninger om, hvilke unavngivne medlemmer i den likviderede virksomhed, der havde modtaget likvidationsprovenu.

#### *3.6.5.2. Lovforslaget*

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 kontrolprojekter, hvor de skattepligtige, som SKAT ønsker at kontrollere, ikke er individuelt identificeret af SKAT. Fokus er således rettet mod et bestemt tema, f.eks. transaktioner mellem konti i udlandet og konti i danske banker med henblik på at identificere kontohavere, hvor transaktionerne ikke umiddelbart kan forklares med f.eks. betaling for leverede ydelser, varekøb o.a.

Det foreslås således, at det vil være Skatterådets opgave at foretage en vurdering af, om det af SKAT foreslåede kontrolprojekt opfylder kravene til væsentlighed og proportionalitet.

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. Der er ikke tale om at offentliggøre kontrolresultater eller oplysninger om, hvem der kontrolleres, da der alene er tale om en tilladelse til at foretage en kontrol af en række ikke identificerede skattepligtige.

### *3.6.6. Dødsboers oplysningspligt*

#### *3.6.6.1. Gældende ret*

§ 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.

Efter bestemmelsen i § 6 C, stk. 1, har skifteretten, bobestyreren og arvingerne oplysningspligt om boets skiftebehandling og oplysninger til brug for den afdødes skatteansættelse efter anmodning fra SKAT. Efter § 6, stk. 2, har skatteministerens bemyndigelse til at pålægge skifteretterne en automatisk indberetningspligt om alle dødsboer. Bemyndigelsen 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.

#### *3.6.6.2. Lovforslaget*

Det foreslås, at skifterettens, bobestyrerens og arvingernes oplysningspligt efter anmodning fra SKAT til brug for den afdødes skatteansættelse i den gældende skattekontrollovs § 6 C, stk. 1, videreføres med en præcisering af, at oplysningspligten også gælder for boets skatteansættelse, således at den foreslåede § 63, stk. 1, viderefører den gældende skattekontrollovs § 6 C, stk. 1, 1. led med denne tilføjelse.

Det foreslås, at gældende skattekontrollovs § 6 C, stk. 2, om skatteministerens bemyndigelse til at pålægge skifteretterne en automatisk indberetningspligt om alle dødsboer videreføres i forslagets § 63, stk. 2, med den ændring, at det fastsættes i loven, at skifteretterne skal have indberetningspligt om hvert enkelt bo, hvorefter den foreslåede § 63, stk. 3, vil give skatteministeren bemyndigelse til at fastsætte regler om, hvad der skal indberettes.

### *3.6.7. Udbyder af skattearrangementer*

#### *3.6.7.1. Gældende ret*

Den gældende skattekontrollovs § 10 F om skattearrangementer 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 reglen, 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.

Således kan de, der udbyder eller formidler skattearrangementer, udtrykkeligt pålægges en pligt over for SKAT til at dokumentere realiteterne bag de transaktioner, der indgår i skattearrangementet. Denne pligt 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.

Efter praksis kan SKAT fastsætte rimelige frister for, hvornår en redegørelse for et selvangivent forhold skal foreligge, hvis ikke den manglende redegørelse skal tillægges bevismæssig skadevirkning for den skattepligtige ved skatteansættelsen. På lignende måde kan SKAT fastsætte frister, inden for hvilke udbydere eller formidlere skal dokumentere realiteten bag skattearrangementet, hvis ikke den manglende dokumentation skal tillægges bevismæssig skadevirkning.

Udbyderen eller formidleren hæfter endvidere solidarisk med den skattepligtige for eventuelle restancer, der opstår som følge af, at SKAT helt eller delvis underkender dispositionernes realitet. SKAT kan således vælge at opkræve hele restancen hos udbyderen eller formidleren, der derefter selv må søge eventuel betaling fra den skattepligtige.

Afgørelsen af, om der foreligger et skattearrangement, der kan begrunde en medhæften for udbyder eller formidler, samt afgørelsen af, om der foreligger et skattearrangement, træffes af SKAT. Dette kan gøres af egen drift eller efter anmodning fra en udbyder eller en formidler.

Baggrunden for reglen i skattekontrollovens § 10 F var, at SKAT over en længere periode 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 udbyderne 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 aftaleparter 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.

#### *3.6.7.2. Lovforslaget*

Reglen om skattearrangementer foreslås videreført i forslagets § 24, med enkelte sproglige ændringer. Se i øvrigt forslaget specielle bemærkninger.

#### *3.6.8. Tilsyn med nedskrivninger og hensættelser i finansielle virksomheder*

##### *3.6.8.1. Gældende ret*

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 finansiel 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 om hensættelser i penge- og realkreditinstitutter m.fl.), men blev ved lov nr. 457 af 9. juni 2004 erstattet af den nugældende bestemmelse.

### *3.6.8.2. Lovforslaget*

Det foreslås, at den gældende skattekontrollovs § 6 D om SKATs mulighed for at anmode Finanstilsynet eller Erhvervsstyrelsen om tilsyn med nedskrivninger og hensættelser i penge- og realkreditinstitutter og finansieringsselskaber m.v. videreføres med redaktionelle ændringer, idet reglerne om frister for SKAT anmodning om et tilsyn, tilsynsmyndighedens afgørelse og den pågældende juridiske persons klageadgang samles i et stykke.

## *3.7. Samarbejde med eksterne parter*

### *3.7.1. Indledning*

Reglerne i skattekontrolloven vedrørende samarbejdet med udenlandske skattemyndigheder, jf. § 11 og § 8 Z, SKATs adgang til indkomstregisteret, jf. § 11 F, SKATs hjemmel til registersamkøring med oplysninger fra andre offentlige myndigheder, jf. § 6 E, og et overvågningsregister med henblik på at imødegå overtrædelser af skatte- og afgiftslovgivningen (kontrolinformationsregister i daglig tale kaldet KINFO), jf. § 6 F, foreslås samlet i kapitel 7 i lovforslaget. Desuden indeholder kapitlet regler om udlevering af oplysninger til kreditvurdering med den registreredes samtykke, jf. § 1 B.

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

### *3.7.2. Samarbejde med udenlandske myndigheder*

#### *3.7.2.1. Gældende ret*

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) er dette lovfæstet i den gældende skattekontrolløvs § 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.

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 skattekontrolløvs § 8 Z medfører, at en sådan embedsmand skal nyde samme retsbeskyttelse og være undergivet samme strafansvar som danske embedsmænd.

Ved lov nr. 1884 af 29. december 20 er skattekontrolløvens § 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.

### *3.7.2.2. Lovforslaget*

Den foreslåede bestemmelse i § 66 om udveksling af oplysninger med udenlandske myndigheder viderefører den gældende skattekontrolløvs § 11, stk. 1, der beskriver de forskellige overenskomster om administrativ bistand i skattesager, og som bl.a. implementerer de gældende EU-direktiver, men den konsekvensændring, at direktiv om administrativt samarbejde på skatteområdet er blevet ændret ved direktiv 2016/2258.

Det foreslås, at den gældende skattekontrolløvs § 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 den gældende skattekontrolløvs § 8 Y om hjemmel til, 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 af oplysninger, videreføres i lovforslagets § 1, stk. 3. Der henvises til de specielle bemærkninger til § 1.

Det foreslås, at den gældende skattekontrolløvs § 8 Z videreføres i lovforslagets § 67 med den ændring, at vendingen ”i skattesager, som ikke er straffesager” udgår, således at det alene vil

fremgå, at udenlandske embedsmænd kan være til stede ved kontrol i en dansk virksomhed og har samme retsstilling som danske embedsmænd, når der er tale om et samarbejde mellem danske og udenlandske skattemyndigheder. 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. Vendingen ”i skattesager, som ikke er straffesager” kan rejse tvivl om, i hvilket omfang SKAT skal udøve en forhåndscensur på en bistandsanmodning, hvilket ikke ligger inden for aftalerne.

### *3.7.3. Registersamkøring*

#### *3.7.3.1. Gældende ret*

SKAT har hjemmel til terminaladgang til indkomstregisteret, jf. skattekontrollovens § 11 F, indsat ved lov nr. 403 af 8. maj 2006 (indkomstregisterloven), hvor indkomstregisteret blev oprettet. Bestemmelsen giver SKAT adgang til alle nødvendige oplysninger om fysiske eller juridiske personers økonomiske og erhvervsmæssige forhold.

Oplysningerne skal være nødvendige til brug for opgørelse eller inddrivelse af skatter, arbejdsmarkedsbidrag, told og afgifter. 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. 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.

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, opkrævning eller inddrivelse af skatter, arbejdsmarkedsbidrag, told eller afgifter. Kontrolinformationsregisteret er 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.

Ved lov nr. 1344 af 19. december 2008 (Indsats mod skatte- og afgiftsunddragelse m.v.) er indsat en hjemmel til, at SKAT kan foretage registersamkøring af oplysninger i KINFO-registret med oplysninger i SKATs registreringssystem for virksomheder – Erhvervssystemet, samt at SKAT kan stille resultatet af denne samkøring til rådighed for Erhvervsstyrelsen til brug for denne myndigheds arbejde som registreringsmyndighed for SKAT.

Ved lov nr. 1344 af 19. december 2008 er bestemmelsen om registersamkøring i § 6 E udvidet for at give SKAT en tilsvarende hjemmel som fødevaremyndighederne 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 er blevet

konsekvensændret.

### 3.7.3.2. *Lovforslaget*

Det foreslås, at hjemlerne til registersamkøring til brug for SKATs myndighedsudøvelse samles i den foreslåede § 68, og at det præciseres i stk. 1, at SKAT kan foretage samkørsel af egne it-data.

Det foreslås, at den gældende skattekontrollovs § 11 F, 1. pkt., som giver SKAT terminaladgang til alle nødvendige oplysninger om fysiske eller juridiske personers økonomiske og erhvervsmæssige forhold i indkomstregisteret, videreføres uændret i § 68, stk. 2.

En stor del af oplysningerne i indkomstregisteret bygger på de automatiske indberetningspligter i den gældende skattekontrollov, som SKAT igennem indkomstregisteret stiller til rådighed for andre myndigheder, og oplysningerne er nødvendige for, at SKAT kan udføre sine myndighedsopgaver, herunder dannelsen af forskudsopgørelse og årsopgørelse samt servicering af TastSelv.

Det foreslås, at den gældende skattekontrollovs § 11, F, 2. pkt., der angiver, at oplysningerne anvendes til brug for selvangivelse, årsopgørelse, forskudsopgørelse m.v. og ved behandling af enkelte sager eller til brug for kontrol ved samkøring og sammenstilling af oplysninger med told- og skatteforvaltningens øvrige oplysninger, ikke videreføres. Der er tale om eksempler på SKATs myndighedsudøvelse, som i stedet vil fremgå af bemærkninger til den foreslåede bestemmelse.

Det foreslås, at den gældende skattekontrollovs § 6 E, stk. 1, om SKATs adgang til at indhente oplysninger i elektronisk form fra andre offentlige registre med henblik på registersamkøring videreføres i § 68, stk. 3, med den ændring, at adgang til at indhente oplysninger i elektronisk form erstattes af udtrykket terminaladgang, da dette er en mere præcis beskrivelse. Oplysningerne vil kun kunne indhentes i det omfang de er nødvendige for opgørelse og inddrivelse af skatter, told og afgifter.

Efter den foreslåede bestemmelse i § 68, stk. 3, gøres det ligeledes muligt for SKAT at få adgang til oplysninger i register over reelle ejere, som indeholder oplysninger der skal registreres efter hvidvaskreglerne. Dermed implementeres dele af Rådets direktiv 2016/2258 af 6. december 2016 om at give skattemyndighederne adgang til oplysninger indberettet i henhold til hvidvaskreguleringen.

Formålet med direktiv 2016/2258 og forslagets § 68, stk. 3, er at give skattemyndighederne systematisk adgang til den information der skal indsamles i henhold til hvidvaskreglerne. Herved vil skattemyndighederne få adgang til oplysninger om, hvem der er de reelle ejere af mellemliggende selskaber, fonde mv., samt relevante kundeidentitets- og kontroloplysninger, jf. forslagets § 61, stk. 2.

Når der gives adgang til disse oplysninger, indsamlet efter hvidvaskreglerne, giver det skattemyndighederne bedre mulighed for at kontrollere om finansielle institutter efterlever direktivet om administrativt samarbejde, samt at sætte ind overfor skatteunddragelse og skatteundgåelse.

De yderligere dele af direktivet er omfattet af bestemmelsen om oplysningspligt for offentlige myndigheder, erhvervsdrivende og juridiske personer i forslagets § 62, stk. 2, der giver SKAT adgang til at anmode om oplysninger indberettet og opbevaret efter hvidvaskreglerne, se afsnit

3.6.1.2. Endelig foreslås direktivet implementeret ved, at det i det samtidigt fremsatte lovforslag om en skatteindberetningslov foreslås, at SKAT gives adgang til oplysninger registreret eller opbevaret i henhold til hvidvaskreglerne med henblik på kontrol af indberetningerne efter den foreslåede skatteindberetningslov.

Det foreslås, at den gældende skattekontrollovs § 6 E, stk. 2, som vedrører næringsbrevsordningen, ikke videreføres, da denne ordning ikke eksisterer mere.

Det foreslås, at den gældende skattekontrollovs § 6 F, stk. 1, om oprettelse af et kontrolinformationsregister, videreføres i lovforslagets § 69 med følgende ændringer. For det første foreslås en redaktionel ændring, idet indledningen i bestemmelsen, ”med henblik på at imødegå overtrædelser af lovgivningen om skatter og andre ydelser til det offentlige” er en hensigtserklæring, der bør være bemærkningsstof.

For det andet foreslås det beløb, der fastsættes som en af betingelserne for registrering, lovfæstet og hævet til 100.000 kr. for det tab, der skal være påført eller søgt påført det offentlige. Det gældende beløb 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.

Det foreslås, at den gældende skattekontrollovs § 6 F, stk. 2, om SKATs tavshedspligt ikke videreføres, da det allerede følger af skatteforvaltningsloven, at oplysningerne i registeret og oplysninger, der ligger til grund for registreringen, er omfattet af skatteforvaltningslovens § 17 om tavshedspligt.

Det foreslås, at den gældende skattekontrollovs § 6 F, stk. 3 om, at en registrering ikke kan foretages eller opretholdes mere end fem år efter, at det forhold, der begrunder en registrering, er konstateret, videreføres uændret i § 69, stk. 2.

Det foreslås endeligt, at den gældende skattekontrollovs § 6 F, stk. 4 om registersamkøring mellem kontrolinformationsregisteret og SKATs registreringssystem for erhvervsvirksomheder, videreføres uændret i § 69, stk. 3.

### *3.7.4. Udlevering af oplysninger til kreditvurdering med samtykke fra den skattepligtige*

#### *3.7.4.1. Gældende ret*

Ved lov nr. 593 af 18. juni 2012 er 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. Det er en forudsætning for at gøre brug af ordningen, at virksomheden betaler et gebyr for modtagelse af oplysningerne, og SKAT har indgået en aftale med virksomheden om den konkrete adgang.

Ved lov nr. 1374 af 16. december 2014 er § 1 B udvidet, så de finansielle virksomheder har 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.

Adgangen kan alene ske inden for de rammer, persondataloven udstikker, jf. afsnit 2.4.6.3. 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 persondatalovens regler ikke vil kunne indgå i forbindelse med en kreditvurdering.

#### *3.7.4.2. Lovforslaget*

Det foreslås, at den gældende skattekontrolløvs § 1 B, stk. 1–3, om SKATs udlevering af oplysninger til virksomheder, der yder lån eller formidler lån, til brug for kreditvurdering og rådgivning, samt opdatering af de lovpligtige oplysninger om den konkrete kunde, videreføres uændret i lovforslagets § 70, stk. 1-3.

Det foreslås, at den gældende skattekontrolløvs § 1 B, stk. 4, om at der skal foreligge en aftale med virksomheden om adgang til oplysninger, som indgår i en kundes årsopgørelse, og at aftalen skal indeholde bestemmelse om betaling, videreføres med en sproglig ændring, jf. § 70, stk. 4, så det bliver tydeligt, at adgangen er betinget af, at virksomhederne betaler et gebyr i overensstemmelse med lov om videreanvendelse af den offentlige sektors informationer, samt at der skal foreligge en aftale med SKAT om betingelserne for og omfanget af adgangen med respekt af reglerne i persondataloven.

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

#### *3.8.1. Afskæring af TastSelv*

##### *3.8.1.1. Gældende ret*

Ved siden af feltlåsningsordningen, som er omtalt i afsnit 3.1.7, er der i 2010 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.

En afskæring af den skattepligtige fra at anvende TastSelv kan ifølge retningslinjerne ske, når det konkret skønnes, at der er en væsentlig risiko for, at den skattepligtige ved anvendelse af TastSelv vil søge at gennemføre en ændring, som SKAT anser for uberettiget. 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.

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. Retningslinjerne er på dette punkt afløst af SKM2014.571.SKAT om retningslinjer for behandling af indsigelser over SKATs behandling af spørgsmål, som ikke er afgørelser. Efter disse retningslinjer behandles den skattepligtiges indsigelse over afskæring af TastSelv af den øverste leder for den organisatoriske enhed, hvor sagsbehandlingen har fundet sted, dvs. direktøren for det pågældende forretningsområde. Er den skattepligtige utilfreds med resultatet af denne behandling, kan indsigelsen efter klagers anmodning behandles af SKATs Borger- og Retssikkerhedschef.

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.

Er den skattepligtige afskåret fra at anvende TastSelv, kan den skattepligtige selvangive ved at rette henvendelse til SKAT telefonisk, via [www.skat.dk](http://www.skat.dk), ved brev eller ved personlig henvendelse, jf. § 4 i bekendtgørelse nr. 147 af 4. februar 2015 om digital kommunikation på Skatteministeriets område.

### *3.8.1.2. Lovforslaget*

Det foreslås, at de administrativt fastsatte regler om at afskære en skattepligtig fra at anvende TastSelv lovfæstes og der gives den skattepligtige mulighed for at få SKATs afgørelse herom prøvet af den administrative klagemyndighed.

Som omtalt i pkt. 3.8.1.1. 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.

Det foreslås, at SKAT kan afskære fra anvendelsen af TastSelv, hvis SKAT finder, at der er nærliggende risiko for, at den skattepligtige vil begå væsentlige fejl ved anvendelsen af TastSelv. Med de foreslåede udtryk ”nærliggende risiko” og ”væsentlige fejl” skærpes kravene til, hvornår afskæring kan finde sted. Afskæringen kan ske med virkning for det aktuelle indkomstår, men også for det efterfølgende, hvis SKAT finder, at der er nærliggende risiko for, at den skattepligtige også vil begå væsentlige fejl for dette indkomstår.

Konstaterer SKAT f.eks. efter oplysningsfristens udløb i sommeren 2019, at den skattepligtige vedr. indkomståret 2018 har begået væsentlige fejl, og SKAT har grund til at antage, at der er nærliggende risiko for, at den skattepligtige vil begå lignende fejl for det efterfølgende indkomstår, dvs. indkomståret 2019, kan afskæring af TastSelv ske for såvel indkomståret 2018 som indkomståret 2019.

Den adgang, som SKAT i dag har til at afskære en skattepligtig fra at anvende TastSelv, er en processuel beslutning. For at styrke borgernes retssikkerhed, herunder til få adgang til at få beslutningen prøvet ved den administrative klagemyndighed, foreslås det, at SKAT fremover træffer afgørelse om afskæringen af den skattepligtiges adgang til at anvende TastSelv.

Ud over at lovfæste og skærpe gældende kriterier for afskæring foreslås det således, at skattepligtige, som afskæres fra at anvende TastSelv, får en afgørelse med angivelse af det eller de indkomstår, afskæringen vedrører. Afgørelse kan påklages til Landsskatteretten, jf. skatteforvaltningslovens § 11, stk. 1, nr. 1. Bestemmelserne i skatteforvaltningsloven foreslås i den forbindelse at finde anvendelse.

Endelig foreslås det præciseret, at skattepligtige som afskæres fra at anvende TastSelv ikke er fritaget for på anden måde inden oplysningsfristens udløb at give SKAT oplysninger om skattepligtig indkomst m.v. som nævnt i § 2. Som efter gældende ret foreslås det at kunne ske ved henvendelse til SKAT telefonisk, via [www.skat.dk](http://www.skat.dk), ved brev eller ved personlig henvendelse.

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.

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

#### *3.8.2.1. Gældende ret*

I den gældende skattekontrollovs § 5, stk. 2, er der hjemmel til, at SKAT kan søge at fremtvinge en selvangivelse ved pålæg af daglige bøder. 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. Reglen i § 5, stk. 2, går tilbage til 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.

Reglen i skattekontrollovens § 5, stk. 2, anvendes ikke alene i forbindelse med selvangivelsen, men kan også anvendes til at søge at fremtvinge et skatemæssigt årsregnskab, jf. skattekontrollovens § 3, stk. 4, til at søge at fremtvinge en formueforklaring fra den skattepligtige, jf. skattekontrollovens § 6 B, stk. 4, eller en revisorerklæring fra finansieringsselskaber, jf. skattekontrollovens § 6 D, der alle henviser til § 5, stk. 2.

Den gældende § 9 indeholder en regel om, at en række indberetnings- og oplysningspligter i skattekontrolloven kan søges gennemtvunget ved, at SKAT træffer en afgørelse om, at den indberetnings- eller oplysningspligtige har pligt til at afgive oplysningerne og pålægger daglige bøder. Efter § 9, stk. 2, er der udpantningsret for tvangsbøder pålagt efter stk. 1.

Den gældende § 9 går også tilbage til lov nr. 392 af 12. juli 1946. 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.

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 af indkomsten efter § 5, stk. 3, i stedet for at vente på de oplysninger, der er anmodet om.

### *3.8.2.2. Forslaget*

Den foreslåede bestemmelse i § 72 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 oplysningsskemaet m.v. og det skattemæssige årsregnskab samt de bestemmelser om oplysningspligt efter anmodning, der fortsat står i skattekontrolloven.

Forslagets § 72, stk. 1, er en videreførelse af den gældende § 5, stk. 2, med sproglige og redaktionelle ændringer. Forslagets § 72, stk. 2, er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 9, stk. 1, med sproglige ændringer og de ændringer, som overflytningen af bestemmelserne om automatisk indberetning fra tredjemand til skatteindberetningsloven giver anledning til. Der henvises nærmere til de specielle bemærkninger til § 72.

Det foreslås at skrive direkte 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.

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.

At klagen tillægges opsættende virkning betyder, at pligten til at komme med oplysninger og følgelig også pligten til at betale daglige tvangsbøder er suspenderet, mens klageinstansen behandler klagesagen. Hvis klageinstansen giver SKAT medhold, fastsætter klageinstansen en frist for at komme med oplysningerne.

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 pålægget 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 § 11 i lov nr. 285 af 29. april 2017 om inddrivelse af gæld til det offentlige.

### *3.8.3. Skattetillæg*

#### *3.8.3.1. Gældende ret*

Reglerne om skattetillæg er i deres nuværende udformning blevet gennemført ved lov nr. 362 af 2. juni 1997 om ændring af skattekontrolloven (Ændret selvangivelsesfrist og ændret skattekontrollovstillæg for selvangivelser, der afleveres for sent).

Skattetillægget udløses automatisk ved SKATs konstatering af, at selvangivelsen ikke er modtaget inden selvangivelsesfristens udløb. Der tages ikke hensyn til den selvangivelsespligtiges subjektive tilregnelser, fordi skattetillæg ikke har karakter af en bøde.

Endvidere beregnes skattetillæg, hvis en skattepligtig ikke indsender det skattemæssige årsregnskab rettidigt, eller ”regnskabet” er så mangelfuldt, at det ikke kan sidestilles med et skattemæssigt årsregnskab.

Ifølge skattekontrollovens § 5 gælder herom:

- 1) For fysiske personer, der alene modtager en årsopgørelse i stedet for en selvangivelse, eller som alene modtager oplysninger om indberettede tal til brug for sin årsopgørelse (servicemeddelelse), eller senest den 1. maj i selvangivelsesåret skriftligt har meddelt SKAT, at den selvangivelsespligtige for dette år ikke vil modtage en årsopgørelse i stedet for en selvangivelse og dermed får selvangivelsesfrist den 1. juli, beregnes ikke noget skattetillæg.
- 2) For fysiske personer, hvis skattepligtige indkomst for det pågældende indkomstår ikke overstiger bundfradraget for topskatten efter § 7 i personskatteloven, udgør skattetillægget 100 kr., for hver dag fristen overskrides, dog højst 2.500 kr. i alt.
- 3) For fonde og foreninger, der efter § 15 i fondsbeskatningsloven kan opfylde selvangivelsespligten ved afgivelse af en særlig erklæring, betales et skattetillæg på 500 kr. for ikke at selvangive rettidigt. Det gælder uanset antal dage, erklæringsfristen er overskredet.

Skattetillægget skal beregnes fra den første dag ved fristens udløb. Er der givet henstand med selvangivelsesfristen beregnes ikke skattetillæg for den periode, hvori der er givet henstand.

Hvis fristen udløber en fredag, beregnes der dog i praksis ikke skattetillæg, hvis selvangivelsen modtages af SKAT digitalt ved normal kontortids begyndelse den følgende mandag inden kl. 9.00 eller som selvangivelse på papir med den første ordinære postgang eller ved normal kontortids begyndelse den følgende mandag inden kl. 9.00.

Udløber fristen en søn- eller helligdag, anses selvangivelsen for rettidig, hvis den modtages den følgende hverdag også inden kl. 9.00. Det samme gælder for en selvangivelse, der indgives digitalt. Der beregnes skattetillæg for mellemliggende weekends, medmindre der selvangives den følgende mandag, som beskrevet ovenfor. Dvs. hvis selvangivelsesfristen udløber en onsdag, og der selvangives den følgende tirsdag, skal der også beregnes skattetillæg for lørdag og søndag.

Hvis der er selvangivet rettidigt, men SKAT efterfølgende konstaterer, at selvangivelsen ikke er fyldestgørende, har SKAT grundlag for at foretage en skønsmæssig ansættelse med tillæg af et beregnet skattetillæg.

Skattetillægget tilfalder staten.

SKAT kan også pålægge den skattepligtige daglige bøder (tvangsbøder) for at få den skattepligtige til at indgive sin selvangivelse. Selv om der er pålagt skattetillæg, kan SKAT fortsat fremtvinge selvangivelsen ved pålæg af daglige bøder.

Der skal beregnes et skattetillæg pr. selvangivelsespligt.

Ved sambeskattede selskaber betyder det, at hvert selskab er selvangivelsespligtig, selv om det alene er moderselskabet, der selvangiver overskuddet. Datterselskabet skal bl.a. selvangive omsætningstal m.v.

SKAT kan efter skattekontrollovens § 5, stk. 1, sidste pkt., fritage for betaling af skattetillægget helt eller delvist, hvis særlige omstændigheder taler herfor.

"De særlige omstændigheder", der kan begrunde fritagelse for skattetillæg, er efter praksis de samme, som kan begrunde henstand med selvangivelsesfristen efter skattekontrollovens § 4, stk. 4. Der henvises til de specielle bemærkninger til lovforslagets § 14, stk. 1, som omtaler denne praksis.

Viser det sig, at det selvangivelsen eller det skattemæssige årsregnskab ikke er egnet til at danne grundlag for skatteansættelsen, beregnes der fuldt tillæg. Også i denne situation kan den skattepligtige søge om fritagelse for tillægget.

Hvis nedbrud i SKATs it-systemer forhindrer eller forsinker, at den skattepligtige eller dennes repræsentant får indgivet selvangivelsen til fristen den 1. juli, og den skattepligtige eller dennes repræsentant kan påvise, at selvangivelsen er blevet digitalt afsendt inden for fristen, kan der ligeledes ske fritagelse for skattetillægget.

SKAT udsender en erindringsskrivelse to til tre uger før udløbet af selvangivelsesfristen 1. juli til alle fysiske personer, der skal selvangive senest denne dato, og som ikke allerede har selvangivet efter de oplysninger, som SKAT ligger inde med. I skrивelsen erindres der om selvangivelsesfristen, om skattetillægget for ikke at selvangive rettidigt, og om mulighederne for at få henstand med selvangivelsesfristen, hvis særlige omstændigheder taler herfor.

Det er dog ikke en betingelse for beregning af skattetillæg, at den pågældende har modtaget en erindringsskrivelse om selvangivelsesfristen forud for fristudløbet.

### 3.8.3.2. Lovforslaget

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 skattekontrolløvs § 5, stk. 1, om fysiske personer, som ikke pålægges et skattetillæg, da bestemmelsen må anses for at være overflødig. Endvidere foreslås det, at reglen om, at skattetillægget tilfalder staten udgår, da også denne bestemmelse må anses for at være overflødig. Der henvises herom til pkt. 2.4.4 om regler, der ikke videreføres.

Det foreslås således, at hvis en skattepligtige ikke rettidigt har indgivet et oplysningsskema efter § 5, 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 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. i alt for ikke at oplyse rettidigt.

SKAT kan efter ansøgning i særlige tilfælde fritage helt eller delvist for skattetillægget. Den gældende praksis efter § 5, stk. 1, foreslås videreført. Dog vil SKAT ikke anse indgivelsen af et oplysningsskema fra en person uden digital oplysningspligt for rettidig, hvis SKAT modtager oplysningsskemaet i papir den førstkommande hverdag efter kl. 9.00, når oplysningsfristen er udløbet dagen før eller på en lør-, søn- eller helligdag.

### *3.8.4. Skønsmæssig ansættelse*

#### *3.8.4.1. Gældende ret*

Hvis en selvangivelsespligtige ikke har selvangivet fyldestgørende på ansættelsestidspunktet, kan SKAT efter den gældende skattekontrolløvs § 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.

En skønsmæssig skatteansættelse efter den gældende skattekontrolløvs § 5, stk. 3, kan enten være en taksation som følge af en ikke fyldestgørende selvangivelse inden for selvangivelsesfristen, eller en skønsmæssig ansættelse som følge af manglende/mangelfulde oplysninger eller manglende/mangelfuldt regnskabsgrundlag for selvangivelsen, jf. den gældende skattekontrolløvs § 6, stk. 7.

En skønsmæssig ansættelse vil også kunne foretages, hvis et skattemæssigt årsregnskab fra den skattepligtige er så mangelfuldt, at det ikke kan sidestilles med et skatteregnskab, jf. den gældende skattekontrolløvs § 3, stk. 4.

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 selvangivelsen er indgivet rettidigt, men SKAT efterfølgende konstaterer, at de selvangivne oplysninger er så mangelfulde, at de ikke skønnes at kunne danne grundlag for en korrekt skatteansættelse. I det tilfælde har SKAT grundlag for at foretage en skønsmæssig ansættelse med tillæg af et beregnet skattetillæg. Af tidsmæssige årsager indebærer det ofte, at der i disse tilfælde udløses et maksimalt skattetillæg på henholdsvis 5.000 kr. og 2.500 kr.

For så vidt særligt angår skønsmæssige ansættelser for skattepligtige juridiske personer (selskaber m.v.) foretages disse som oftest i sammenhæng med en afledt skønsmæssig ændring af ansættelsen for den skattepligtige fysiske person, der er selskabets hovedaktionær.

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 korrigere 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 skattekontrolløvens § 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, jf. § 2 i bekendtgørelse nr. 535 af 22. maj 2013 om fysiske personers modtagelse af en årsopgørelse i stedet for en

selvangivelse, 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. nedenfor. 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.

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.

Den skønsmæssige ansættelse skal foretages ud fra en realistisk vurdering af den skattepligtiges faktiske indkomstforhold. Det indebærer bl.a., at selvangivelsen ikke må fremtvinges ved en urealistisk høj ansættelse.

Ved ansættelse efter skøn har SKAT som udgangspunkt ikke pligt til at indhente oplysninger fra andre end den skattepligtige selv. Der er som udgangspunkt heller ikke pligt til at indhente oplysninger fra tredjemand, hverken fra en anden offentlig myndighed eller fra en privat virksomhed, jf. dog straks nedenfor. Normalt anmoder SKAT den skattepligtige om materiale til brug for fastsættelsen af den skønsmæssige ansættelse med en frist på ikke under 15 dage.

Grundlaget for skønnet er typisk tidligere års selvangivelser, forskudsregistreringer, indberettede oplysninger, momsangivelser m.v. Omstændighederne kan tale for, at der indhentes oplysninger fra tredjemand, f.eks. hvis den skattepligtige gennem flere år har undladt at selvangive.

Som grundlag for en skønsmæssig ændring af indkomstansættelsen skal SKAT i hvert tilfælde begrunde, at en skønsmæssig ansættelse, der afviger fra det selvangivne, kan sandsynliggøres som mere retvisende end det selvangivne. Domstolspraksis viser, at der som udgangspunkt yderligere kræves som grundlag for en skønsmæssig ansættelse, at SKAT påviser eller sandsynliggør, at den skattepligtige har et privatforbrug, der er større end det privatforbrug, som den skattepligtiges selvangivne skattepligtige indkomst samt evt. dokumenterede oplysninger om skattefrie indtægter og oplysninger om formue giver plads til. Som målestok for et minimum antageligt privatforbrug kan SKAT hense til de satser for rådighedsbeløb, der anvendes ved gældssanering efter de civile regler i konkursloven og bekendtgørelse om gældssanering, jf. bekendtgørelse nr. 1363 af 19. december 2008 med senere ændringer.

Domstolspraksis har anerkendt, at selv om SKAT hverken kan påvise formelle eller reelle mangler i den skattepligtiges bogførings- og regnskabsmateriale, vil SKAT alligevel kunne foretage en skønsmæssig ændring af indkomstansættelsen, hvis den skattepligtiges privatforbrug er helt ekstraordinært lavt, herunder negativt, i forhold til den skattepligtiges selvangivne indkomst og bevægelserne i den skattepligtiges formueforhold i løbet af indkomståret, jf. UfR 1967.635H. I denne sag fandt Højesteret, at det var med rette, at skattemyndighederne havde forhøjet en gårdejers skatteansættelse skønsmæssigt, fordi regnskabet ikke gav plads til et antageligt privatforbrug. Der kan også henvises til SKM2002.70.HR. Sagen angik udlejning af fast ejendom. Den skattepligtiges indkomst var forhøjet på baggrund af et negativt privatforbrug. Skattefrie indtægter i form af arveforsbud, salg af indbo eller familielån, kunne ikke anses for dokumenteret.

Et alternativt eller supplerende grundlag til privatforbrugsopgørelsen kan være, hvis SKAT påviser eller sandsynliggør en unormal lav bruttoavance. Bruttoavancen er forskellen mellem nettoomsætning og vareforbrug i pct. af nettoomsætningen. En unormal lav bruttoavance understøtter SKATs skønsmæssige ændring af den skattepligtiges indkomstansættelse. En unormal lav bruttoavance sættes i forhold til enten bruttoavancen for lignende virksomheder inden for samme branche, eller en bruttoavance, som SKAT beregner på baggrund af oplysninger om salgspriser i branchen, virksomhedens varekøb og /eller den skattepligtiges bestillings – eller dagbøger over kunder, klienter, indgåede ordrer m.v. I forbindelse med skønnet vurderes det, om der skal tages hensyn til et vist mindre fradrag for svind, hvis der sædvanligvis er svind i den pågældende branche.

Domstolene har endvidere anerkendt, at hvis SKAT tilsidesætter den skattepligtiges regnskabsgrundlag, fordi der ikke er foretaget daglige eller jævnlige kasseafstemninger og i øvrigt kan påvise, at bruttoavancen efter selvangivelsen og regnskabet ikke er retvisende som unormalt lav, er det ikke et krav, at SKAT derudover skal opgøre den skattepligtiges privatforbrug for at understøtte tilsidesættelsen af regnskabsgrundlaget og en efterfølgende ændring af indkomstansættelsen, der baserer sig på skøn for bruttoavancen, jf. eksempelvis SKM2004.367.VLR. I sagen blev indkomsten skønsmæssigt forhøjet efter et skøn for bruttoavancen på grundlag af oplysninger om virksomhedens (et pizzeria) varekøb sammenholdt med salgspriser m.v.

Endelig viser praksis, at SKATs tilsidesættelse af regnskabsgrundlaget ikke nødvendigvis skal følges op af en skønsmæssig ansættelse, støttet af en privatforbrugsafgørelse eller et skøn over bruttoavance, men at SKAT kan ændre skatteansættelsen med de konkrete differencer, jf. SKM2006.216.ØLR og SKM2007.130.VLR. I sidstnævnte sag, blev regnskabsgrundlaget for en tømrer tilsidesat, men i stedet for skønsmæssig ansættelse blev ansættelserne ændret på baggrund af en konkret gennemgang og kontrol af bilagsmaterialet. Vestre Landsret fandt ikke grundlag for at tilsidesætte de konkret ændrede skatteansættelser som åbenbart urimelige eller som hvilende på et klart fejlagtigt eller ufuldstændigt grundlag.

En skattepligtig, der mener sig berettiget til et skattemæssigt fradrag, har bevisbyrden for, at udgiften er fradragsberettiget. I sagen SKM2004.162.HR om størrelsen af et befordringsfradrag udtalte Højesteret således, at fradrag kun kan opnås for en befordring, der rent faktisk har fundet sted, og at bevisbyrden herfor som udgangspunkt påhviler skatteyderen. Det påhviler således skatteyderen at dokumentere, eller i hvert fald at sandsynliggøre, at den selvangivne befordring faktisk havde fundet sted. Videre udtalte Højesteret, at beviskravet typisk vil blive skærpet i tilfælde, hvor der foreligger omstændigheder, der kan tale imod, at befordringen har fundet sted i det selvangivne omfang, eksempelvis meget betydelige daglige rejsetider.

Kan den skattepligtige ikke fremlægge dokumentation for fradraget, nægtes dette. Hvis SKAT finder det konkret sandsynliggjort, at den skattepligtige har afholdt fradragsberettigede udgifter, men hvis størrelse er udokumenteret, kan SKAT foretage en skønsmæssig ansættelse af den pågældende udgift. Hvis SKAT finder, at udgifterne slet ikke eller kun utilstrækkeligt er dokumenteret, har SKAT ikke pligt til at udøve et skøn over størrelsen af fradragsberettigede udgifter, jf. SKM2013.493.VLR, hvor den skattepligtige ikke fik medhold i en påstand om, at SKATs skønsmæssige ændring af indkomstansættelsen og momstilsvaret var ugyldig, fordi SKAT ikke havde medtaget fradragsberettigede udgifter ved skønnet.

Fejl i en statuspost, der har direkte betydning for resultatopgørelsen i et virksomhedsregnskab (varelagre, varedebitorer samt vare- og omkostningskreditorer) angår som oftest spørgsmål om den korrekte periodeafgrænsning. Fejl af denne karakter giver ikke SKAT grundlag for at foretage skønsmæssige ændringer af den skattepligtiges indkomstansættelse. SKAT skal i stedet regulere statusposten, der afledt medfører ændringer af indkomstansættelsen. Den skattepligtiges selvangivne privatforbrug påvirkes ikke en sådan regulering.

Hvis den skattepligtige har opgjort en statuspost efter et skøn, og SKAT ikke finder størrelsen af den skønnede statuspost retvisende og i øvrigt kan påvise, at bruttoavancen forekommer unormalt lav, kan SKAT foretage en skønsmæssig ændring af statusposten med afledt virkning for indkomstansættelsen. Heller ikke en sådan regulering påvirker den skattepligtiges selvangivne privatforbrug.

SKAT udsender ca. 14 dage før selvangivelsesfristen udsender en mail til virksomhederne om, at de skal huske at selvangive. Har en virksomhed ikke selvangivet inden udløbet af selvangivelsesfristen, sender SKAT en påmindelse ud til virksomheden ca. en uge efter fristen er overskredet. Denne mail følges normalt op af en opringning til virksomheden, hvor selvangivelsen efterspørges. Herefter udsendes et varslingsbrev om pålæg af tvangsbøder og derpå selve pålægget om dagbøder, før processen i forhold til den skattepligtige om fastsættelsen af en skønsmæssig ansættelse påbegyndes.

Når SKAT agter at foretage en skatteansættelse af en skattepligtig fysisk person efter skøn, skal den skattepligtige underrettes skriftligt herom, jf. skatteforvaltningslovens § 20. Den skattepligtige skal samtidig underrettes om, at vedkommende har ret til at udtale sig skriftligt eller mundtligt over for SKAT inden for en fastsat frist. Fristen bør ikke være under 15 dage. Har den skattepligtige ikke udtalt sig inden fristens udløb, kan SKAT foretage skatteansættelsen i overensstemmelse med forslaget uden yderligere underretning. Har den skattepligtige udtalt sig, skal der gives skriftlig underretning om skatteansættelsen.

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.

En skattepligtig, som ikke reagerer på en for lav skønsmæssig ansættelse, kan – hvis betingelserne herfor er opfyldt - straffes efter skattekontrollovens § 16.

#### *3.8.4.2. Lovforslaget*

Forslaget er en præcisering af den gældende regel i skattekontrollovens § 5, stk. 3, idet de situationer, som efter praksis kan begrunde en skønsmæssig ansættelse, fremgår direkte af forslaget, jf. straks nedenfor, ligesom forslaget indeholder en opregning af de grundlag, som den skønsmæssige ansættelse efter praksis kan baseres på.

Det foreslås, at SKAT kan foretage en skatteansættelse skønsmæssigt, hvis den skattepligtige omfattes af reglen i § 5 om skattepligtige, der modtager et oplysningsskema ikke ved oplysningsfristens udløb har givet forvaltningen oplysninger som nævnt i § 2, som kan danne grundlag for ansættelsen.

Det foreslås endvidere, at SKAT ud over det 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 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.

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.

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 mere sikkert grundlag på baggrund af andre oplysninger. SKAT skal begrunde, hvorfor den skønsmæssige ansættelse kan foretages uden anvendelse af oplysningerne nævnt i den foreslåede bestemmelse § 74, stk. 3, 1. -3. pkt. For så vidt angår de situationer, hvor en skønsmæssig ansættelse bliver foretaget efter stk. 2, 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.

Skønsmæssig ansættelse efter de her foreslåede bestemmelser gælder ikke ved foretagelse af skønsmæssige ansættelser for så vidt angår kontrollerede transaktioner, der er omfattet af § 46.

### *3.8.5. Revisorpålæg*

#### *3.8.5.1. Gældende regler*

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 opfyldt. 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.

Reglen blev oprindelig gennemført ved lov nr. 325 af 18. maj 2005 (Indsats mod skatte- og afgiftsunddragelse). Sigtet med lovændringen var at give SKAT et ekstra redskab til at sikre, at erhvervsdrivende overholder deres selvangivelses- og regnskabspligt (og dermed også bogføringspligt) i henhold til skatte- og regnskabslovgivningen. Bestemmelsen skal således ses som et supplement til reglerne om skattetillæg, daglige bøder og skønsmæssig skatteansættelse efter skattekontrolløven.

Ordningen med revisorpålæg finder 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 indgivelse 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.

Med henblik på at kunne fastsætte den erhvervsdrivendes indkomst kan SKAT selv udarbejde et regnskab med udgangspunkt i det foreliggende ubehandlede regnskabsmateriale. Dette er imidlertid en ressourcekrævende proces, hvorfor det blev fundet rimeligt at lade den erhvervsdrivende betale for revisorbistand hertil. Ordningen giver SKAT mulighed for at få et bedre grundlag end den skønsmæssige ansættelse for at ansætte erhvervsdrivende i skat m.v.

Ved meddelelsen om beslutningen om revisorpålæg har den skattepligtige generelt tre muligheder for at reagere på denne meddelelse.

For det første kan den skattepligtige selv inden for to måneder fra underretningen indgive et behørigt årsregnskab. Hvis dette er tilfældet, bortfalder beslutningen, og SKAT indgår ikke aftale med en revisor.

For det andet kan den skattepligtige stille forslag om, hvilken revisor, der skal udarbejde regnskabet.

For det tredje kan den skattepligtige 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 skattepligtiges regnskab.

Ifølge forarbejderne til § 3 D forudsættes bestemmelsen kun anvendt 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 selvangivelsen 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 en skønsmæssig ansættelse. Ved beslutningen om antagelse af en revisor skal der bl.a. tages hensyn til den pågældende skattepligtiges økonomiske formåen, samarbejdsvilje m.v. Ifølge forarbejderne til § 3 D finder ordningen med revisorpålæg ikke anvendelse i de situationer, der er reguleret i konkursloven, f.eks. betalingsstandsning (rekonstruktionsbehandling) og konkurs, og forudsættes i øvrigt alene anvendt i relativt få tilfælde årligt.

Ordningen med revisorpålæg 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. Der kan i den forbindelse henvises til opkrævningslovens § 5 a, der indeholder en pendant til § 3 D.

### 3.8.5.2. Lovforslaget

Det foreslås, at den gældende skattekontrollovs § 3 D videreføres med enkelte justeringer.

Det foreslås som noget nyt, at SKAT træffer afgørelse om revisorpålæg med mulighed for, at pålægget kan påklages til Landsskatteretten - dog uden opsættende virkning. Herudover foreslås en udtrykkelig bestemmelse om, at der ikke kan udstedes et revisorpålæg, hvis den skattepligtige er taget under rekonstruktionsbehandling eller konkurs.

Forslaget går ud på, at SKAT kan træffe afgørelse om, at en statsautoriseret eller registret revisor udarbejder et regnskab på den erhvervsdrivendes regning, hvis det konstateres, at den skattepligtige ikke har udarbejdet et regnskab, der i væsentligt omfang opfylder mindstekravsbekendtgørelsens regler. Tilsvarende gælder, hvis der slet ikke er udarbejdet et regnskab rettidigt, eller hvis bogføringslovens regnskabsbestemmelser i væsentligt omfang ikke er opfyldt.

Før SKAT træffer afgørelse om revisorpålæg, skal SKAT skriftligt underrette den skattepligtige om den påtænkte afgørelse. SKAT fastsætter en frist for den skattepligtiges bemærkninger til den påtænkte afgørelse. Fristen kan ikke være på mindre end 15 dage.

Hvis den skattepligtige inden 2 måneder fra udløbet af den frist, som SKAT har fastsat, indgiver et fyldestgørende årsregnskab, bortfalder SKATs afgørelse. SKAT kan efter anmodning give udsættelse med indgivelse af årsregnskabet, hvis særlige forhold taler herfor. Finder SKAT, at det årsregnskab, som den skattepligtige indgiver, ikke opfylder kravene til et fyldestgørende regnskab, meddeles dette til den skattepligtige ved en afgørelse.

Den skattepligtige kan desuden inden udløbet af fristen på 2 måneder, stille forslag om, hvilken revisor der skal udarbejde regnskabet. Det forudsættes, at der indgås aftale med en revisor, der har netop den ekspertise, der er tilstrækkelig for at udarbejde den skattepligtiges regnskab. Kan SKAT ikke godkende den skattepligtiges forslag, skal SKAT meddele dette til den skattepligtige ved en afgørelse. SKAT oplyser samtidig den skattepligtige om, hvilken revisor SKAT vil anmode om at udarbejde et regnskab for den skattepligtige.

Aftalen med revisor er en aftale mellem SKAT og revisor. Det er derfor SKAT, der - som udgangspunkt - betaler honoraret til revisor. Den arbejdsopgave, som revisoren udfører, er imidlertid en opgave, som den skattepligtige i forvejen skulle have sørget for blev udført. Betaling af honoraret anses derfor for et udlæg for den skattepligtige, som SKAT har haft. Den skattepligtige har derfor - som udgangspunkt - pligt til at refundere SKAT revisorhonoraret. Opkrævningslovens almindelige regler gælder også ved opkrævning af SKATs udlæg til revisor hos den skattepligtige.

Den skattepligtige har dog ikke pligt til at refundere SKAT udgifterne til revisorhonoraret, hvis den skattepligtige får medhold i en klage over SKATs afgørelse om revisorpålæg. SKAT kan træffe afgørelse om, at den skattepligtige kun skal refundere en del af udgifterne til honoraret, hvis særlige forhold taler herfor.

Det foreslås endvidere, at SKATs afgørelser om revisorpålæg, om afvisning af et udarbejdet regnskab, om afvisning af et forslag til valg af revisor, SKATs eget valg af revisor eller om refusion af honoraret til revisor, kan påklages til Landsskatteretten, jf. skatteforvaltningslovens § 11, stk. 1, nr. 1. Klagen har ikke opsættende virkning. Det betyder, at den skattepligtige ikke ved at klage kan få udsat virkningerne af SKATs afgørelser og dermed ikke kan udsætte udarbejdelsen af årsregnskabet. De almindelige regler i skatteforvaltningsloven gælder også ved klage over revisorpålægget.

Det forudsættes, at bestemmelsen om revisorpålæg 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 behandlingen af oplysningsskemaet eller fastsættelsen af en skønsmæssig ansættelse.

Endvidere forudsættes det, at SKAT i hvert enkelt tilfælde nøje vurderer, om antagelsen af revisor vil være mere formålstjenlig end tvangsbøder eller en skønsmæssig ansættelse. Ved beslutningen om antagelse af en revisor skal der bl.a. tages hensyn til den pågældende skattepligtiges økonomiske formåen, samarbejdsvilje m.v. Bestemmelsen forudsættes anvendt i begrænset omfang.

Endelig foreslås det, at ordningen – som hidtil - også finder 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, jf. det samtidig hermed fremsatte lovforslag om ændring af forskellige skattelove i konsekvens af forslaget til den nye skattekontrollov og skatteindberetningslov.

### *3.9. Straffebestemmelser*

#### *3.9.1. indledning*

##### *3.9.1.1. Gældende ret*

##### *3.9.1.1.1. Ansvarssubjekter*

Straffebestemmelserne er opbygget, så det terminologisk er én gerningsmand, dvs. en fysisk person, der har begået den strafbare handling og kan idømmes straf. Imidlertid er strafansvaret ikke begrænset til en fysisk person. Også juridiske personer kan ifalde strafansvar, jf. straffelovens kapitel 5, og der kan være flere gerningsmænd. Det strafferetlige princip er, at det er de reelle gerningsmænd, 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.

Hvis der er flere ansvarlige for den strafbare handling, skal hver gerningsmands deltagelse i overtrædelsen bedømmes individuelt, og en eventuel mildere straf kan udmåles 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.

Skattekontrolloven og en række afgiftslove pålægger en skatte- eller afgiftspligtig at afgive forskellige oplysninger, men gerningsindholdet omfatter ikke alene den skatte- eller afgiftspligtige, idet gerningsmanden er "den der afgiver urigtige eller vildledende oplysninger". Det er således ikke nødvendigvis pligtsubjektet, dvs. den, som har pligt til at afgive oplysninger, som er ansvarssubjekt, men enhver, der faktisk afgiver urigtige eller vildledende oplysninger. Der kan være tale om flere gerningsmænd, og i den situation vil de alle være medvirkende til at realisere det strafbare gerningsindhold i bestemmelsen.

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 har givet rådgiver alle relevante oplysninger, 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 revisionsselskabet blev tiltalt. Revisorens fejl blev anset for simpelt 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 dødsboskatteloven og konkursskatteloven.

#### *3.9.1.1.2. 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.

Der er udviklet en retspraksis omkring valg af ansvarssubjekt i skattestraffesager, og på denne baggrund har Rigsadvokaten 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 forsat 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 f. eks. 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 partrederier.

### *3.9.1.1.3. 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” og bygger på retspraksis. Det er en forudsætning for retssikkerheden, at der i straffesager, som kan afgøres administrativt, er klare retningslinjer for bødeudmålingen. Praksis i skattestraffesager er, at normalbøden for en forsætlig overtrædelse er to gange det undtagne beløb, og normalbøden for en groft uagtsom overtrædelse er en gang unddragelsen.

Den konkrete sanktion i form af bødestraf kan blive mindre eller større end normalbøden, afhængig af formildende henholdsvis skærpende omstændigheder ved overtrædelsen, men normalbøden vil være udgangspunktet for sanktionsudmålingen.

Med ”samlet unddragelse” menes, at i tilfælde af, at flere bestemmelser i skatte- og

afgiftslovgivningen er overtrådt, vil unddragelsen i forbindelse med overtrædelse af hver enkelt bestemmelse blive lagt sammen, og det er størrelsen af dette samlede beløb, som udgør den samlede unddragelse.

I straffebestemmelserne om forsæt til at overtræde skatte- og afgiftslovgivningen er indsat en henvisning til § 289 i straffeloven, som er en strafskærpsbestemmelse, hvoraf det fremgår, at der kan straffes med fængsel indtil 8 år, når den pågældende, for derigennem at skaffe sig eller andre uberettiget vinding, gør sig skyldig i overtrædelse af særlig grov karakter af skatte-, told-, afgifts- eller tilskudslovgivningen.

SKAT skal overgive en sag til politiet, hvis det skønnes, at overtrædelsen kan udløse frihedsstraf. Retspraksis har fastlagt, at der idømmes frihedsstraf, når gerningsmanden har unddraget 250.000 kr. og derover i skat. Når det undtagne beløb er 500.000 kr. og derover, anses dette for en strafskærpende omstændighed, og der rejses tiltale for overtrædelse af skattelovgivningen jf. straffelovens § 289. Der er udviklet en mangeårig retspraksis, hvor der i forbindelse med en betinget eller ubetinget fængselsdom udmåles en tillægsgbøde på en gang det undtagne beløb.

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 undtagne 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. Det gælder f.eks. pligten til at opbevare regnskabsmateriale i fem år.

### 3.9.1.2. Lovforslaget

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 feltlæste, 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 indberetningspligtige straffes for overtrædelse af de bestemmelser, der fastlægger indberetningspligten, og som foreslås flyttet til en skatteindberetningslov, men den indberetningspligtige kan efter omstændighederne straffes for medvirken til skattesvig.

Det foreslås, at de af retspraksis udviklede retningslinjer for sanktioner fortsætter uændrede i sanktionsudmålingen efter lovforslagets bestemmelser, se afsnit 3.9.1.1.3. om sanktionspraksis og specielle bemærkninger til de enkelte foreslåede straffebestemmelser.

### *3.9.2. Straffebestemmelser vedrørende skattesvig*

#### *3.9.2.1. Gældende ret*

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.

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. Gerningsindholdet er afgivelse af urigtige eller vildledende oplysninger til brug for afgørelse af, om en person er undergivet skattepligt, eller til brug for afgørelse af skatteansættelse eller skatteberegning. Både forsætlige og groft uagtsomme overtrædelser er omfattet. 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 den gældende skattekontrollovs §§ 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, og der kan straffes for både den forsætlige og den groft uagtsomme overtrædelse. Den gældende skattekontrollovs § 13 er en specialbestemmelse, der kriminaliserer urigtige erklæringer over for SKAT og absorberer erklæringsforbrydelserne i straffelovens §§ 161-163. 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 kriminell 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 skattekontrollovens § 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 skønsmæssig 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, 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 dannelsen af en årsopgørelse. Dette gælder for strafansvaret efter § 16. 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 lønftaler, 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.

### 3.9.2.2. *Lovforslaget*

Den foreslåede bestemmelse om aktivt skattesvig i § 82 viderefører den gældende skattekontrollovs § 13, hvor det er strafbart at afgive urigtige eller vildledende oplysninger til brug for afgørelse af skattepligt, skatteansættelse eller skatteberegning med visse sproglige ændringer og præciseringer. Det foreslås, at det skal fremgå af bestemmelsen, at det er afgivelse af urigtige eller vildledende oplysninger til SKAT, der er strafbart, og ordet skatteberegning foreslås slettet, da beregningen af den konkrete indkomstskat anses for omfattet af ansættelsen af indkomstskatten.

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 har den skattepligtige ikke haft indflydelse på, at den indberettede oplysning er urigtig eller vildledende, eller at indberetter ikke har opfyldt sin indberetningspligt, og udgangspunktet vil være, at indberetteren skal straffes for overtrædelse af pligten til at indberette korrekte oplysninger, 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 ikke kunne straffes for en tredjemands overtrædelse af indberetningspligterne.

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. Dette fremgår af forslagens § 82, stk. 2. 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 f.eks. 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 i § 83, 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.

### 3.9.3. Særlige medvirkensbestemmelser

#### 3.9.3.1. Gældende ret

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, ved i skattekontrollovens § 13, stk. 1, at tilføje, 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 bstanden 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 medvirkenshandlinger, 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. Imidlertid er overtrædelse af § 13 B 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 bødestraffe for overtrædelser af § 13 B, mens der foreligger domme, hvor der ved en overtrædelse af § 13 B i sammenhæng med overtrædelse af den tilsvarende bestemmelse i momslovens § 81, stk. 4, hvor der er udmålt betinget eller ubetinget frihedsstraf og tillægsbøde. Da moms lettere kan beregnes og skal angives hyppigere end skat, er bevisbyrden for overtrædelse af momslovens § 81, stk. 4, lettere at løfte.

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. Der findes ingen retspraksis for anvendelsen af § 14, stk. 1.

I alle ovennævnte bestemmelser er strafferammen for en forsætlig overtrædelse den samme, som for forsætlig skattesvig, dvs. 1 år og 6 måneder med mulighed for strafskærpelse efter straffelovens § 289.

### *3.9.3.2. Lovforslaget*

Som det fremgår af afsnit 3.9.2.2, foreslås det at ophæve henvisningen til straffeloven § 23 i den foreslåede bestemmelse om aktivt skattesvig, da den almindelige forståelse af medvirkensansvaret omfatter både den medvirken, der er direkte relateret til fuldbyrdelsen af en overtrædelse, og medvirkenshandlinger, der ligger tidligere i forløbet. Medvirken til, at den skattepligtige afgiver urigtige eller vildledende oplysninger, kan f.eks. 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.

Overtrædelse af den gældende skattekontrollovs § 13 B er fuldbyrdet allerede ved udstedelsen af den urigtige dokumentation, og det således er uden betydning, om modtageren efterfølgende faktisk anvender dokumentationen til at begå skattesvig. Under den forudsætning, at der ikke foreligger beviser for, at dokumentationen faktisk er anvendt til skattesvig, er en strafferamme på 1 år og 6 måneder med mulighed for strafskærpelse efter straffelovens § 289, ikke i overensstemmelse med forbrydelsens grovhed. Det foreslås derfor, at strafferammen begrænses til bøde, og at § 13 B videreføres i en ny straffebestemmelse, der samler de forskellige overtrædelser, hvor strafferammen alene er bøde.

Det foreslås ikke at videreføre § 13 C om 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, da det vurderes, at bevisbyrden for, at prisen er så lav, at aftageren måtte eller burde indse, at der er tale om skatteunddragelse fra yderens side, kun i helt særlige situationer kan løftes. Bestemmelsen har således ikke fundet anvendelse.

Det foreslås, at den gældende skattekontrollovs § 14, stk. 1, om afgivelse af urigtige eller vildledende oplysninger, som er egnede til at blive brugt ved kontrollen med skatteligning og skatteberegning ikke videreføres, men at reglen i stedet videreføres i det samtidig fremsatte forslag til skatteindberetningslov.

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

#### *3.9.4.1. Gældende ret*

##### *3.9.4.1.1. Skattekontrollovens § 13 A om udenlandske pensionsordninger m.v.*

Reglen i skattekontrollovens § 13 A kriminaliserer urigtige eller mangelfulde oplysninger vedrørende indeståender på konti i udlandet, jf. § 11 A, stk. 1 eller 8, udenlandske værdipapirer, jf. § 11 B, stk. 1, udenlandske pensionsordninger, § 11 C, stk. 1, og gaveydelse til ikke fuldt skattepligtige, jf. § 11 C, stk. 5. Strafferammen går fra bøde til fængsel i 1 år og 6 måneder, medmindre højere straf er forskyldt efter straffelovens § 289.

#### *3.9.4.1.2. Skattekontrollovens § 14, stk. 2, om oplysningspligter*

Den, der forsætligt eller groft uagtsomt undlader rettidigt at opfylde oplysningspligterne i skattekontrolloven, straffes med bøde. Det er oplysninger, der dels skal anvendes i årsoppgørelsen, 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.

#### *3.9.4.1.3. Skattekontrollovens § 14, stk. 3, om manglende genindberetning*

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. Der er alene tale om genindberetning af oplysninger, hvor der er en automatisk indberetningspligt, og hvor der er fejl i den foretagne indberetning. Såfremt der er tale om indberetning til indkomstregisteret, skal genindberetning foretages efter indkomstregisterloven. Reglen er indsat ved lov nr. 527 af 17. juni 2008 om 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.

#### *3.9.4.1.4. Skattekontrollovens § 14, stk. 4, om dokumentationspligt*

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 om 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 om styrkelse af indsatsen mod nulskatteselskaber 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.

#### *3.9.4.1.5. Skattekontrollovens § 17 om regnskabsmangler m.v.*

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 skattekontrolloven § 3 C, stk. 2, 2. pkt, bemyndiget til at fastsætte nærmere regler for omregning, og bemyndigelsen er udmøntet i bekendtgørelse nr. 890 af 10. juni 2015 om 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 om 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 om styrkelse af indsatsen mod nulskatteselskaber 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 om indførelse af land for land-rapportering for store multinationale koncerner m.v. ændredes § 17, stk. 3, idet en henvisning til § 3 B, stk. 10 og 11, om indførelse af land for land-rapportering for store multinationale koncerner blev indsat. Samtidig ændredes den materielle bestemmelse i § 3 B, hvor stk. 10-16 med regler om land for land-rapportering blev indsat.

#### *3.9.4.2. Lovforslaget*

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, hvor der alene fordres simpel uagtsomhed. Hovedreglen i skatte- og afgiftslovgivningen er, at simpel uagtsomhed ikke er strafbart, og der ses ingen grund til, at det skal være anderledes for pligten til at opbevare regnskabsmateriale. Der er tale om en samling af de overtrædelser i den gældende skattekontrollovs § 13 A, § 13 B, § 14, stk. 2, 4 og 6, og § 17, som indgår i forslaget til skattekontrollov.

Det foreslås at videreføre den gældende skattekontrollovs § 13 A i lovforslagets § 84, stk. 1, nr. 1, men uden henvisninger til den gældende skattekontrollovs § 11 A og 11 B, da 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. Strafferammen i den gældende skattekontrolløvs § 13 A er fra bøde til fængsel i indtil 1 år og 6 måneder, og det foreslås, at strafferammen begrænses til bøde, da skatteunddragelse som følge af urigtige eller vildledende oplysninger vil kunne straffes efter den foreslåede § 82 om skattesvig.

Det foreslås, at den gældende skattekontrolløvs § 17, stk. 2, om omregning mellem regnskab i fremmed valuta og pligtmæssige oplysninger i dansk mønt, videreføres i lovforslagets § 84, stk. 1, nr. 2.

Det foreslås, at den gældende skattekontrolløvs § 14, stk. 4, om urigtige og vildledende oplysninger om opfyldelse af betingelserne for begrænset dokumentationspligt, videreføres i § 84, stk. 1, nr. 3.

Det foreslås, at den gældende skattekontrolløvs § 14, stk. 2, om overskridelse af fristen for indberetning af pligtige oplysninger, videreføres i lovforslagets § 84, stk. 1, nr. 4, men begrænses til alene at omfatte de oplysningspligter, som indgår i lovforslaget. Det drejer sig om ejer- og medlemsfortegnelser i selskaber, årsregnskaber og formueoplysninger. Alle automatiske indberetninger fra tredjemand videreføres i stedet i det samtidig med nærværende lovforslag fremsatte forslag til skatteindberetningslov.

Det foreslås, at den gældende skattekontrolløvs § 14, stk. 3, om overskridelse af fristen for genindberetning ikke videreføres i lovforslaget, men i stedet videreføres i forslag til skatteindberetningslov, da bestemmelsen alene omfatter automatiske indberetningspligter.

Det foreslås, at den gældende skattekontrolløvs § 17, stk. 1, om opbevaring af skattemæssigt årsregnskab og materiale, videreføres i lovforslagets § 84, stk. 1, nr. 5.

Det foreslås, at den gældende skattekontrolløvs § 17, stk. 3, om undladelse af rettidigt at indsende den skriftlige dokumentation om transfer pricing-transaktioner efter skattekontrolløvens § 3 B, stk. 5, 6, 10 og 11, eller til at indhente revisorerklæring efter § 3 B, stk. 8, videreføres i lovforslagets § 84, stk. 1, nr. 6.

Det foreslås, at den gældende skattekontrolløvs § 13 B om omfakturering videreføres i lovforslagets § 84, stk. 1, nr. 7, men begrænses til situationer, hvor det er eller burde være 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.

Det foreslås, at bødeudmåling og strafskærpselsesbestemmelsen i den gældende skattekontrolløvs § 17, stk. 4, videreføres i lovforslagets § 84, stk. 2.

### *3.10. Straffeprocessuelle regler*

#### *3.10.1. Skats bemyndigelse til af afgøre straffesager med bødeforelæg*

##### *3.10.1.1. Gældende ret*

I sager, der ikke skønnes at medføre højere straf end bøde, kan SKAT efter den gældende skattekontrolløvs § 20 afgøre sagen administrativt med et bødeforelæg, men det følger af grundloven, at strafferetlige sanktioner ikke kan pålægges uden domstolenes medvirken. Når

domstolene har fastlagt en retspraksis for udmåling af bøden, er der hjemmel til, at SKAT kan afgøre straffesager, hvor der alene bliver tale om bødestraf, med et bødeforelæg. Bestemmelsen i skattekontrollovens § 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 anlageskrift 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.

Det fremgår af den gældende § 20, stk. 3, at hvis bøden betales i rette tid, eller den bliver inddrevet eller afsonet efter vedtagelsen, bortfalder videre forfølgning.

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.

#### *3.10.1.2. Lovforslaget*

Det foreslås at videreføre den gældende skattekontrollovs § 20 med visse sproglige præciseringer i lovforslagets § 86. Det foreslås udtrykkeligt at anføre, at retsplejelovens § 834 om indholdet af et anlageskrift 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.

Endelig foreslås det, at videreføre den gældende skattekontrollovs § 23 A som et nyt stykke i den foreslåede § 86.

#### *3.10.2. Politiets bistand i administrative skattestraffesager*

##### *3.10.2.1. Gældende ret*

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 § 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.

### *3.10.2.2. Lovforslaget*

Den foreslåede bestemmelsen i § 87 er en sammenskrivning af den gældende § 19, stk. 2, hvorefter ransagning kan finde sted i overensstemmelse med retsplejelovens regler, og § 22, hvorefter politiet kan yde efterforskningsmæssig bistand. Det foreslås, at det udtrykkeligt fremgår af bestemmelsen, at ransagning og editionspålæg m.v. alene kan ske ved politiets mellemkomst.

### *3.10.3. Den sigtedes rettigheder*

#### *3.10.3.1. Gældende ret*

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 kan pålægges at afgive forklaring i en straffesag imod sig selv og ikke kan straffes for urigtige forklaringer, som den pågældende måtte have afgivet.

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 burde efter Retsplejerådets opfattelse 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 ikke skønnes betænkeligt.

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 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.

### *3.10.3.2. Lovforslaget*

Det foreslås i § 88 udtrykkeligt at anføre, 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.

Af den gældende skattekontrollovs § 20 fremgår, at retsplejelovens krav til indholdet af et anklageskrift finder tilsvarende anvendelse, og af skattekontrollovs § 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.

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.

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.

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.

### *3.10.4. Inddragelse af skattekrav under straffesagen*

#### *3.10.4.1. Gældende ret*

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 statsskatteloven, men blev ved lov nr. 410 af 2. juni 2003 indsat i den gældende skattekontrollov.

#### *3.10.4.2. Lovforslaget*

Det foreslås, at den gældende skattekontrollovs § 19 A videreføres i lovforslagets § 89, således at skattekrav kan inddrages under en straffesag.

### *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. 1,2 mio. kr. og ca. 0,3 mio. kr. Dertil kommer engangsudgifter på ca. 10,5 mio. kr. til systemtilretninger (udgiftsbaseret) og ca. 1,5 mio. kr. til uddannelse af medarbejdere og opdatering af vejledninger m.v. Udgifterne til vejledning m.v. forventes at falde med 1,5 mio. kr. i 2018, mens udgiften til systemtilretning forventes afskrevet over en femårig periode (2019-2023).

Hvad angår Skatteankestyrelsen, skønnes lovforslaget at medføre en begrænset merudgift på 1-2 årsværk årligt til sagsbehandling af klager. Skatteankestyrelsen forventer at kunne implementere lovforslaget inden for den eksisterende ramme.

#### *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 at vurdere rigtigheden af SKATs afgørelse på. Endvidere vil erhvervsdrivende nemmere kunne få SKAT til at vurdere rigtigheden af en oplysning i et låst felt i oplysningsskemaet eller vurdere berettigelsen af en ændring, som SKATs digitale kontroller umiddelbart afviser. 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 eller vurdere berettigelsen af en ændring, som SKATs digitale kontroller umiddelbart afviser. 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. Det er ikke muligt nærmere at vurdere størrelsen af disse administrative lettelser.

#### *7. Miljømæssige konsekvenser*

Lovforslaget har ingen miljømæssige konsekvenser.

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

Lovforslagets §§ 47-52 gennemfører dele af 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.

Lovforslagets § 61, stk. 2, gennemfører ligeledes dele af Rådets direktiv 2016/2258 af 6. december 2016 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår skattemyndighedernes adgang til oplysninger indberettet i henhold til hvidvaskreguleringen.

Lovforslagets § 66, nr. 1, gennemfører dele af Rådets direktiv 2011/16/EU om administrativt samarbejde på beskatningsområdet og om ophævelse af direktiv 77/799/EØF, som ændret ved

rådets direktiv 2014/107/EU af 9. december 2014, Rådets direktiv 2015/2376/EU af 8. december 2015 og Rådets direktiv 2016/881/EU af 25. maj 2016 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet og Rådets direktiv 2016/2258 af 6. december 2016 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår skattemyndighedernes adgang til oplysninger indberettet i henhold til hvidvaskreguleringen, og aftaler indgået mellem EU og tredjemand om administrativ bistand i skattesager. Bestemmelsen viderefører den gældende § 11, nr. 1, i skattekontrolloven, og der ændres herved ikke på indholdet af de regler, der gennemfører direktivet.

Ved lovforslaget sker der ikke overimplementering af de nævnte direktiver og aftaler.

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

Et udkast til lovforslaget har i perioden fra den 30. juni 2017 til den 11. august 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, FinansDanmark, Finansforbundet, 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, Justitia, KL, Konkurrence- og Forbrugerstyrelsen, Kooperationen, Kraka, Kristelig Arbejdsgiverforening, Kristelig Fagforening, Landbrug & Fødevarer, Landsskatteretten, Ledernes Hovedorganisation, Lejernes Landsorganisation i Danmark, LO, Lokale Pengeinstitutter, Lønmodtagernes Dyrtidsfond, Mellemfolkeligt Samvirke, att. Hannah Brejnholt, Miljøstyrelsen, Moderniseringsstyrelsen, Nationalbanken, Naturstyrelsen, Plastindustrien, Restaurationsbranchen.dk, Retssikkerhedssekretariatet, Rigsombuddet på Færøerne, Rigspolitechefen, 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*

	Positive konsekvenser/mindredgifter	Negative konsekvenser/merudgifter

Økonomiske konsekvenser for stat, kommuner og regioner	Ingen nævneværdige.	Ingen nævneværdige.
Administrative konsekvenser for stat, kommuner og regioner	Ingen nævneværdige.	Lovforslaget skønnes at medføre engangsomkostninger til systemtilretninger af SKATs it-systemer på ca. 11 mio. kr. (udgiftsbaseret), som afskrives over en 5-årig periode (2019-2023) og forventes at falde med 2,7 mio. kr. i 2019, 2,6 mio. kr. i 2020., 2,5 mio. kr. i 2021, 2,4 mio. kr. i 2022 og 2,3 mio. kr. i 2023. Dertil kommer løbende udgifter til it-drift i SKAT på ca. 0,3 mio. kr. årligt fra 2019 og frem. Lovforslaget vurderes samlet set at medføre et formindsket ressourcestræk på ca. 1/4 årsværk til sagsbehandling i SKAT fra 2018 og frem.
Økonomiske konsekvenser for erhvervslivet	Ingen nævneværdige.	Ingen nævneværdige.
Administrative konsekvenser for erhvervslivet	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 eller vurdere berettigelsen af en ændring, som SKATs digitale kontroller umiddelbart afviser. Det er ikke muligt nærmere at vurdere størrelsen af disse administrative lettelser.	Ingen nævneværdige.
Administrative konsekvenser for borgerne	Borgerne vil nemmere kunne få SKAT til at vurdere rigtigheden af en oplysning i et låst felt i årsopgørelsen eller vurdere berettigelsen af en	Ingen nævneværdige.

	ændring, som SKATs digitale kontroller umiddelbart afviser. 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 skønsmæssig ansættelse. Det er ikke muligt nærmere at vurdere størrelsen af disse administrative lettelser.	
Miljømæssige konsekvenser	Lovforslaget har ingen miljømæssige konsekvenser.	Lovforslaget har ingen miljømæssige konsekvenser.
Forholdet til EU-retten	Lovforslaget gennemfører dele af Rådets direktiv 2011/16/EU om administrativt samarbejde på beskatningsområdet og om ophævelse af direktiv 77/799/EØF, som ændret ved rådets direktiv 2014/107/EU af 9. december 2014, Rådets direktiv 2015/2376/EU af 8. december 2015 og Rådets direktiv 2016/881/EU af 25. maj 2016 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet og Rådets direktiv 2016/2258 af 6. december 2016 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår skattemyndighedernes adgang til oplysninger indberettet i henhold til hvidvaskreguleringen, og aftaler indgået mellem EU og tredjemand om administrativ bistand i skattesager.	
Overimplementering af EU-retlige minimumsforpligtelser (sæt X)	JA	NEJ  X

*Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser*

*Til § 1*

Den foreslåede bestemmelse er ny og beskriver de beføjelser, som SKAT har efter skattekontrolloven.

Det følger af det foreslåede *stk. 1*, at SKAT kontrollerer, at enhver, der er skattepligtig her til landet, afgiver de nødvendige oplysninger til opgørelse af indkomstskat (skatteansættelse) og til afgørelse af skattepligt. Bestemmelsen fastslår, at det er SKATs opgave som myndighed at sikre, at enhver betaler den skat, den pågældende skal. Der er, jf. lovforslagets § 2 en pligt til at give oplysninger

om sine indkomstforhold, og denne pligt indeholder også en pligt til efter anmodning at redegøre for grundlaget for de afgivne 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. 2*, at SKAT til brug for skatteansættelsen og afgørelse af skattepligt kan begære oplysninger fra tredjemand. Bestemmelsen i *stk. 2* 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 skattekontrolllov findes i afsnit II de bestemmelser, hvor oplysningspligten er knyttet til en forudgående anmodning fra SKAT.

Den foreslåede bestemmelse i *stk. 3* svarer til § 8 Y i den gældende skattekontrolllov. Det følger af det foreslåede *stk. 3*, at bestemmelser i skatte- og afgiftslovgivningen om pligt til at afgive oplysninger til brug for danske skatte- og afgiftsansættelser og SKATs adgang til udgående kontrol finder tilsvarende anvendelse, når SKAT efter gældende overenskomster, konventioner eller administrative aftaler yder den kompetente myndighed på Færøerne, i Grønland eller i en fremmed jurisdiktion bistand.

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 kontrolhjemler 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 dødsbøskat 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.

### *Til § 2*

Forslaget angår oplysningspligten og dens omfang.

Efter forslaget § 2, *stk. 1, 1. pkt.*, skal enhver, der er skattepligtig her til landet, jf. dog §§ 3 og 4, årligt oplyse SKAT om sin indkomst, hvad enten den er positiv eller negativ, og give oplysninger om sin ejerbolig, jf. dog *stk. 2*.

Efter den gældende regel i skattekontrollovens § 1, *stk. 1, 1. pkt.*, 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.

Forslaget viderefører den gældende skattekontrollovs § 1, *stk. 1, 1. pkt.*, dog med dels den ændring, at der i forslaget henvises til de undtagelser, som er nævnt i §§ 3 og 4 om fysiske og juridiske personer, som er undtaget fra oplysningspligten, og dels forslaget til bestemmelsens *stk. 2*, hvorefter den skattepligtige ikke har pligt til at give oplysninger, hvis oplysningerne er indberettet af tredjemand efter skatteindberetningsloven, når visse betingelser er opfyldt. Med afskaffelsen af selvangivelsesbegrebet er det endvidere fundet nødvendigt at fastslå, at bestemmelsen angår årlige oplysninger til SKAT.

Forslaget foreskriver den almindelige pligt for skattepligtige her til landet til årligt at oplyse SKAT om deres skattepligtige indkomst og visse dele af deres formue.

Oplysningspligten vil omfatte alle fysiske personer, hvad enten de er fuldt eller begrænset skattepligtige her til landet efter kildeskattelovens afsnit I, eller er grænsegængere omfattet af kildeskattelovens afsnit I A. Det gælder uanset om, de pågældende skattepligtige modtager en årsopgørelse inden udløbet af oplysningsfristen, jf. § 8, eller modtager et oplysningsskema, jf. § 5. Endvidere vil oplysningspligten omfatte fuldt eller begrænset skattepligtige juridiske personer, dvs. selskaber, foreninger m.v., der er omfattet af selskabsskattelovens §§ 1 og 2, samt fonde og foreninger m.v., der er omfattet af fondsbeskatningslovens § 1.

Oplysningspligten består som udgangspunkt, uanset om den skattepligtige har haft indkomst i indkomståret, uanset om indkomsten er skattepligtig, uanset indkomstens betegnelse og uanset om indkomsten er positiv, negativ eller nul.

At indkomsten skal oplyses, hvad enten den er positiv eller negativ betyder endvidere, at det ingen betydning har for oplysningspligten, om resultatet af indkomstopgørelsen vil blive positivt eller negativt. I det omfang en negativ indkomst vil kunne fradrages i positiv indkomst i et senere indkomstår, har det betydning at få fastslået størrelsen af den negative indkomst i det aktuelle indkomstår. SKAT vil således på baggrund af den skattepligtiges oplysninger herom fastsætte en skatteansættelse, uanset at oplysningerne udløser en skattebetaling for den skattepligtige eller ej.

I oplysningspligten ligger, at den skattepligtige over for SKAT skal stå inde for de afgivne oplysninger. Den skattepligtige skal således efter anmodning fra SKAT kunne gøre rede for

grundlaget for de afgivne oplysninger. Manglende efterkommelse af en sådan anmodning vil kunne tillægges bevismæssig skadevirkning for den skattepligtige.

Oplysninger om ejerbolig vil normalt fremgå af årsopgørelsen eller oplysningsskemaet, men skal oplyses, hvis det ikke er tilfældet af hensyn til beregningen af ejendomsværdiskatten.

Efter forslaget til § 2, *stk. 1, 2. pkt.*, følger, at oplysningspligten efter 1. pkt. gælder, selv om den pågældende ikke er registreret med adresse eller har hjemsted her i landet.

Forslaget er nyt, 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 forslagets § 2, *stk. 2*, at den skattepligtige ikke skal give oplysninger til SKAT efter *stk. 1*, hvis oplysningerne er eller burde være indberettet efter skatteindberetningsloven af tredjemand, som er uafhængig af den skattepligtige, og oplysningerne skal anvendes i årsopgørelsen, jf. § 8, eller låses i oplysningsskemaet, jf. § 15.

Forslaget til *stk. 2* svarer indholdsmæssigt til den gældende skattekontrolløvs § 1 A, *stk. 2* og 3. Det følger af § 1 A, *stk. 2*, at i det omfang en tredjemandsoplysning, som en skattepligtig ikke kan ændre i årsopgørelsen eller selvangivelsen, er urigtig, og oplysningen fører til en for lav skatteansættelse, finder ansvarsbestemmelserne i §§ 13 eller 16 ikke anvendelse. Tilsvarende gælder, hvis en sådan oplysning ikke er indberettet til SKAT. Efter § 1 A, *stk. 3*, finder ansvarsbestemmelsen i § 16 ud over de tilfælde, som er nævnt i *stk. 2*, heller ikke anvendelse, hvis en for lav skatteansættelse skyldes en urigtig oplysning fra en indberetningspligtig efter denne lov. *Stk. 3* har betydning for oplysninger fra indberetningspligtige, som den skattepligtige kan ændre i årsopgørelsen eller i selvangivelsen.

I forslaget til § 2, *stk. 2*, er det præciseret, at den skattepligtige kun vil være undtaget fra oplysningspligten, hvis oplysningerne er eller burde være indberettet efter skatteindberetningsloven af tredjemand, som er uafhængig af den skattepligtige, som oplysningerne vedrører.

Undtagelsen til oplysningspligten skal ses på baggrund af en mangeårig praksis, hvorefter SKAT ikke rejser et strafferetligt 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 skattekontrolløvs § 1 A om feltlåsning. Formålet med bestemmelsen har været at beskytte den skattepligtige imod strafferetligt at blive draget til ansvar for fejl i indberetninger, som vedkommende ikke havde nogen indflydelse på, og som den skattepligtige - for så vidt angår feltlåste oplysninger - heller ikke havde nogen mulighed for selv at korrigere.

Om baggrunden for at indføre feltlåsning henvises der til de almindelige bemærkninger, pkt. 3.1.7 om feltlåste oplysninger.

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.

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.

Som nævnt er det efter stk. 2 en forudsætning for ansvarsfritagelsen, at oplysningerne er eller burde være indberettet efter skatteindberetningsloven af tredjemand, som er uafhængig af den skattepligtige. Herved forstås, at den skattepligtige ikke selv må have haft indflydelse på den konkrete indberetning. Det gælder såvel i forhold til størrelsen af det beløb, som indberettes, som i forhold til, om indberetningen til SKAT i det hele taget gennemføres.

Når en skattepligtig ikke vil blive 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 vil gælde, 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. Oplysninger fra indberetningspligtige vil kunne 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 feltlånsordningen.

Den skattepligtige vil også have 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 pkt. 3.1.4. 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, vil oplysningspligten og dermed pligten til at korrigere urigtige oplysninger fra tredjemand i oplysningsskemaet, gælde på nær de oplysninger, som er låst efter § 15. 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.

Der er ikke feltlåste oplysninger i det oplysningsskema, som selskaber skal indgive, og selskaber har således stadig den fulde oplysningspligt og ansvaret for, at de afgivne oplysninger er korrekte.

Efter forslaget til § 2, *stk. 3*, skal den skattepligtige ud over oplysningerne i *stk. 1* oplyse om arten og værdien af formue, der omfattes af skatteindberetningslovens §§ 9-14 og 17-19, men som er i udlandet, og om ejendomsværdien af fast ejendom beliggende i udlandet.

Efter den gældende skattekontrollovs § 1, *stk. 1, 2. pkt.*, skal de arter af formue, der omfattes af § 8 B, § 8 F, § 8 H, § 8 P, § 8 Q, § 10, § 10 A, § 10 B eller § 10 E, tillige med oplysning om formueværdien af fast ejendom beliggende i udlandet selvangives, medmindre oplysningen er omfattet af en af de nævnte indberetningspligter.

Forslaget svarer til den gældende skattekontrollovs § 1, *stk. 1, 2. pkt.*, med de ændringer, som overflytningen af indberetningsbestemmelserne til skatteindberetningsloven giver anledning til. Endvidere er der foretaget en ren sproglig ændring af ”formueværdien af fast ejendom” til ”ejendomsværdien af fast ejendom” uden, at der er tilsigtet indholdsmæssige ændringer. Endelig er det redaktionelt tilføjet, at værdien af formuen i udlandet skal oplyses.

Det bemærkes, at SKAT i dag ikke anvender oplysninger fra udlandet i større omfang til dannelsen af årsopgørelsen, hvilket navnlig skyldes, at oplysningerne normalt 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.

De arter af formuer i udlandet, som oplysningspligten efter forslaget omfatter, er følgende:

- forsikringsordninger, der er omfattet af pensionsbeskatningslovens afsnit I og II m.v., (§ 9)
- pensionsordninger, som administreres af pensionskasser og pensionsfonde (§ 10)
- pensionsordninger omfattet af pensionsbeskatningslovens afsnit I, som administreres af pengeinstitutter (§ 11)
- indskud i pengeinstitutter m.v. (§ 12)
- lån mod forrentning (§ 13)
- pantebreve i depot med pant i fast ejendom (§ 14)
- beholdninger af aktier i depot og handler med aktier (§ 17)
- beholdninger og afkast af obligationer, investeringsbeviser m.v. (§ 18)
- handler med obligationer, investeringsbeviser m.v. (§ 19)

Med ejendomsværdien af fast ejendom i udlandet forstås som udgangspunkt handelsværdien eller en offentlig vurdering, der afspejler den aktuelle handelsværdi. Er der tale om en nyanskaffet ejendom kan anskaffelsessummen med tillæg af eventuelle forbedringsudgifter anvendes.

Det følger af forslagets § 2, *stk. 4, 1. pkt.*, at den skattepligtige ud over oplysningerne i *stk. 1* skal oplyse om underskud og tab, der kun kan modregnes i skattepligtig indkomst fra kilder af samme art, som underskuddet eller tabet vedrører.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 1, stk. 1, 3. pkt., skal den skattepligtige desuden selvangive underskud og tab, der kun kan modregnes i skattepligtig indkomst fra kilder af samme art, som underskuddet eller tabet vedrører.

Forslaget er en omskrivning og videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 1, stk. 1, 3. pkt., med den ændring som afskaffelsen af selvangivelsesbegrebet giver anledning til.

Forslaget indebærer en pligt til at oplyse et kildeartsbegrænset tab. Et kildeartsbegrænset tab er et tab, der alene kan modregnes i avancer fra tilsvarende aktiver f.eks. visse aktier og fast ejendom. Det vil være en betingelse for fradrag, at det kildeartsbegrænsede tab er oplyst i tabsåret.

Det følger af forslaget til § 2, *stk. 4, 2. pkt.*, at oplyser den skattepligtige ikke om et kildeartsbegrænset tab, fortaber den skattepligtige retten til at fremføre tabet.

Det følger af den gældende skattekontrolløvs § 1, stk. 1, 4. pkt., at et kildeartsbegrænset tab, som ikke selvangives, fortabes til fremførelse, medmindre der kan ske genoptagelse af ansættelsen efter skatteforvaltningslovens §§ 26 og 27.

Forslaget er en omskrivning og videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 1, stk. 1, 4. pkt., 1. led, idet undtagelsen til bestemmelsen dog er udskilt til et selvstændigt punktum, jf. nedenfor. Der er med forslaget således ikke tilsigtet indholdsmæssige ændringer af den gældende bestemmelse.

Efter forslaget til § 2, *stk. 4, 3. pkt.*, fortabes retten til at fremføre tabet dog ikke, hvis der kan ske genoptagelse af ansættelsen efter skatteforvaltningslovens §§ 26 eller 27.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 1, stk. 1, 4. pkt., fortabes et kildeartsbegrænset tab, som ikke selvangives, til fremførelse, medmindre der kan ske genoptagelse af ansættelsen efter skatteforvaltningslovens §§ 26 og 27.

Forslaget i § 2, *stk. 4, 3. pkt.*, er en omskrivning og videreførelse af indholdet af den gældende skattekontrolløvs § 1, stk. 1, 4. pkt., 2. led. Der er med forslaget således ikke tilsigtet indholdsmæssige ændringer af den gældende bestemmelse.

Efter forslaget fortabes retten til at fremføre tabet således ikke, hvis der kan ske genoptagelse og dermed ændring af skatteansættelsen, hvis betingelserne efter de almindelige genoptagelsesbestemmelser i skatteforvaltningslovens §§ 26 eller 27 er opfyldt.

### *Til § 3*

Forslaget angår, hvilke fysiske personer som er undtaget fra oplysningspligten.

Efter forslaget til § 3, *stk. 1, nr. 1*, er børn, der ikke er fyldt 15 år ved indkomstårets begyndelse, ikke omfattet af oplysningspligten i § 2, medmindre de i indkomståret har haft skattepligtig indkomst, jf. kildeskattelovens § 5.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 2, stk. 1, nr. 1, omfatter selvangivelsespligten børn, der ikke er fyldt 15 år ved indkomstårets begyndelse, medmindre de i indkomståret har haft skattepligtig indkomst.

Forslaget svarer til den gældende skattekontrolløvs § 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. Når der er tale om en mindreårig person, er det som hovedregel forældrene, som det påhviler at give oplysningerne om barnets skattepligtige indkomst til SKAT.

Det følger af forslaget i § 3, *stk. 1, nr. 2*, at oplysningspligten ikke omfatter personer, der alene er skattepligtige efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3, 6 eller 8, jf. dog stk. 2.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 2, stk. 1, nr. 2, omfatter selvangivelsespligten ikke personer, der alene er skattepligtige efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3, 6 eller 8, eller stk. 2, sidstnævnte under forudsætning af, at den pågældende alene beskattes efter § 9, stk. 1, i lov om beskatning af søfolk.

Forslaget er en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 2, stk. 1, nr. 2. Dog er der tilføjet en henvisning til stk. 2 og sidste led skilt ud til en særskilt bestemmelse i nr. 3, jf. nedenfor.

Det følger af forslaget, at oplysningspligten ikke vil omfatte nedenstående tre grupper af begrænset skattepligtige, som nævnt i kildeskattelovens § 2, medmindre personerne er omfattet af forslagets § 3, stk. 2, jf. bemærkningerne nedenfor til denne bestemmelse.

Det gælder for det første personer, der alene vil være 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, også kaldet arbejdsudleje.

Det gælder for det andet personer, der alene vil være 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 vil være skattepligtige efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 8. Det drejer sig om personer, som erhverver royalt hidrørende fra kilder her i landet.

Efter forslaget til § 3, *stk. 1, nr. 3*, omfatter oplysningspligten ikke personer, der alene er skattepligtige efter kildeskattelovens § 2, stk. 2, når de pågældende alene beskattes efter sømandsbeskatningslovens § 9, stk. 1, jf. dog stk. 2.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 2, stk. 1, nr. 2, omfatter selvangivelsespligten ikke personer, der alene er skattepligtige efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3, 6 eller 8, eller stk. 2, sidstnævnte under forudsætning af, at den pågældende alene beskattes efter § 9, stk. 1, i lov om beskatning af søfolk.

Forslaget er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 2, stk. 1, nr. 2, sidste led. Dog er der foretaget en redaktionel ændring ved betegnelsen af lov om beskatning af søfolk som sømandsbeskatningsloven.

Personer, der er omfattet af kildeskattelovens § 2, stk. 2, og som beskattes efter sømandsbeskatningslovens § 9, stk. 1, er begrænset skattepligtige personer, der erhverver lønindkomst ved arbejder om bord på et skib med hjemsted her i landet eller udfører arbejde i tilknytning hertil, og som beskattes med en endelig skat på 30 pct. af bruttoindkomsten

Efter forslaget til § 3, *stk. 2, 1. pkt.*, gælder undtagelserne som nævnt i stk. 1, nr. 2 og 3, 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 eller afståelsessummerne er omfattet af kildeskattelovens § 65, stk. 5.

Efter den gældende skattekontrollovs § 2, stk. 2, 1. pkt., gælder fritagelserne som nævnt under stk. 1, nr. 2, 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 mv. er omfattet af kildeskattelovens § 65, stk. 5.

Forslaget er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 2, stk. 2, 1. pkt., med de redaktionelle ændringer, at udtrykket ”fritagelserne” erstattes af ”undtagelserne” og ”mv.” erstattes af ”afståelsessummerne”.

Det følger af forslaget, 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 en fysisk person, 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. Dvs. kun i det omfang, at der er indeholdt kildeskat af udbyttet m.v., vil der kunne ske en undtagelse fra oplysningspligten efter § 2. Det forhold, at personen ikke er undtaget fra oplysningspligten, betyder således, at personen generelt er omfattet af oplysningspligten.

Efter forslaget til § 3, *stk. 2, 2. pkt.*, gælder undtagelsen fra oplysningspligten heller 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.

Efter den gældende skattekontrollovs § 2, stk. 2, 2. pkt., gælder fritagelsen som nævnt under stk. 1, nr. 2, 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.

Forslaget i § 3, stk. 2, 2. pkt., er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 2, stk. 2, 2. pkt. med den redaktionelle ændring, at udtrykket ”fritagelserne” erstattes af ”undtagelserne” og

henvisningen til stk. 1, nr. 2, er udeladt. Det sidste skyldes, at forslaget til stk. 2 alene angår stk. 1, nr. 2.

Skattepligtige, som er omfattet af kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 3, er begrænset skattepligtige som erhverver indkomst i form af vederlag for personligt arbejde i forbindelse med at være stillet til rådighed for at udføre arbejde for en virksomhed her i landet, når arbejdet udgør en integreret del af virksomheden, også kaldet arbejdsudleje. Efter arbejdsudlejereglerne skal den danske hvervgiver som udgangspunkt indeholde en endelig skat på 30 pct. af bruttoindkomsten plus arbejdsmarkedsbidrag af vederlaget til den arbejdsudlejede person. Den skattepligtige kan dog også vælge beskatning efter de almindelige regler om opgørelse af skatten for begrænset skattepligtige personer af lønindkomst. Efter forslaget gælder undtagelsen fra oplysningspligten ikke personer omfattet af arbejdsudlejereglerne, der vælger beskatning efter de almindelige regler.

#### *Til § 4*

Forslaget angår, hvilke juridiske personer som er undtaget fra oplysningspligten.

Efter forslaget til § 4, stk. 1, nr. 1, er dødsboer, der efter dødsboskattelovens § 6 er fritaget for at betale indkomstskat, ikke omfattet af oplysningspligten efter § 2.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 2, stk. 1, nr. 8, omfatter selvangivelsespligten ikke dødsboer, der efter § 6 i dødsboskatteloven er fritaget for at betale indkomstskat.

Forslaget er en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 2, stk. 1, nr. 8.

Efter dødsboskattelovens § 6 er et dødsbo fritaget for at betale indkomstskat, hvis boets aktiver og dets nettoformue efter handelsværdien på skæringsdagen i boopgørelsen, hver især ikke overstiger et grundbeløb på 2.595.100 kr. (2010-niveau). Beløbsgrænsen er for 2017 2.776.800 kr.

Efter forslaget til § 4, stk. 1, nr. 2, omfatter oplysningspligten efter § 2 ikke selskaber og foreninger m.v., der alene er skattepligtige efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, d, e eller g, jf. dog stk. 2.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 2, stk. 1, nr. 3, omfatter selvangivelsespligten ikke selskaber og foreninger mv., der alene er skattepligtige efter [selskabsskattelovens § 2, stk. 1](#), litra c, d, e eller g.

Forslaget er en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 2, stk. 1, nr. 3, med den ændring, at der til forslaget er knyttet en henvisning til stk. 2.

Det følger af forslaget, at selskaber og foreninger m.v., der alene er begrænset skattepligtige efter selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra c, d, e eller g, ikke vil være omfattet af oplysningspligten. Undtagelsen modificeres i stk. 2, jf. bemærkningerne hertil nedenfor.

De selskaber, der vil være omfattet af selskabsskattelovens § 2 stk. 1, litra c, d, e eller g, er følgende selskaber og foreninger med hjemsted i udlandet:

Det vil for det første være 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 vil for det andet være 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 vil for det tredje være 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 vil for det fjerde være selskaber m.v., som oppebærer royalty hidrørende fra kilder her i landet, jf. kildeskattelovens § 65 C, stk. 4.

Efter forslaget til § 4, stk. 1, nr. 3, omfatter oplysningspligten efter § 2 ikke 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.

Efter den gældende skattekontrollovs § 2, stk. 1, nr. 4, omfatter selvangivelsespligten ikke foreninger mv. som nævnt i § 1, stk. 1, nr. 6, i selskabsskatteloven, hvis foreningen mv. ikke har indtægt, fortjeneste eller tab som nævnt i § 1, stk. 1, nr. 6, i selskabsskatteloven.

Forslaget er indholdsmæssigt en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 2, stk. 1, nr. 4. Begreberne ”indtægt, fortjeneste eller tab” i den gældende bestemmelse er i forslaget erstattet af udtrykket ”skattepligtig indkomst”. Ændringen er redaktionel.

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 erhvervsmæssig virksomhed samt fortjeneste eller tab ved afhændelse, afståelse eller opgivelse af formuegoder, der har eller har haft tilknytning til den erhvervsmæssige virksomhed.

Det følger af forslaget til § 4, stk. 1, nr. 4, 1. pkt., at oplysningspligten efter § 2 ikke omfatter 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 følger af den gældende skattekontrollovs § 2, stk. 1, nr. 5, 1. pkt., at selvangivelsespligten ikke omfatter foreninger mv. som nævnt i § 1, stk. 1, nr. 6, i selskabsskatteloven, hvis foreningen mv. som følge af fradragsretten efter § 3, stk. 2 og 3, i selskabsskatteloven ikke har indkomst til beskatning.

Forslaget er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 2, stk. 1, nr. 5, 1. pkt.

Efter selskabsskattelovens § 3, stk. 2, kan de foreninger m.v., som er nævnt i selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 6, ved indkomstopgørelsen fradrage udlodninger til fyldestgørelse af vedtægtsmæssige

formål, der kan anses for almenvelgørende eller på anden måde almennyttige. Efter selskabsskattelovens § 3, stk. 3, gælder, at henlæggelser, som foreninger m.v. foretager til sikring af eller til senere anvendelse til almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål, sidestilles i henlæggelsesåret med udlodninger som nævnt i stk. 2.

Forslaget betyder, at hvis en almennyttig forening fradrager udlodninger til almenvelgørende formål i overensstemmelse med foreningens vedtægter i et sådant omfang, at foreningen ikke har indkomst til beskatning, vil oplysningspligten efter § 2 ikke omfatte foreningen.

Efter forslaget til § 4, stk. 1, nr. 4, 2. pkt., er det dog en betingelse for undtagelsen til oplysningspligten for de foreninger, som er nævnt i bestemmelsens 1. pkt., at foreningens formål udelukkende er almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt.

Efter den gældende skattekontrollovs § 2, stk. 1, nr. 5, 2. pkt., er det en betingelse for fritagelsen fra selvangivelsespligten for de foreninger, som er nævnt i bestemmelsens 1. pkt., at foreningens formål udelukkende er almenvelgørende eller på anden måde almennyttigt.

Forslaget er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 2, stk. 1, nr. 5, 2. pkt.

Det følger af forslaget til § 4, stk. 2, at selskaber og foreninger m.v. omfattet af stk. 1, nr. 2, ikke er undtaget fra oplysningspligten, 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 eller afståelsessummerne er omfattet af kildeskattelovens § 65, stk. 5.

Efter den gældende skattekontrollovs § 2, stk. 2, 1. pkt., gælder fritagelserne som nævnt under stk. 1, nr. 3, 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 mv. er omfattet af kildeskattelovens § 65, stk. 5.

Forslaget er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 2, stk. 2. Der henvises i øvrigt til bemærkningerne til § 3, stk. 2., 1. pkt.

### *Til § 5*

Forslaget angår fysiske og juridiske personer, som modtager et oplysningsskema m.v.

Efter forslaget til § 5, stk. 1, skal skattepligtige, som er omfattet af regler om pligten til at give SKAT oplysninger som nævnt i § 2 digitalt efter regler fastsat af skatteministeren i medfør af skatteforvaltningslovens § 35, stk. 1-4, give oplysningerne i et oplysningsskema ved anvendelse af de digitale kanaler, som SKAT anviser.

Forslaget er nyt.

Skattepligtige, som i dag er omfattet af digital selvangivelse, er erhvervsdrivende med visse undtagelser. Kredsen af erhvervsdrivende fremgår dels af bekendtgørelse nr. 147 af 4. februar 2015 om digital kommunikation på Skatteministeriets område, dels af bekendtgørelse nr. 770 af 25 juni

2005 om indkomstbeskatning af aktieselskaber m.v. som ændret ved bekendtgørelse nr. 678 af 6. maj 2015.

De fysiske og juridiske personer, som fremover har pligt til at give oplysningerne som nævnt i § 2 i et oplysningsskema digitalt, vil således fremgå af regler fastsat af skatteministeren i medfør af skatteforvaltningslovens § 35, stk. 1-4.

Det fremgår af skatteforvaltningslovens § 35, stk. 5, at en digital meddelelse anses for at være kommet frem, når den kan gøres tilgængelig for SKAT. Det betyder, at skattepligtige, som er omfattet af forslaget, og som afgiver oplysningerne som nævnt i § 2 til SKAT uden at benytte de anviste digitale kanaler ved udløbet af oplysningsfristen, ikke vil kunne anses for at have afgivet oplysningerne i § 2 til SKAT. Den skattepligtige vil således pålægges et skattetillæg, og SKAT vil evt. kunne fremtvinge oplysningsskemaet ved tvangsbøder.

Det følger af forslaget til § 5, *stk. 2*, at skattepligtige, som hverken er omfattet af stk. 1 eller modtager en årsopgørelse efter regler fastsat efter § 8, stk. 1, modtager fra SKAT et oplysningsskema til brug for opfyldelse af oplysningspligten i § 2.

Forslaget er nyt.

Forslaget har sin baggrund i, at der bortset fra tilfælde, hvor den skattepligtige skal give oplysningerne i § 2 digitalt, jf. oven for bemærkningerne til stk. 1, i dag ikke stilles krav om, at selvangivne oplysninger gives til SKAT ved brug af selvangivelsesblanketten. Der gælder med andre ord ingen formkrav (blankettvang) ved opfyldelse af selvangivelsespligten. Afgørende er blot, at SKAT modtager de selvangivne oplysninger, der skal til for at kunne foretage en skatteansættelse, rettidigt og på en sådan måde, at der ikke er tvivl om, at den skattepligtige har afgivet oplysningerne til SKAT, hvilket normalt kræver skriftlighed samt den skattepligtiges underskrift. Denne retstilstand foreslås videreført. Efter forslaget modtager skattepligtige omfattet af stk. 2 således et oplysningsskema, som de kan anvende til opfyldelse af oplysningspligten i § 2.

Efter forslaget til § 5, *stk. 3*, er skattepligtige, som ikke modtager et oplysningsskema efter stk. 2, ikke af denne grund fritaget for at give SKAT oplysninger som nævnt i § 2.

Efter den gældende skattekontrollovs § 1, stk. 4, 2. pkt., er skattepligtige, der ikke modtager en selvangivelsesblanket, ikke fritaget for at selvangive.

Forslaget er en videreførelse og præcisering af den gældende skattekontrollovs § 1, stk. 4, 2. pkt., med den ændring af selvangivelsesbegrebet, som bestemmelsen giver anledning til.

Efter § 2 er udgangspunktet, at enhver, der er skattepligtig her til landet, årligt har pligt til at opfylde sin oplysningspligt over for SKAT.

Forslaget vil kunne have betydning for det tilfælde, at der bliver rejst tvivl om, hvorvidt den skattepligtige har modtaget et oplysningsskema fra SKAT, og den skattepligtige burde have givet SKAT oplysninger om skattepligtig indkomst m.v., som SKAT ikke kender til. Forslaget vil betyde, at den skattepligtige i en sådan situation ikke vil kunne unddrage sig et strafferetligt ansvar, hvis betingelserne herfor i øvrigt er opfyldt.

Det følger af forslaget til § 5, stk. 4, at SKAT udarbejder en årsopgørelse til den skattepligtige på baggrund af de oplysninger, som den skattepligtige giver forvaltningen.

Forslaget er nyt og er en pendant til § 8, stk. 2, 2. pkt.

#### *Til § 6*

Forslaget angår bemyndigelser til skatteministeren til efter indstilling fra Skatterådet henholdsvis at bestemme indholdet af oplysningsskemaet m.v. og fastsætte regler om det skattemæssige årsregnskab m.v.

Det følger af forslaget til § 6, stk. 1, nr. 1, at skatteministeren efter indstilling fra Skatterådet bestemmer, hvilke oplysninger af betydning for skatteansættelsen eller skatteberegningen oplysningsskemaet, jf. § 5, skal indeholde, herunder oplysninger til brug for SKATs kontrol af grundlaget for erhvervsdrivendes indkomstopgørelse.

Efter den gældende skattekontrollovs § 1, stk. 2, bestemmer skatteministeren efter indstilling fra Skatterådet, hvilke oplysninger af betydning for skatteansættelsen eller skatteberegningen selvangivelsen skal indeholde, herunder oplysninger til brug for myndighedernes kontrol af grundlaget for erhvervsdrivende virksomheders selvangivelse.

Forslaget er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 1, stk. 2. Dog er udtrykket ”selvangivelsen” erstattet af ”oplysningsskemaet” som følge af afskaffelsen af selvangivelsesbegrebet. Ligeledes er udtrykket ”erhvervsdrivende virksomheders” erstattet af ”erhvervsdrivendes” uden, at der er tilsigtet indholdsmæssig ændringer af udtrykket.

Der henvises til afsnittet om lovforslagets terminologi i de almindelige bemærkninger, pkt. 2.4.7.

Efter forslaget til § 6, stk. 1, nr. 2, kan skatteministeren efter indstilling fra Skatterådet bestemme udformningen af blanketter til brug ved afgivelsen af oplysninger som omfattet af nr. 1.

Efter den gældende skattekontrollovs § 1, stk. 4, 1. pkt., bestemmer skatteministeren efter indstilling fra Skatterådet udformningen og udsendelsen af blanketter til brug ved selvangivelsen.

Forslaget er en videreførelse af den gældende bestemmelse i § 1, stk. 4, 1. pkt. Dog foreslås det, at udtrykket ”selvangivelsen” erstattes af udtrykket ”afgivelsen af oplysninger som omfattet af nr. 1” som følge af afskaffelsen af selvangivelsesbegrebet. Endvidere foreslås det, at udtrykket ”udsendelsen af blanketter” udgår. Det skyldes, at erhvervsdrivende som udgangspunkt afgiver oplysninger om skattepligtig indkomst m.v. til SKAT digitalt. Hvis en erhvervsdrivende ikke skal afgive oplysningerne digitalt, følger det direkte af forslaget til § 5, stk. 2, at den skattepligtige modtager et oplysningsskema til brug for opfyldelse af oplysningspligten i § 2.

Efter forslaget til § 6, stk. 1, nr. 3, kan skatteministeren efter indstilling fra Skatterådet bestemme, om oplysninger til SKAT om skattepligtig indkomst m.v. skal gives skriftligt og underskrives eller godkendes på anden særlig måde.

Efter den gældende skattekontrollovs § 1, stk. 3, bestemmer skatteministeren efter indstilling fra Skatterådet, om selvangivelsen skal underskrives eller vedgås på anden særlig måde.

Forslaget er en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 1, stk. 3. Dog foreslås det, at udtrykket ”selvangivelse” erstattes af ”oplysninger til told- og skatteforvaltningen om skattepligtig indkomst m.v. skal afgives skriftligt” som følge af afskaffelsen af selvangivelsesbegrebet. Herudover foreslås ”myndigheder” ændret til ”told- og skatteforvaltningen”, og ”vedgås” foreslås ændret til ”godkendes”.

En skattepligtig skal eksempelvis ved digital afgivelse af oplysningerne i § 2 i TastSelv godkende eller ”digitalt underskrive” årsopgørelsen eller oplysningsskemaet ved at markere ”godkend”.

Efter forslaget til § 6, stk. 2, nr. 1, fastsætter skatteministeren efter indstilling fra Skatterådet regler om pligten for erhvervsdrivende til inden oplysningsfristens udløb, jf. § 11-13, at udarbejde og indgive til SKAT et skattemæssigt årsregnskab for den senest afsluttede regnskabsperiode som grundlag for indkomstopgørelsen, herunder om det regnskabsmæssige grundlag for det skattemæssige årsregnskab.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 3, stk. 1, kan skatteministeren efter indstilling fra Skatterådet fastsætte regler om, at erhvervsdrivende virksomheder 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 desuden fastsætte regler om, at juridiske personer inden selvangivelsesfristens udløb skal indgive et skattemæssigt årsregnskab for den senest afsluttede regnskabsperiode til told- og skatteforvaltningen.

Forslaget er en sammenskrivning og videreførelse af bestemmelserne i den gældende skattekontrolløvs § 3, stk. 1, og stk. 2, 1. pkt.

Ved ”erhvervsdrivende” i § 3, stk. 2, nr. 1, forstås såvel selvstændigt erhvervsdrivende, dvs. fysiske personer, som selskaber og foreninger, dvs. juridiske personer, jf. afsnittet om lovforslagets terminologi i de almindelige bemærkninger i pkt. 2.4.7.

Skatteministeren har udnyttet de gældende regler ved udstedelse af 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 de 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.

Bekendtgørelserne er ændret ved henholdsvis bekendtgørelse nr. 992 og bekendtgørelse nr. 993 af 26. august 2015.

Udtrykket ”skattemæssigt årsregnskab” dækker det regnskab, der viser virksomhedens skattemæssige resultat med skattemæssige specifikationer og opgørelser. Det kan være et driftsmæssigt regnskab med skattemæssige korrektioner.

Det er hensigten at benytte bemyndigelsen i forslaget til administrativt at fastsætte regler svarende til dem, der gælder i dag.

Efter forslaget til § 6, stk. 2, nr. 2, fastsætter skatteministeren efter indstilling fra Skatterådet regler om opbevaring af det skattemæssige årsregnskab og af regnskabsmateriale, som har betydning for opgørelsen af den erhvervsdrivendes skattepligtige indkomst, medmindre regnskabsmaterialet er omfattet af bogføringslovens § 10, stk. 1-3.

Efter den gældende skattekontrollovs § 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.

Forslaget er en videreførelse af den gældende af den gældende skattekontrollovs § 3, stk. 3, med den redaktionelle ændring, at den gældende bestemmelses 2. pkt., er indeholdt i forslaget.

I de bekendtgørelser, som er nævnt i bemærkningerne til § 6, stk. 2, nr. 1, 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 fra underskrivelsen af årsregnskabet. Opbevaringskravet skal ses i lyset af, at ikke alle virksomheder skal indgive et skattemæssigt årsregnskab sammen med selvangivelsen.

Det er hensigten at benytte bemyndigelsen i forslaget til administrativt at fastsætte regler svarende til dem, der gælder i dag.

Det følger af forslaget til § 6, stk. 3, at indsender den skattepligtige ikke et skattemæssigt årsregnskab, eller opbevarer den skattepligtige ikke det skattemæssige årsregnskab og regnskabsmaterialet i overensstemmelse med de regler som nævnt i stk. 2, nr. 1 og 2, kan SKAT foretage en skønsmæssig ansættelse, jf. § 74.

Det følger af den gældende skattekontrollovs § 3, stk. 4, at foreligger et skattemæssigt årsregnskab m.v. ikke efter de regler, som skatteministeren har fastsat efter stk. 1-3, finder § 5, stk. 2 og 3, om daglige bøder og skønsmæssig ansættelse tilsvarende anvendelse.

Forslaget i § 6, stk. 3, er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 3, stk. 4. Dog er den gældende henvisning til bestemmelsen om daglige bøder i § 5, stk. 2, ikke gentaget, da det direkte fremgår af forslaget til § 72, stk. 1, at SKAT kan pålægge tvangsbøder i form af daglige bøder med henblik på at fremtvinge indgivelse af et skattemæssigt årsregnskab.

Baggrunden for forslaget er, at hvis en erhvervsdrivende ikke indsender et skattemæssigt årsregnskab, som denne har pligt til, vil SKAT ikke være i stand til at foretage en skatteansættelse på et tilstrækkeligt grundlag. Det samme kan være tilfældet, hvis den erhvervsdrivende ikke opbevarer det skattemæssige årsregnskab eller regnskabsmaterialet i overensstemmelse med de

regler, der er fastsat herom. I stedet kan SKAT i disse situationer være nødsaget til at foretage ansættelsen af den erhvervsdrivendes skattepligtige indkomst efter et skøn.

### *Til § 7*

Forslaget angår en bemyndigelse til skatteministeren til efter indstilling fra Skatterådet at fastsætte regler om anmodninger i tilknytning til oplysningsskemaet.

Det følger af forslaget til § 7, at skatteministeren efter indstilling fra Skatterådet fastsætter regler om indgivelse af og indholdet i anmodninger, der efter skattelovgivningen skal indgives i tilknytning til oplysningsskemaet.

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.

Forslaget er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 1, stk. 7, med redaktionelle ændringer, herunder den ændring som afskaffelsen af selvangivelsesbegrebet giver anledning til.

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 erhvervsejendom. Denne regel er udnyttet senest ved udstedelse af bekendtgørelse nr. 256 af 20. marts 2012 om, hvilke oplysninger der skal indgives til SKAT ved genanbringelse af fortjeneste ved afståelse af fast ejendom. Sigtet med reglen i skattekontrolløven 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 forslaget til i § 7 udnyttes til at gennemføre regler, der gør det nemmere at kontrollere dispositioner i forbindelse med succession samt for andre tilfælde, hvor der kan være behov for, at der i forbindelse med indgivelsen af oplysningsskemaet indsendes anmodninger til SKAT.

### *Til § 8*

Forslaget angår, hvilke fysiske personer som modtager en årsopgørelse inden udløbet af oplysningsfristen i stedet for et oplysningsskema.

Efter forslaget til § 8, *stk. 1, nr. 1*, fastsætter skatteministeren nærmere regler om, hvilke skattepligtige, der forud for oplysningsfristens udløb, jf. § 10, fra SKAT modtager en opgørelse af den skattepligtige indkomst og ejendomsværdi for det afsluttede indkomstår (årsopgørelse) i stedet for et oplysningsskema, jf. § 5.

Efter den gældende skattekontrollovs § 1, stk. 5, fastsætter skatteministeren regler om, at visse selvangivelsespligtige, herunder selvangivelsespligtige, som ifølge lovgivningen forudsættes at indgive en selvangivelse, modtager en årsopgørelse i stedet for en selvangivelse.

Forslaget er en omskrivning og videreførelse af indholdet af den gældende bestemmelse, hvorefter skatteministeren bl.a. kan fastsætte regler om, at visse selvangivelsespligtige modtager en årsopgørelse i stedet for en selvangivelse. Det foreslås dog, at årsopgørelsesbegrebet defineres i lovtæksten, ligesom det foreslås, at det fremgår, at årsopgørelsen modtages forud for oplysningsfristens udløb, jf. nedenfor.

Forslaget skal ses i lyset af, at reglerne om opgørelse af sluskskatten (årsopgørelse), overskydende skat og restskat fremgår af kildeskattelovens §§ 60-62. Det fremgår imidlertid ikke af disse bestemmelser, hvornår årsopgørelsen udsendes.

For skattepligtige med enkle økonomiske forhold, som dækker langt den overvejende del af de skattepligtige her til landet, dannes årsopgørelsen normalt i starten af marts efter indkomstårets udløb, hvor den gøres tilgængelig for den skattepligtige på SKATs hjemmeside, jf. de almindelige bemærkninger pkt. 3.1.4. 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 tydeliggøre, at den årsopgørelse, som skattepligtige med enkle økonomiske forhold har pligt til at forholde sig til, vil være den opgørelse for det afsluttede indkomstår, der udsendes *forud* for oplysningsfristens udløb.

Den oplysningsfrist, der henvises til, følger af forslagens § 10, hvorefter fysiske personer, der modtager en årsopgørelse efter regler udstedt i medfør af § 8, stk. 1, skal give SKAT oplysninger som nævnt i § 2 senest den 1. maj i året efter indkomstårets udløb. For visse skattepligtige er fristen dog den 1. juli, jf. § 10, stk. 2, og bemærkningerne hertil.

Bemyndigelsen i den gældende skattekontrollovs § 1, stk. 5, er udnyttet ved bekendtgørelse nr. 535 af 22. maj 2013 om fysiske personers modtagelse af en årsopgørelse i stedet for en selvangivelse, som ændret ved bekendtgørelse nr. 373 af 8. april 2015.

Efter bekendtgørelsen modtager fysiske personer som udgangspunkt en årsopgørelse i stedet for en selvangivelse. Det gælder dog ikke, hvis de for indkomståret forventes at skulle give SKAT oplysninger om selvstændig erhvervsvirksomhed – jf. dog bemærkningerne til forslaget i § 8, stk. 1, nr. 2 – om indkomst fra udlandet, ejendom i udlandet, indkomster, der helt eller delvist er fritaget for indeholdelse af dansk skat, medmindre fritagelsen angår indeholdelse i dansk pension, eller om indkomster, der optjenes som vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold udført uden for landet, og for hvilke der gives nedslag i skatteberegningen efter en overenskomst til undgåelse af dobbeltbeskatning eller efter danske regler. Fysiske personer modtager endvidere ikke en årsopgørelse i stedet for en selvangivelse, hvis de har været både fuldt og begrænset skattepligtige i løbet af indkomståret, er fuldt skattepligtige her i landet og samtidig er skattemæssigt hjemmehørende i et andet land, anvender forskudt indkomstår, er omfattet af skattekontrollovens § 1, stk. 6, dvs. modtager en servicemeddelelse, eller anmoder SKAT om at få tilsendt en selvangivelse i stedet for en årsopgørelse.

Det er hensigten at benytte bemyndigelsen i forslaget til administrativt at fastsætte regler svarende til dem, der gælder i dag.

Efter forslaget til § 8, stk. 1, nr. 2, fastsætter skatteministeren nærmere regler om, at visse skattepligtige, som ifølge lovgivningen forudsættes at give oplysningerne som nævnt i § 2 i et oplysningsskema, i stedet modtager en årsopgørelse.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 1, stk. 5, fastsætter skatteministeren bl.a. regler om, at visse selvangivelsespligtige, som ifølge lovgivningen forudsættes at indgive en selvangivelse, modtager en årsopgørelse i stedet for en selvangivelse.

Forslaget viderefører indholdet af den gældende bestemmelse på det pågældende punkt. Det muliggør, at bl.a. visse mindre erhvervsdrivende kan anvende årsopgørelsesordningen, selv om lovgivningen – navnlig skattelovgivningen – forudsætter, at de pågældende personer giver oplysninger om skattepligtig indkomst m.v. i oplysningsskemaet.

Som det fremgår af pkt. 3.1.5.1 i de almindelige bemærkninger, er opgørelsen af den skattepligtige indkomst for erhvervsdrivende, herunder skattepligtige med selvstændig erhvervsvirksomhed, betinget af virksomhedens økonomiske resultat, evt. underskudsmodregning, og hvilke afskrivninger virksomheden ønsker at foretage. Det fordrer i højere grad virksomhedernes medvirken til dannelsen af årsopgørelsen, fordi SKAT ikke har kendskab til sådanne oplysninger. Derfor vil udgangspunktet også fremover være, at sådanne oplysninger afgives i oplysningsskemaet, og at de skattepligtige vil have frist den 1. juli i året efter indkomståret til at afgive oplysningerne efter § 2 til SKAT. Samme oplysningsfrist bør mindre selvstændigt erhvervsdrivende, som modtager en årsopgørelse i stedet for et oplysningsskema, have.

På den baggrund foreslås det, at indholdet af den gældende skattekontrolløvs § 1, stk. 5, videreføres i § 8.

Som nævnt i bemærkningerne til § 8, stk. 1, nr. 1, er bemyndigelsen efter den gældende skattekontrolløvs § 1, stk. 5, 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. Herefter gælder bl.a., at en fysisk person, som driver selvstændig erhvervsvirksomhed, modtager en årsopgørelse i stedet for en selvangivelse, hvis personen ikke er registreret med moms- eller lønsumsafgiftspligtige forhold for indkomståret, personens virksomhedsresultat udgør 25 pct. eller mindre af den samlede personlige indkomst for indkomståret, personen for et tidligere indkomstår ikke har hensat beløb på konto for opsparet overskud, som ikke er hævet, jf. virksomhedsskattelovens § 10, personen ikke for et tidligere indkomstår har hensat beløb på konjunkturudligningskontoen eller anvendt kunstnerbeskatningsordningen, som ikke er hævet, jf. virksomhedsskattelovens § 22 b og § 22 d, eller personen ikke er begrænset skattepligtig af indkomst fra selvstændig erhvervsvirksomhed her i landet.

Grundlaget for vurderingen af, om ovennævnte betingelser opfyldt, er oplysningerne i personens årsopgørelse for det seneste indkomstår. Er personens forskudsopgørelse blevet ændret for det aktuelle indkomstår, er grundlaget i stedet oplysningerne i forskudsopgørelsen.

Det er hensigten at benytte bemyndigelsen i forslaget til administrativt at fastsætte regler svarende til dem, der gælder i dag.

Det følger af forslaget til § 8, stk. 2, 1. pkt., at er en skattepligtig, som er omfattet af regler udstedt i medfør af stk. 1, samlevende med en ægtefælle, jf. kildeskattelovens § 4, der skal give oplysningerne som nævnt i § 2 efter § 5, modtager den skattepligtige dog forud for

oplysningsfristens udløb alene oplysninger om indberettede tal til brug for årsopgørelsen (servicemeddelelse).

Det følger af den gældende skattekontrolløvs § 1, stk. 6, 1. pkt., at uanset stk. 5 modtager selvangivelsespligtige, som er samlevende med en ægtefælle, som modtager en selvangivelse, jf. kildeskattelovens § 4, alene oplysninger om indberettede tal til brug for årsopgørelsen.

Forslaget er en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 1, stk. 6, med de ændringer, som afskaffelsen af selvangivelsesbegrebet giver anledning til. Dog er det redaktionelt tilføjet, at der med oplysninger om indberettede tal til brug for årsopgørelsen forstås en servicemeddelelse.

Med henvisningen i stk. 2 til kildeskattelovens § 4 præciseres det, at det er de almindelige bestemmelser om beskatning af ægtefæller, herunder samlivsbetingerne, som vil finde anvendelse.

Efter forslaget til § 8, *stk. 2, 2. pkt.*, udarbejder SKAT udarbejder årsopgørelsen til ægtefællerne, når begge ægtefæller har givet SKAT oplysninger som nævnt i § 2.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 1, stk. 6, 2. pkt., dannes årsopgørelsen, når begge ægtefæller har selvangivet.

Forslaget er en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 1, stk. 6, 2. pkt., med den ændring, som afskaffelsen af selvangivelsesbegrebet giver anledning til.

Årsopgørelsen til ægtefællerne vil dannes, når den ægtefælle, som forud for oplysningsfristen modtager et oplysningsskema, har givet SKAT oplysninger som omfattet af § 2, og den ægtefælle, som har modtaget en servicemeddelelse enten ikke har givet SKAT oplysninger, fordi en korrekt årsopgørelse kan dannes på baggrund af oplysningerne i servicemeddelelsen, eller fordi denne ægtefælle har givet SKAT supplerende oplysninger som nævnt i § 2. Begge ægtefæller skal som nævnt give SKAT oplysningerne i § 2 inden udløbet af oplysningsfristen, jf. § 10, stk. 2.

Efter forslaget i § 8, *stk. 3*, kan en skattepligtig, som er omfattet af regler udstedt i medfør af stk. 1, eller som er omfattet af stk. 2, senest den 1. maj i året efter indkomståret meddele SKAT, at den pågældende for dette indkomstår giver oplysningerne som nævnt i § 2 efter § 5.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 4, stk. 1, nr. 2, er selvangivelsesfristen for fysiske personer, der alene modtager en årsopgørelse, den 1. maj, medmindre 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.

Forslaget er en omskrivning og videreførelse af indholdet af den gældende skattekontrolløvs § 4, stk. 1, nr. 2. Dog er kravet om, at meddelelsen skal tilgå SKAT skriftligt ikke gentaget. En skattepligtig vil således efter forslaget også kunne give meddelelsen til SKAT mundtligt enten telefonisk eller i forbindelse med et personligt fremmøde.

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 sig med

erhvervsvirksomhed. I den situation kan den skattepligtige have behov for at give sine oplysninger i et oplysningsskema. Nogle skattepligtige kan også ønske at have længere frist til at tage stilling til oplysningerne i årsopgørelsen. Fristen for at give SKAT oplysninger om skattepligtig indkomst m.v. er i disse situationer den 1. juli.

Meddelelsen om fravalg af årsopgørelsen kan efter den gældende bestemmelse og efter forslaget alene ske for det aktuelle indkomstår og således ikke for flere indkomstår ad gangen. Det skyldes, at den skattepligtiges indkomstforhold for det efterfølgende indkomstår kan have ændre sig i en sådan grad, at det ikke vil være hensigtsmæssigt, hvis den skattepligtige også for dette indkomstår modtager et oplysningsskema. Hvis eksempelvis en skattepligtig med en mindre virksomhed (under den udvidede årsopgørelsesordning) for det aktuelle indkomstår fravælger årsopgørelsen for i stedet at indgive et oplysningsskema, kan en opgivelse af virksomheden det efterfølgende indkomstår med den skattepligtiges samtidige overgang til fuld lønmodtagerstatus, betyde, at SKAT skal iværksætte skridt til at få skatteansættelsen bragt på plads, hvis ikke den skattepligtige reagerer på det tilsendte oplysningsskema for dette indkomstår.

### *Til § 9*

Forslaget angår pligten for en skattepligtig til at give SKAT oplysninger som nævnt i § 2 til trods for, at den skattepligtige ikke har modtaget en årsopgørelse inden oplysningsfristens udløb.

Efter forslaget til § 9, er en skattepligtig, som ikke modtager en årsopgørelse, jf. § 8, stk. 1, eller en servicemeddelelse, jf. § 8, stk. 2, ikke af denne grund fritaget for at give SKAT oplysninger som nævnt i § 2.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 1, stk. 4, 2. pkt., er skattepligtige, der ikke modtager en selvangivelsesblanket, ikke fritaget for at selvangive.

Forslaget er en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 1, stk. 4, 2. pkt., med den ændring, afskaffelsen af selvangivelsesbegrebet giver anledning til. Dog er det for fuldstændighedens skyld tilføjet, at heller ikke den manglende modtagelse af en servicemeddelelse fritager den skattepligtige for at give SKAT oplysninger som nævnt i § 2.

Efter § 2 er udgangspunktet, at enhver, der er skattepligtig her til landet, årligt har pligt til at opfylde sin oplysningspligt over for SKAT.

Forslaget vil kunne have betydning for det tilfælde, at der bliver rejst tvivl om, hvorvidt den skattepligtige har modtaget en årsopgørelse fra SKAT, og den skattepligtige burde have foretaget tilføjelser om skattepligtig indkomst m.v., som SKAT ikke kender til. Bestemmelsen vil betyde, at den skattepligtige i sådanne situationer ikke vil kunne unddrage sig et strafferetligt ansvar, hvis betingelserne herfor i øvrigt er opfyldt.

Det samme gælder, hvis en skattepligtig alene har modtaget en servicemeddelelse, og denne finder, at oplysningerne i servicemeddelelsen ikke er dækkende, fordi SKAT ikke har alle oplysninger til fastsættelse af en korrekt ansættelse. I den situation vil den skattepligtige kunne gøre SKAT opmærksom herpå bl.a. i TastSelv på SKATs digitale platforme.

### *Til § 10*

Forslaget angår oplysningsfristen for fysiske personer, der modtager en årsopgørelse.

Efter forslaget til § 10, stk. 1, skal fysiske personer, der modtager en årsopgørelse efter regler udstedt i medfør af § 8, stk. 1, give SKAT oplysninger som nævnt i § 2 senest den 1. maj i året efter indkomstårets udløb, jf. dog stk. 2.

Efter den gældende skattekontrollovs § 4, stk. 1, 2. pkt., skal fysiske personer, der alene modtager en årsopgørelse, jf. § 1, stk. 5, selvangive senest den 1. maj.

Forslaget går ud på at videreføre den gældende skattekontrollovs § 4, stk. 1, med den ændring som afskaffelsen af selvangivelsesbegrebet og ændret paragrafnummerering giver anledning til. Som følge af opdelingen af den gældende bestemmelse i særskilte bestemmelser, er det i forslaget efter ”1. maj” tilføjet ”i året efter indkomstårets udløb”.

Oplysninger som nævnt i § 2 angår de oplysninger, som skattepligtige årligt har pligt til at meddele SKAT inden udløbet af oplysningsfristen.

Der er i forslaget henvist til stk. 2. Efter denne bestemmelse er oplysningsfristen den 1. juli bl.a. for personer, som modtager en årsopgørelse, men som ifølge lovgivningen forudsættes at indgive et oplysningsskema.

Den skattepligtige vil kunne afgive sine oplysninger til årsopgørelsen rettidigt, hvis de modtages af SKAT inden kl. 9.00 den 2. maj. For det tilfælde, at oplysningsfristen udløber dagen før eller på en lør-, søn- eller helligdag, se bemærkningerne til § 13.

Har den skattepligtige ændringer til årsopgørelse efter udløbet af oplysningsfristen, vil genoptagelse af ansættelsen kunne ske efter de almindelige regler i skatteforvaltningslovens §§ 26 eller 27.

Det følger af forslaget til § 10, stk. 2, nr. 1, at oplysningsfristen er den 1. juli for personer, som modtager en årsopgørelse, men som ifølge lovgivningen forudsættes at indgive et oplysningsskema, jf. § 8, stk. 1, nr. 2.

Efter den gældende skattekontrollovs § 4, stk. 1, nr. 1, er selvangivelsesfristen den 1. juli, hvis 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.

Forslaget er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 4, stk. 1, nr. 1, med de ændringer som afskaffelsen af selvangivelsesbegrebet giver anledning til.

Skattepligtige, som ifølge lovgivningen forudsættes at indgive et oplysningsskema, er navnlig skattepligtige personer med erhvervsvirksomhed, hvor lovgivningen eksempelvis forudsætter, at den skattepligtige foretager afskrivninger, anvender virksomhedsordningen m.v., dvs. har skattemæssige forhold, som nødvendiggør oplysninger fra den skattepligtige for, at SKAT kan foretage en korrekt og fyldestgørende skatteansættelse af den skattepligtige.

Den skattepligtige vil kunne afgive sine oplysninger til årsopgørelsen rettidigt, hvis de modtages af SKAT inden kl. 9.00 den 2. juli. For det tilfælde, at oplysningsfristen udløber dagen før eller på en lør-, søn- eller helligdag, se bemærkningerne til § 13.

Har den skattepligtige ændringer til årsopgørelse efter udløbet af oplysningsfristen, vil genoptagelse af ansættelsen kunne ske efter de almindelige regler i skatteforvaltningslovens §§ 26 eller 27.

Det følger af forslaget til § 10, stk. 2, nr. 2, at oplysningsfristen er den 1. juli for personer, som modtager en servicemeddelelse, jf. § 8, stk. 2.

Forslaget er en indholdsmæssig videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 4, stk. 1, nr. 1, 1. pkt.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 4, stk. 1, 1. pkt., skal fysiske personer, herunder selvangivelsespligtige, som er samlevende med en ægtefælle, som modtager en selvangivelse, jf. kildeskattelovens § 4, selvangive senest den 1. juli i året efter indkomstårets udløb.

Forslaget baserer sig på forståelsen af sætningerne i den gældende skattekontrolløvs § 4, stk. 1, 1. pkt., ”herunder selvangivelsespligtige, som er samlevende med en ægtefælle, som modtager en selvangivelse, jf. kildeskattelovens § 4”. Blandt de selvangivelsespligtige, som er samlevende med en ægtefælle, som modtager en selvangivelse, er selvangivelsespligtige, som modtager en servicemeddelelse.

En servicemeddelelse indeholder oplysninger om indberettede oplysninger til brug for årsopgørelsen. Disse oplysninger vil blive lagt til grund for årsopgørelsen for den skattepligtige, når den samlevende ægtefælle har afgivet sine oplysninger efter § 2.

Den skattepligtige vil kunne afgive sine oplysninger til årsopgørelsen rettidigt, hvis de modtages af SKAT inden kl. 9.00 den 2. juli. For det tilfælde, at oplysningsfristen udløber dagen før eller på en lør-, søn- eller helligdag, se bemærkningerne til § 13.

Har den skattepligtige ændringer til årsopgørelse efter udløbet af oplysningsfristen, vil genoptagelse af ansættelsen kunne ske efter de almindelige regler i skatteforvaltningslovens §§ 26 eller 27.

Efter forslaget til § 10, stk. 2, nr. 3, skal personer, som giver SKAT meddelelse som nævnt i § 8, stk. 3, give SKAT oplysninger som nævnt i § 2 senest den 1. juli i året efter indkomstårets udløb.

Det følger af den gældende skattekontrolløvs § 4, stk. 1, nr. 2, at fysiske personer, der alene modtager en årsopgørelse, skal selvangive senest den 1. maj, medmindre den selvangivelsespligtige skriftligt meddeler SKAT senest den 1. maj i året efter indkomståret, 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.

Forslaget er en omskrivning og videreførelse af indholdet af den gældende skattekontrolløvs § 4, stk. 1, nr. 2.

Efter forslaget til § 8, stk. 3, kan en skattepligtig der er på årsopgørelsesordningen eller den udvidede årsopgørelsesordning, eller som modtager en servicemeddelelse, senest den 1. maj i året

efter indkomståret meddele SKAT, at den pågældende for dette indkomstår indgiver oplysningerne som nævnt i § 2 efter § 5.

Den skattepligtige, som har fravalgt årsopgørelsesordningen, vil kunne afgive sine oplysninger efter § 2 rettidigt, hvis SKAT modtager oplysningerne inden kl. 9.00 den 2. juli. For det tilfælde, at oplysningsfristen udløber dagen før eller på en lørdag, søndag eller helligdag, se bemærkningerne til § 13.

Har den skattepligtige ændringer til den årsopgørelse, som dannes på baggrund af de afgivne oplysninger efter udløbet af oplysningsfristen, vil genoptagelse af ansættelsen kunne ske efter de almindelige regler i skatteforvaltningslovens §§ 26 eller 27.

#### *Til § 11*

Forslaget angår oplysningsfristen for fysiske personer, som er omfattet af § 5.

Efter forslaget til § 11 skal fysiske personer, som er omfattet af § 5, give SKAT oplysninger som nævnt i § 2 senest den 1. juli i året efter indkomstårets udløb.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 4, stk. 1, 1. pkt., skal fysiske personer, herunder selvangivelsespligtige, som er samlevende med en ægtefælle, som modtager en selvangivelse, jf. kildeskattelovens § 4, selvangive senest den 1. juli i året efter indkomstårets udløb.

Forslaget er en omskrivning og videreførelse af indholdet af den gældende skattekontrolløvs § 4, stk. 1, 1. pkt. Dog er reglen om, at fysiske personer, som er samlevende med en ægtefælle, som modtager en selvangivelse, udskilt til en særskilt bestemmelse, jf. forslaget til § 10, stk. 2, nr. 2, idet disse personer modtager en servicemeddelelse.

Oplysningerne kan eller skal afgives i TastSelv afhængig af, om den skattepligtige ifølge lovgivningen har pligt til at afgive oplysningerne digitalt. Påhviler der ikke den skattepligtige pligt til at afgive oplysningerne digitalt, kan oplysningerne også afgives på anden måde. Der henvises til pkt. 3.1.5, i de almindelige bemærkninger samt de specielle bemærkninger til § 5, stk. 1 og 2.

En skattepligtig, som er omfattet af § 5, vil kunne afgive sine oplysninger efter § 2 i rettidigt, hvis SKAT modtager oplysningerne inden kl. 9.00 den 2. juli. For det tilfælde, at oplysningsfristen udløber dagen før eller på en lørdag, søndag eller helligdag, se bemærkningerne til § 13.

Har den skattepligtige ændringer til den årsopgørelse, som dannes på baggrund af de afgivne oplysninger efter udløbet af oplysningsfristen, vil genoptagelse af ansættelsen kunne ske efter de almindelige regler i skatteforvaltningslovens §§ 26 eller 27.

#### *Til § 12*

Forslaget angår oplysningsfristen for juridiske personer.

Efter forslaget til § 12, stk. 1, skal juridiske personer, bortset fra dødsboer omfattet af dødsboskatteoven, give SKAT oplysninger som nævnt i § 2 senest 6 måneder efter indkomstårets udløb.

Efter den gældende skattekontrollovs § 4, stk. 2, 1. pkt., skal juridiske personer selvangive senest 6 måneder efter indkomstårets udløb.

Forslaget viderefører den gældende skattekontrollovs § 4, stk. 2, 1. pkt., med den ændring som afskaffelsen af selvangivelsesbegrebet giver anledning til. Dog indeholder forslaget 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.

Der er ikke på samme måde som ved fysiske personer behov for i forslaget at præcisere, om oplysningsfristen angår skattepligtige omfattet af § 8 eller § 5. Juridiske personer vil som udgangspunkt være omfattet af forslagets § 5. Visse foreninger omfattet af erklæringsordningen i fondsbeskatningslovens § 15, stk. 2, vil dog kunne indgive en særlig erklæring til SKAT til opfyldelse af oplysningspligten.

Oplysningsfristen efter forslaget kan illustreres ved følgende eksempel:

Udløber eksempelvis indkomståret (regnskabsåret) den 31. december, er oplysningsfristen den 30. juni og ikke den 1. juli. Går regnskabsåret fra 1. juli til følgende 30. juni, er oplysningsfristen den følgende 31. december.

For det tilfælde, at oplysningsfristen udløber dagen før eller på en lør-, søn- eller helligdag, se bemærkningerne til § 13.

Har den skattepligtige ændringer til den årsopgørelse, som dannes på baggrund af de afgivne oplysninger efter udløbet af oplysningsfristen, vil genoptagelse af ansættelsen kunne ske efter de almindelige regler i skatteforvaltningslovens §§ 26 eller 27.

Det følger af forslaget til § 12, stk. 2, at udløber indkomståret i perioden fra og med den 1. februar til og med den 31. marts, skal oplysninger som nævnt i § 2 gives senest den 1. september samme år.

Det følger af den gældende skattekontrollovs § 4, stk. 2, 2. pkt., at udløber indkomståret i perioden den 1. februar til den 31. marts, skal der selvangives senest den 1. august samme år.

Forslaget er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 4, stk. 2, 2. pkt., med den redaktionelle ændring, at tidsperioden er præciseret. Endvidere foreslås det, at der gives de juridiske personer, hvis indkomstår udløber fra og med den 1. februar til den 31. marts, en frist på yderligere en måned til at indgive oplysningsskemaet til SKAT.

For det tilfælde, at oplysningsfristen udløber dagen før eller på en lør-, søn- eller helligdag, se bemærkningerne til § 13.

Har den skattepligtige ændringer til den årsopgørelse, som dannes på baggrund af de afgivne oplysninger efter udløbet af oplysningsfristen, vil genoptagelse af ansættelsen kunne ske efter de almindelige regler i skatteforvaltningslovens §§ 26 eller 27.

*Til § 13*

Forslaget angår forlængelse af oplysningsfristen, hvis fristen udløber dagen før eller på en lørdag, søndag eller helligdag.

Det følger af forslaget til § 13, at udløber oplysningsfristen i §§ 10-12 dagen før eller på en lørdag, søndag eller helligdag, anses oplysningerne for rettidigt givet, hvis den skattepligtige giver told- og skatteforvaltningen oplysningerne senest den førstkommande hverdag kl. 9.00.

Det følger af den gældende skattekontrollovs § 4, stk. 3, at udløber selvangivelsesfristen en fredag eller lørdag, kan selvangivelse rettidigt foretages den følgende søndag.

Forslaget går ud på at udbygge den gældende bestemmelse ved at lovfæste gældende administrativ praksis.

Udløber oplysningsfristen eksempelvis den 1. maj, jf. § 10, stk. 1, og Store Bededag falder den 1. maj, som den gjorde det i 2008, vil oplysningerne være rettidig givet til SKAT, hvis SKAT har oplysninger senest den førstkommande hverdag kl. 9.00.

Falder oplysningsfristen den 1. juli, jf. § 11, på en søndag vil oplysningerne være rettidig givet til SKAT, hvis SKAT har oplysninger senest mandag kl. 9.00.

Har et selskab med bagud forskudt indkomstår til eksempel regnskabsår fra 1. juli 2018 til følgende 30. juni 2019 (indkomståret 2019), er fristen for indgivelse af oplysningsskemaet for indkomståret 2019 senest 6 måneder efter indkomstårets udløb, jf. § 12, stk. 1. Det betyder i eksemplet at oplysningsfristen udløber den 31. december 2019, der er efterfulgt af helligdagen den 1. januar 2020. Selskabet vil efter forslaget kunne afgive sine oplysninger efter § 2 rettidigt, hvis SKAT modtager oplysningerne senest kl. 9.00 den 2. januar 2020, som er den følgende hverdag efter helligdagen den 1. januar 2020.

Falder oplysningsfristen den 1. september, jf. § 12, stk. 2, på en fredag, vil oplysningerne være rettidig givet til SKAT, hvis SKAT har oplysninger senest den efterfølgende mandag kl. 9.00.

Det er den skattepligtiges ansvar, at oplysningerne modtages af SKAT senest på det angivne tidspunkt. Den oplysningspligtige bærer således risikoen for, at SKAT modtager oplysningerne rettidigt, herunder hvis disse afgives pr. post.

Ved modtages forstås, at SKAT enten digitalt eller fysisk har adgang til de afgivne oplysninger umiddelbart efter udløbet af fristen kl. 9.00.

#### *Til § 14*

Forslaget angår forlængelse af oplysningsfristen ved anmodning fra en skattepligtig og ved it-nedbrud.

Efter forslaget til § 14, stk. 1, kan SKAT efter den skattepligtiges anmodning forlænge oplysningsfristen efter §§ 11-13 for den pågældende, hvis særlige forhold i det konkrete tilfælde taler herfor.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 4, stk. 4, kan SKAT efter anmodning give henstand med selvangivelsesfristen, hvis særlige omstændigheder taler herfor.

Forslaget er en omskrivning og videreførelse af indholdet af den gældende skattekontrolløvs § 4, stk. 4, uden at der er tilsigtet ændringer i den måde bestemmelsen administreres på. Ud over, at det er tydeliggjort, hvilken gruppe af skattepligtige som er omfattet af forslaget, jf. nedenfor, er der tale om sproglige ændringer. Udtrykkene ”forlænge” og ”forhold” er således fundet mere dækkende end henholdsvis ”henstand” og ”omstændigheder”.

SKATs kompetence til at forlænge oplysningsfristen er en kompetence til efter anmodning at give individuel forlængelse af fristen. Kompetencen indebærer ikke, at der generelt kan fastsættes andre oplysningsfrister end den lovfæstede.

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. Det er derfor i forslaget tydeliggjort, at bestemmelsen kun vil gælde skattepligtige, som er omfattet af §§ 11-12, dvs. skattepligtige, som har oplysningsfrist den 1. juli.

”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, 7. 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, eller at nødvendige oplysninger ikke kan fremskaffes til tiden, uden at dette kan tilregnes den skattepligtige. Det vil således ikke være hverken den skattepligtiges eller tredjemands, f.eks. revisors, travlhed eller uhensigtsmæssige arbejdstilrettelæggelse, der vil kunne være grundlag for forlængelse af oplysningsfristen. Dog kan f.eks. akut dokumenteret sygdom hos revisor på et tidspunkt, hvor den skattepligtige har været ude af stand til at finde en anden revisor inden fristens udløb, efter omstændighederne kunne begrunde en forlængelse af fristen.

Forslaget forudsætter som udgangspunkt, at den skattepligtige giver SKAT de fornødne oplysninger til, at SKAT kan træffe afgørelse om, at der foreligger sådanne særlige forhold, at en forlængelse af oplysningsfristen kan gives. Der stilles dog efter forslaget ikke krav til måden den skattepligtige dokumenterer, at der foreligger særlige forhold. Ved revisors akutte sygdom vil det være naturligt, at der bliver indhentet og fremlagt en lægeerklæring, hospitalsindlæggelse eller lign., som oplyser om revisors sygdom. Der stilles heller ikke krav om, hvornår SKAT senest skal have modtaget anmodningen om forlængelse af fristen. Imidlertid lægges der afgørende vægt på, om den skattepligtige har haft mulighed til at indrette sig efter forholdene. Er det tilfældet, vil fristen ikke kunne forlænges.

Hvis den skattepligtige har fået forlænget oplysningsfristen, men den skattepligtige ikke overholder den forlængede frist, vil der skulle beregnes skattetillæg fra fristens udløb.

Efter forslaget til § 14, stk. 2, kan skatteministeren eller den, som ministeren bemyndiger dertil, i særlige tilfælde forlænge oplysningsfristen i §§ 10-13 for grupper af skattepligtige.

Forslaget i § 14, stk. 2, er nyt, men lovfæster administrativ praksis.

Baggrunden for forslaget er, at der ved større driftsforstyrrelser eller systemnedbrud kan være nødvendigt generelt at forlænge fristen for grupper af 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 for grupper af skattepligtige. I modsætning til § 14, stk. 1, vil bestemmelsen også omfatte skattepligtige, som modtager en årsopgørelse i stedet for et oplysningsskema.

Det foreslås, at denne mulighed for generelt at forlænge oplysningsfristen overlades til skatteministeren eller den, ministeren bemyndiger hertil.

Det er tanken, at bemyndigelsen udnyttes til at give SKATs direktør en stående bemyndigelse til ved større driftsforstyrrelser eller nedbrud i SKATs systemer, der medfører, at grupper af skattepligtige ikke har mulighed for at overholde den lovpligtige oplysningsfrist, at kunne forlænge oplysningsfristen, til de systemer, som berører de pågældende skattepligtige, igen er i stand til at modtage oplysninger. Det forudsættes, at forlængelsen ikke påfører staten væsentlige udgifter i forbindelse med dannelsen af årsopgørelserne. SKAT skal på skat.dk eller på anden hensigtsmæssig måde give de skattepligtige meddelelse om den forlængede oplysningsfrist.

Udtrykket grupper af skattepligtige skal forstås i modsætning til de skattepligtige, som efter § 14, stk. 1, på individuel basis kan opnå forlængelse af oplysningsfristen. Er der eksempelvis tekniske problemer med at indberette til TastSelvErhverv, men ikke til TastSelvBorger, vil en forlængelse af oplysningsfristen kun blive givet til erhvervsdrivende omfattet af dette indberetningssystem.

### *Til § 15*

Forslaget angår den skattepligtiges indvendinger imod, at oplysninger i årsopgørelsen eller i oplysningsskemaet ikke kan ændres.

Efter forslaget til § 15, stk. 1, kan skatteministeren fastsætte regler om, at nærmere angivne skattepligtige ikke kan ændre oplysninger om visse indkomster og fradrag, som indberetningspligtige efter skatteindberetningsloven har indberettet til SKAT.

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.

Den foreslåede bestemmelse i § 15, stk. 1, er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 1 A, stk. 1, med de ændringer, som overflytningen af indberetningsbestemmelserne til skatteindberetningsloven giver anledning til.

Bemyndigelsen i den gældende skattekontrollovs § 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 i de almindelige bemærkninger, pkt. 3.1.7.

Det er hensigten at benytte bemyndigelsen i forslaget til administrativt at fastsætte regler svarende til dem, der gælder i dag.

Det følger af forslaget til § 15, stk. 2, at har den skattepligtige indvendinger imod en oplysning i årsopgørelsen eller oplysningsskemaet omfattet af de regler, som ministeren har fastsat efter stk. 1, og er SKATs behandling af den skattepligtiges indvendinger ikke afsluttet ved udløbet af oplysningsfristen, anses indvendingerne som en anmodning om genoptagelse af ansættelsen efter skatteforvaltningslovens § 26, stk. 2.

Forslaget til § 15, stk. 2, er nyt, men lovfæster administrativ praksis.

Har en skattepligtig i dag en indvending til en oplysning i et låst felt, opfordrer SKAT normalt den skattepligtige til at kontakte den indberetningspligtige med henblik at formå denne til at sende en ny, korrigeret indberetning til SKAT. En ny indberetning vil som udgangspunkt automatisk generere en ny årsopgørelse til den skattepligtige med den korrigerede ændring.

Hvis den indberetningspligtige ikke mener, at der er grundlag for en ny indberetning, kan den skattepligtige blive nødt til at underrette SKAT, hvis den skattepligtige fastholder, at de indberettede oplysninger er forkerte. Det kan f.eks. ske via mail, brev, telefonisk eller ved personlig henvendelse til SKAT.

Modtager SKAT således en indvending til et låst felt, vil det ikke i alle tilfælde være muligt for SKAT at nå at kunne tage stilling hertil inden udløbet af selvangivelsesfristen. For ikke at den skattepligtige efter udløbet af selvangivelsesfristen formelt skal anmode SKAT om genoptagelse af ansættelsen, anser SKAT i dag den skattepligtiges indvendinger som en anmodning fra den skattepligtige om genoptagelse af ansættelsen efter skatteforvaltningslovens § 26, stk. 2.

Efter skatteforvaltningslovens § 26, stk. 2, skal en skattepligtig, der ønsker at få ændret sin ansættelse af indkomst- eller ejendomsværdiskat, senest den 1. maj i det fjerde år efter indkomstårets udløb fremlægge oplysninger af faktisk eller retlig karakter, der kan begrunde ændringen.

Det følger af forslaget til § 15, stk. 3, at har den skattepligtige indvendinger imod, at SKATs digitale kontroller hindrer afgivelsen af en oplysning i årsopgørelsen eller i oplysningsskemaet, og er SKATs behandling af den skattepligtiges indvendinger ikke afsluttet ved udløbet af oplysningsfristen, anses indvendingerne som en anmodning om genoptagelse af ansættelsen efter skatteforvaltningslovens § 26, stk. 2.

Forslaget i § 15, stk. 3, er nyt, [men lovfæster administrativ praksis].

Forslaget har til formål at give en skattepligtig, der ønsker at ændre sin årsopgørelse eller føje en oplysning til oplysningsskemaet, men hindres heri på grund af SKATs digitale kontroller, samme mulighed for at gøre sine indvendinger gældende over for SKAT med de konsekvenser det har for den skattepligtiges retsstilling, hvis SKAT ikke når at afslutte behandlingen af indvendingerne inden udløbet af oplysningsfristen.

Efter forslaget til § 15, stk. 4, 1. pkt., kan SKAT efter ansøgning give henstand med betaling af

restskatten ifølge en årsopgørelse, som den skattepligtige har indvendinger til, jf. stk. 2 og 3.

Efter forslaget til § 15, stk. 4, 2. pkt., finder skatteforvaltningslovens § 51 om henstand med skattebetalingen tilsvarende anvendelse ved henstand efter 1. pkt.

Forslaget til § 15, stk. 4, henholdsvis 1. pkt. og 2. pkt., er nyt.

Formålet med forslaget er at gøre det muligt for en skattepligtig at opnå henstand med betaling af en restskat ifølge en årsopgørelse, så længe den skattepligtiges indvending imod et låst felt eller et felt, som ikke kan ændres på grund af SKATs digitale kontroller, er under behandling i SKAT.

Skal den skattepligtige eksempelvis betale restskat ifølge årsopgørelsen, og har den skattepligtige en indvending imod et låst felt heri, vil ansættelsen ved udløbet af oplysningsfristen ligge fast, og betalingen af restskatten aktualiseres. For at den skattepligtige ikke bliver tvunget til at betale en restskat, som den skattepligtige mener, er forkert, foreslås det, at den skattepligtige kan søge SKAT om henstand med betalingen af restskatten på samme måde, som hvis den skattepligtige i stedet klagede formelt over årsopgørelsen.

Efter gældende administrativ praksis er det i dag muligt for en skattepligtig, som har indvendinger imod et låst felt i årsopgørelsen, at søge om og opnå henstand med betaling af restskat, men ikke for en skattepligtig, som bliver afskåret fra at ændre felter i årsopgørelsen på grund af SKATs digitale kontroller.

Når det foreslås, at bestemmelsen i § 51 finder tilsvarende anvendelse, betyder det, at selv om der ikke er tale om en klage over årsopgørelse, dvs. en egentlig klage indgivet til Skatteankestyrelsen efter reglerne i skatteforvaltningslovens kapitel 13 a, vil muligheden for at opnå henstand efter § 51 være tilsvarende til stede, når SKAT ikke inden oplysningsfristens udløb har afsluttet behandlingen af den skattepligtiges indvendinger til oplysninger i et felt, som enten er låst, eller som SKATs digitale kontroller afskærer den skattepligtige fra at foretage ændringer i.

Skatteforvaltningslovens § 51, som forslaget henviser til, 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 tilsvaret 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.

### *Til § 16*

Efter forslagets § 16, stk. 1, skal en forsikringstager m.v., dvs. en kontohaver med en pensionsopsparing i et pengeinstitut m.v., afgive en erklæring til SKAT ved oprettelse af en pensionsordning omfattet af pensionsbeskatningslovens afsnit II A eller anden livs- og pensionsforsikring hos forsikringsselskaber m.v. i udlandet ved udløbet af perioden på 60 måneder, 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.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 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 nærmere angivne betingelser.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 11 C, stk. 3, 1. pkt., er det fastsat, at ved oprettelse af en pensionsordning, 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 angivne oplysninger om ordningen.

Forslagets § 16, stk. 1, er en sammenskrivning af den gældende skattekontrolløvs § 11 C, stk. 1, 1. pkt., og § 11 C, stk. 3, 1. pkt. Der er ikke herved tilsigtet indholdsmæssige ændringer af reglerne.

Grunden til, at erklæringen vil skulle afgives inden oplysningsfristen, jf. §§ 10-12, 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 vil skulle oplyse SKAT om pensionsordningens afkast inden udløbet af oplysningsfristen, er det nødvendigt, at såvel erklæringen efter forslagets § 17 som oplysningerne i forslagets § 18 for det første indkomstår indgives til SKAT, inden oplysningsfristen for det første indkomstår udløber.

Hvis forsikringstageren m.v. ikke afgiver erklæringen til SKAT ved udløbet af perioden på 60 måneder, 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, vil SKAT kunne sende en rykker med varsling om pålæg af daglige tvangsbøder efter forslagets § 72 og heri anføre, at hvis erklæringen ikke indsendes inden en fastsat frist, vil der blive pålagt daglige tvangsbøder for hver dag, fristen overskrides. Der henvises i øvrigt til bemærkningerne til § 72.

Efter forslagets § 16, stk. 2, finder stk. 1 kun finder anvendelse for fysiske og juridiske personer, der er fuldt skattepligtige her til landet.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 11 C, stk. 2, 1. pkt., skal betingelserne om en erklæringspligt m.v. kun opfyldes af fysiske og juridiske personer, der er fuldt skattepligtige her til landet.

Forslagets § 16, stk. 2, er med enkelte sproglige ændringer en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 11 C, stk. 2, 1. pkt.

Forslaget betyder at erklæringspligten efter stk. 1 kun skulle opfyldes af fysiske og juridiske personer, der er fuldt skattepligtige her til landet, og dermed ikke begrænset skattepligtige, jf. kildeskattelovens § 2 og selskabsskattelovens § 2.

Efter forslagets § 16, stk. 3, gælder erklæringspligten dog ikke pensionsordninger godkendt efter pensionsbeskatningslovens §§ 15 C eller 15 D samt begravellesforsikringer og lignende, der er baseret på, at afkastet altid er negativt, og at et års indbetalinger anvendes til samme års udbetalinger.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 11 C, stk. 1, 2 pkt., gælder erklæringspligten dog 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

Forslagets § 16, stk. 3, er en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 11 C, stk. 1, 2. pkt.

Forslaget indebærer at for pensionsordninger, som er godkendt efter pensionsbeskatningslovens §§ 15 C eller 15 D samt begravelsesforsikringer og lignende, der er baseret på, at afkastet altid er negativt, og at et års indbetalinger anvendes til samme års udbetalinger, vil der ikke skulle indsendes en erklæringsordning til SKAT.

Efter forslagets § 16, stk. 4, finder forslagets § 16, stk. 1 og 3, tilsvarende anvendelse på den, der efter ejerens død i henhold til bestemmelserne i policen m.v. er berettiget til udbetaling af forsikringen.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 11 C, stk. 1, 3. pkt., finder 1. og 2. pkt. tilsvarende anvendelse på den, der efter ejerens død i henhold til bestemmelserne i policen m.v. er berettiget til udbetaling af forsikringen.

Forslagets § 16, stk. 4, er en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 11 C, stk. 1, 3. pkt.

Forslaget betyder, at en erklæringspligt efter stk. 1 også vil gælde for den, der efter ejerens død i henhold til bestemmelserne i policen m.v. er berettiget til udbetaling af forsikringen. Undtaget er dog pensionsordninger godkendt efter pensionsbeskatningslovens §§ 15 C eller 15 D samt begravelsesforsikringer og lignende, der er baseret på, at afkastet altid er negativt, og at et års indbetalinger anvendes til samme års udbetalinger.

#### *Til § 17*

Det følger af forslagets § 17, stk. 1, at for ordninger som nævnt i forslagets § 16, skal ejeren afgive en erklæring til SKAT om pensionsordningen m.v. med oplysning om de forhold, som er nævnt i § 16, stk. 1, nr. 1-5.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 11 C, stk. 3, sidste led, skal den, der besidder en pensionsordning i udlandet, ved tegning af pensionsordningen i udlandet eller ved indtræden af fuld skattepligt her til landet indsende en erklæring.

Forslagets § 17, stk. 1, er med sproglige ændringer en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 11 C, stk. 3, sidste led. Der er ikke tilsigtet nogen indholdsmæssige ændringer af bestemmelsen.

Ved besiddelse af pensionsordninger omfattet af pensionsbeskatningslovens afsnit II A eller anden livs- og pensionsforsikring hos forsikringsselskaber m.v. i udlandet, vil forsikringstageren skulle opfylde en række betingelser som angivet i forslagets stk. 1, nr. 1-5.

Forsikringstageren vil blandt andet skulle afgive en erklæring til SKAT om ejerens 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. Forsikringstageren vil tilsvarende skulle give oplysning om eventuelt andre forsikrede eller begunstigede efter policen.

Derudover indebærer forslaget, at ejeren vil skulle 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.

Det følger endvidere af forslaget, at ejeren vil skulle give oplysninger om størrelsen af de aftalte præmier eller bidrag, pensionsydelsen, indbetalingsperiodens længde og udbetalingstidspunktet samt give oplysninger om tidspunktet for oprettelse af ordningen eller indtræden af fuld skattepligt her til landet. Oplysninger om tidspunktet for oprettelse af ordningen efter bestemmelsens nr. 5 vil også skulle gælde for tidspunktet for erhvervelse af allerede eksisterende pensionsordninger eller en andel heraf.

Efter forslagets § 17, stk. 2, kan skatteministeren fastsætte nærmere regler om indholdet af erklæringen efter stk. 1.

Efter den gældende skattekontrollovs § 11 C, stk. 9, kan skatteministeren fastsætte regler om erklæringen, herunder at erklæringen kan indsendes elektronisk efter SKATs nærmere anvisning. Bemyndigelsen er ikke udnyttet.

Forslagets § 17, stk. 2, er en videreførelse af dele af den gældende skattekontrollovs § 11 C, stk. 9.

Erklæringen efter stk. 1 vil kunne indsendes elektronisk efter SKATs nærmere anvisning. Den erklærings- eller oplysningspligtige samt den, der indberetter, vil dog i stedet kunne vælge at foretage indberetningen på særlige blanketter, der vil kunne rekvireres hos SKAT.

### *Til § 18*

Efter forslagets § 18, stk. 1, skal, erklæringer omfattet af § 16, være vedlagt en række dokumenter som nævnt i nr. 1 og 2, litra a-e, 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.

Efter den gældende skattekontrollovs § 11 C, stk. 4, skal erklæringen, når den tegnede ordning ikke omfattes af pensionsbeskatningslovens § 53 A, stk. 4, og ordningen ikke er tegnet under omstændigheder som nævnt i pensionsbeskatningslovens § 53 B, stk. 2, være vedlagt nærmere angivet oplysninger.

Forslagets § 18, stk. 1, er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 11 C, stk. 4.

Baggrunden for forslaget er, at der skal ske beskatning af udbetalinger fra ordninger omfattet af pensionsbeskatningslovens § 53 A, stk. 5, og det er derfor nødvendigt at modtage oplysninger om årets udbetalinger.

Baseret på oplysningerne om ordningens værdi, årets udbetalinger samt årets afkast vil SKAT være i stand til at vurdere, om ordningen vil skulle undersøges nærmere. Således har SKAT, som af

personen har fået fuldmagt til indseende i den pågældende ordning, mulighed for at rette henvendelse til forsikringsselskabet m.v. om at specificere opgørelsen af afkastet m.v. nærmere.

Hvis erklæring efter forslaget § 16 ikke indeholder de angivne dokumenter, som nævnt i nr. 1 og 2, litra a-e, 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, vil SKAT kunne sende en rykker med varsling om pålæg af daglige tvangsbøder efter forslaget § 72 og heri anføre, at hvis de angivne dokumenter ikke indsendes inden en fastsat frist, vil der blive pålagt daglige tvangsbøder for hver dag, fristen overskrides. Der henvises i øvrigt til bemærkningerne til § 72.

Efter forslaget § 18, stk. 1, nr. 1, skal der medfølge en fuldmagt fra forsikringstageren m.v. til SKAT til indseende i ordningen i det udenlandske selskab.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 11 C, stk. 4, nr. 1, skal erklæringen være vedlagt en fuldmagt fra forsikringstageren til SKAT med henblik på indseende i ordningen i det udenlandske selskab.

Forslagets 18, stk. 1, nr. 1, er en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 11 C, stk. 4, nr. 1.

Efter forslaget § 18, stk. 1, nr. 2, skal der endvidere medfølge en erklæring fra det udenlandske selskab, hvori det udenlandske selskab påtager sig af egen drift senest den 31. januar til SKAT at sende nærmere angivet oplysninger vedrørende ordningen, det foregående kalenderår. Erklæringen gælder så længe ordningen er anbragt i selskabet.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 11 C, stk. 4, nr. 2, skal en eventuel erklæring fra det udenlandske selskab vedlægges den nævnte erklæring, medmindre ordningen er omfattet af pensionsbeskatningsordningens § 53 A, stk. 4, og ordningen ikke er tegnet under omstændigheder som nævnt i pensionsbeskatningslovens § 53 B, stk. 2. Er dette tilfældet, skal erklæring ikke vedlægges.

Forslagets § 18, stk. 1, nr. 2, er en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 11 C, stk. 4, nr. 2, med den præcisering, at dele af den gældende skattekontrolløvs § 11 C, stk. 6, flyttes over i nr. 2, i stedet for en henvisning hertil, således som det sker i den gældende § 11 C, stk. 4, nr. 2.

Efter forslaget § 18, stk. 1, nr. 2, litra a-e, skal erklæringen indeholde de oplysninger, der er nævnt i § 17, stk. 1, nr. 1 og 2, samt oplysninger til identifikation af ordningen, oplysninger om ordningens indestående ved kalenderårets udgang, årets udbetalinger fra ordningen, årets skattepligtige afkast af ordningen opgjort efter den valgte opgørelsesmetode i pensionsbeskatningslovens § 53 A, stk. 3, og oplysninger om ordningens ophør eller overdragelse med angivelse af tidspunktet for dette.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 11 C, stk. 5, skal der for pensionsordninger oprettet i et udenlandsk selskab indberettes oplysninger om ordningens indestående ved indkomstårets udgang, årets udbetalinger fra ordningen og årets afkast af ordningen m.v.

Forslagets § 18, stk. 1, nr. 2, litra a-e, er en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 11 C, stk. 5, nr. 1-5.

Efter pensionsbeskatningslovens § 53 A, stk. 3, vil årets skattepligtige afkast skulle opgøres efter enten pensionsbeskatningslovens §§ 3-5, dvs. efter de samme principper som for skattebegunstigede pensionsordninger omfattet af pensionsbeskatningslovens kapitel 1. Opgøres ordningen efter pensionsafkastbeskatningslovens § 4, stk. 1, 1. pkt. er det dog alene forskellen mellem værdien af forsikringens depot ved indkomstårets udgang korrigeret efter pensionsbeskatningslovens § 4, stk. 3, og værdien af forsikringens depot ved indkomstårets begyndelse korrigeret efter pensionsbeskatningslovens § 4, stk. 4, der skal medregnes.

Efter pensionsbeskatningslovens § 53 A, stk. 3, kan den skattepligtige dog i stedet vælge at opgøre årets skattepligtige afkast 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. Valget vil være bindende for de efterfølgende indkomstår.

Efter den foreslåede § 18, stk. 2, kan skatteministeren fastsætte nærmere regler om afgivelse af oplysninger efter stk. 1.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 11 C, stk. 9, kan skatteministeren fastsætte nærmere regler om erklæringer efter stk. 3 og 4, afgivelse af oplysninger efter stk. 5 og indberetning efter stk. 6.

Forslagets § 18, stk. 2, er en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 11 C, stk. 9, 2. led, for så vidt angår afgivelse af oplysninger. Bemyndigelsen er ikke udnyttet.

Bemyndigelsen efter stk. 2 vil skulle tænkes i sammenhæng med bemyndigelsesbestemmelsen efter § 17, stk. 2, og udnyttes således, at der vil kunne fastsættes regler om afgivelse af erklæringer efter § 17, stk. 1, og oplysninger efter § 18, stk. 1, efter SKATs nærmere anvisning.

Det vil herudover kunne fastsættes, at erklæringen og oplysningerne efter forslagets § 18, stk. 1, vil kunne afgives elektronisk. Den erklærings- eller oplysningspligtige samt den, der indberetter, vil imidlertid også kunne vælge at foretage indberetningen på særlige blanketter, der vil kunne rekvireres hos SKAT.

### *Til § 19*

Det følger af forslagets § 19, at indsender ejeren ikke inden udløbet af kalenderåret en erklæring efter § 18, stk. 1, nr. 2, til SKAT, og som dækker det pågældende kalenderår, skal ejeren selv inden udløbet af oplysningsfristen oplyse SKAT om oplysningerne nævnt i forslagets § 18, stk. 1, nr. 2, litra a-e, for det forudgående kalenderår.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 11 C, stk. 5, gælder, at medmindre ejeren inden udløbet af kalenderåret har indsendt en erklæring fra det udenlandske selskab eller hvis det udenlandske selskab har erklæret at ville påtage sig at sende oplysninger, 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.

Forslagets § 19 er en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 11 C, stk. 5, 1. pkt., med de sproglige ændringer, som ændringen af selvangivelsesbegrebet giver anledning til.

Forslagets indebærer, at det er ejeren af en pensionsordning og ikke det udenlandske selskab, der forpligtes til at indsende de ønskede oplysninger.

#### *Til § 20*

Forslagets § 20 fastslår, at indsender det udenlandske selskab ikke oplysninger som nævnt i § 18, stk. 1, nr. 2, litra a-e, rettidigt til SKAT, og har ejeren ikke indsendt oplysningerne til SKAT inden udløbet af oplysningsfristen, jf. §§ 10-12, kan SKAT pålægge ejeren m.v. eller andre, der råder over ordningen i forhold til selskabet, at opsige ordningen. Rettidig indsendelse af oplysninger for et kalenderår er senest den 31. januar i det efterfølgende kalenderår.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 11 C, stk. 7, gælder, at indsender det udenlandske selskab på trods af en afgivet erklæring herom ikke indberetningerne rettidigt og med de krævede oplysninger til SKAT, kan SKAT pålægge den eller dem, der råder over ordningen i forhold til selskabet, at opsige ordningen, medmindre ejeren har indsendt oplysningerne inden udløbet af den frist, der er nævnt i stk. 5.

Forslagets § 20 er en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 11 C, stk. 7, med enkelte redaktionelle ændringer.

Forslaget indebærer, at SKAT vil kunne pålægge ejeren at opsige ordningen, hvis det udenlandske selskab ikke indsender oplysninger som nævnt i forslagens § 18, stk. 1, nr. 2, litra a-e, selvom selskabet har erklæret at ville indsende oplysningerne. Der vil kun kunne gives pålæg til ejeren om at opsige ordningen, hvis ejeren ikke selv inden udløbet af oplysningsfristen indsender oplysningerne.

Hvis den skattepligtige ikke indsender dokumentation for at ordningen er opsagt i overensstemmelse med SKATs pålæg, inden for den af SKAT fastsatte frist, vil SKAT kunne sende en rykker med varsling om pålæg af daglige tvangsbøder efter § 72 og heri anføre, at hvis dokumentation for opsigelse af ordningen ikke foreligger inden en fastsat frist, vil der blive pålagt daglige tvangsbøder for hver dag, fristen overskrides. Der henvises i øvrigt til bemærkningerne til § 72.

#### *Til § 21*

Det følger af forslagens § 21, at §§ 16-20 også gælder for pensionsordninger i udenlandske pensionskasser og pensionsfonde og hos andre, der udbetaler pensioner.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 11 C, stk. 8, finder regler om erklærings- og oplysningspligt i forbindelse med pensionsordninger oprettet i udenlandske forsikringsselskaber tilsvarende anvendelse for pensionsordninger i udenlandske pensionsordninger og pensionsfonde og hos andre, der udbetaler pensioner.

Forslagets § 21 er en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 11 C, stk. 8.

Forslagets §§ 16-20 indeholder regler om erklærings- og oplysningspligt i forbindelse med pensionsordninger oprettet i udenlandske forsikringsselskaber. Bestemmelserne vil ikke finde anvendelse for pensionsordninger oprettet i andre former for selskaber m.v., f.eks. udenlandske pensionskasser, pensionsfonde og andre, der udbetaler pensioner. Da SKAT har det samme behov for at få oplysninger om sådanne ordninger, som det er tilfældet for udenlandske forsikringer i forsikringsselskaber, indebærer forslaget, at oplysningspligten efter §§ 16-20 også vil finde anvendelse på udenlandske pensionsordninger i pensionskasser, pensionsfonde og andre, der udbetaler pensioner.

### *Til § 22*

Efter forslaget § 22, *stk. 1*, skal en pensionsopsparer, der anbringer midler, anbragt i særskilte depoter m.v. tilknyttet en pensionsordning, i et kommanditselskab eller kommanditaktieselskab, afgive dokumentation for ejerskabet til det pengeinstitut, hvor pensionsordningen er anbragt. Dokumentationen skal være udarbejdet af det pågældende kommanditselskab eller kommanditaktieselskab.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 11 E skal en skattepligtig omfattet af pensionsafkastbeskatningslovens § 1, stk. 2 (dvs. en pensionsopsparer i et pengeinstitut), der anbringer opsparing i en rate- eller kapitalpensionsordning i et kommanditselskab eller kommanditaktieselskab, afgive dokumentation for ejerskabet til andelen af kommanditselskabet m.v. til det pengeinstitut, hvor opsparingsordningen er anbragt.

Forslagets § 22, *stk. 1*, er en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 11 E med enkelte præciseringer.

Det foreslås således, at henvisningerne i bestemmelsen præciseres, så forslaget får samme indhold som ved indførelsen af den gældende skattekontrolløvs § 11, 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.

Endvidere præciseres det, at ændringen af den omfattede personkreds fra ”skattepligtige omfattet af pensionsafkastbeskatningslovens § 1, stk. 2” til ”pensionsopspare” er nødvendig for at sikre, at bestemmelsen efter nyaffattelsen af pensionsafkastbeskatningsloven fortsat vil omfatte samme personkreds som ved indførelsen af bestemmelsen, dvs. både fuldt og begrænsede skattepligtige pensionsopspare i pengeinstitutter med skattebegünstigede rate- og kapitalpensioner. Med nyaffattelsen af pensionsafkastbeskatningsloven blev den omfattede personkreds således begrænset til kun at være personer, der er fuldt skattepligtige til Danmark, og som ikke er hjemmehørende i udlandet efter en eventuel dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Med virkning fra og med henholdsvis 2008 for de godkendte udenlandske pensionsordninger og pensionsinstitutter og fra og med 2010 for de danske pensionsordninger og pensionsinstitutter, blev

skattepligten efter pensionsafkastbeskatningsloven omlagt fra institut- til individniveau, hvilket medførte en nyaffattelse af pensionsbeskatningsloven. Ved en fejl blev der i den forbindelse ikke foretaget en konsekvensændring af henvisningerne til pensionsafkastbeskatningsloven i den gældende skattekontrolløvs § 11 E.

Formålet med forslagets stk. 1 er, dels hensynet til pengeinstitutterne, idet dokumentationen kan tjene som bevis på, at pensionsopsparerer ejer en del af kommanditselskabet m.v., dels hensynet til at sikre korrekt beskatning efter pensionsafkastbeskatningsloven og pensionsbeskatningsloven. Bestemmelsen vil således skulle ses i sammenhæng med § 23, stk. 8, i Finanstilsynets puljebekendtgørelse (bekendtgørelse nr. 1056 af 7. september 2015 om visse skattebegunstigende opsparingsformer i pengeinstitutter), hvoraf fremgår, at pengeinstitutter skal sende en meddelelse til kommanditselskabet m.v. om, at alle fremtidige betalinger skal ske til pensionsdepotet, samt at pensionsopsparerer ikke kan disponere over andelene.

Dokumentationen for ejerskabet vil endvidere skulle udarbejdes af det pågældende kommanditselskab m.v. Der stilles ikke krav om den måde, som disse oplysninger vil skulle afgives på. Dokumentationen vil således kunne afgives ved, at pensionsopsparerer fysisk afleverer et dokument eller lignende i pengeinstituttet, men vil f.eks. også kunne ske ved elektronisk overførsel til pengeinstituttet.

Det bemærkes, at en pensionsopsparer, der anbringer opsparing i en rate- eller kapitalpension eller en aldersopsparing i et kommanditselskab eller kommanditaktieselskab, og som ikke opfylder dokumentationsforpligtelsen, vil skulle anses for at have hævet den anbragte opsparing fra pensionsordningen med de konsekvenser, der følger af reglerne i pensionsbeskatningsloven. Afhængigt af den konkrete situation vil den anbragte opsparing således kunne pålægges en afgift efter pensionsbeskatningslovens §§ 25, 28 eller 29.

Det følger af forslagets § 22, stk. 2, at anbringer en pensionsopsparer midler i værdipapirer, som ikke er registreret i en værdipapircentral, skal pensionsopsparerer deponere værdipapirerne i et pengeinstitut eller hos udstederen af værdipapiret. Derudover følger det af forslaget, at ved deponering i et andet pengeinstitut end det pengeinstitut, hvor pensionsordningen er anbragt, eller hos udstederen af værdipapiret, skal pensionsopsparerer afgive dokumentation for deponeringen til det pengeinstitut, hvor pensionsordningen er anbragt.

Den gældende skattekontrolløvs § 11 B indeholder 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.

Forslagets § 22, stk. 2, er en delvis videreførelse med præciseringer af den gældende skattekontrolløvs § 11 B, stk. 1 og 3, og delvis ny. Kravet om deponering videreføres alene for værdipapirer, som midler i særskilte depoter tilknyttet en pensionsordning som nævnt i stk. 1 er anbragt i. Endvidere udvides bestemmelsen til at omfatte tilfælde, hvor deponeringen af værdipapirerne vil ske hos udstederen.

Den foreslåede bestemmelse i stk. 2 omfatter unoterede aktier, som midler i særskilte depoter i opsparingsordninger i pengeinstitutter kan anbringes i efter pensionsbeskatningslovens § 12, for så vidt angår pensionsordninger i andre EU/EØS lande eller efter Finanstilsynets såkaldte

puljebekendtgørelse (bekendtgørelse nr. 1056 af 7. september 2015 om visse skattebegunstigende opsparingsformer i pengeinstitutter) eller for så vidt angår pensionsordninger i danske pengeinstitutter.

Hvis en pensionsopsparer ikke opfylder forpligtelserne i stk. 2, anses pensionsopspareren for at have hævet den anbragte opsparing fra pensionsordningen med de konsekvenser, der følger af reglerne i pensionsbeskatningsloven. Afhængigt af den konkrete situation vil den anbragte opsparing således blive pålagt afgift efter pensionsbeskatningslovens §§ 25, 28 eller 29.

Efter forslaget § 22, *stk. 2, 1. pkt.*, skal værdipapirer, som særskilte depoter anbragt i en pensionsordning omfattet af pensionsbeskatningsloven, og som ikke er registreret i en værdipapircentral, deponeres i et pengeinstitut eller hos udstederen af værdipapiret.

Efter den gældende skattekontrollovs § 11 B, *stk. 1*, skal værdipapirer, der ikke er registreret i en værdipapircentral her i landet, deponeres i et pengeinstitut. Ved deponering i et pengeinstitut i udlandet, skal nærmere angivne betingelser opfyldes.

Forslagets § 22, *stk. 2, 1. pkt.* er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 11 B, *stk. 1* og 3, med den præcisering, at kravet om deponering af værdipapirer, der ikke er registreret i en værdipapircentral her i landet, ændres til 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 beskattningen efter pensionsafkastbeskatningsloven og pensionsbeskatningsloven som en deponering.

Som det fremgår af de almindelige bemærkninger i afsnit 2.4.4, videreføres skattekontrollovs § 11 B om indberetning til SKAT af størrelsen af indeståender, renter m.v. af værdipapirer deponeret i udenlandske pengeinstitutter ikke i skattekontrolloven. Der vil imidlertid fortsat være behov for at opretholde deponeringspligten for værdipapirer, som midler i særskilte depoter anbragt i opsparingsordninger i pengeinstitutter, med henblik på at kunne sikre beskattningen af pensionsordningen efter pensionsbeskatningsloven og pensionsafkastbeskatningsloven. Ved et særskilt depot skal forstås, at pensionsopspareren selv har placeret de opsparede midler i værdipapirer.

Det følger af forslaget § 22, *stk. 2, 2. pkt.*, at foretages deponeringen i et andet pengeinstitut end det pengeinstitut, hvor pensionsordningen er anbragt, eller hos udstederen af værdipapirerne, skal pensionsopspareren afgive dokumentation for deponeringen til det pensionsinstitut, hvor pensionsordningen er anbragt.

Forslagets § 22, *stk. 2, 2. pkt.*, er nyt.

Det følger af forslaget § 22, *stk. 3, 1. pkt.*, at for pensionsordninger omfattet af pensionsbeskatningslovens § 15 C (pensionsordninger oprettet i udlandet med fradragsret ved opgørelsen af dansk skattepligtig indkomst) skal det pengeinstitut, hvor pensionsordningen er anbragt (dvs. det udenlandske pengeinstitut) sende en meddelelse til kommanditselskabet eller kommanditaktieselskabet, det unoterede selskab, forvalteren af en alternativ investeringsfond, eller det andet depotførende pengeinstitut, hvoraf det fremgår, at alle fremtidige betalinger, herunder

udbytte og provenu fra afståelse, skal ske til depotet i det pengeinstitut, hvor pensionsordningen er anbragt, samt at pensionsopsparerer kun kan disponere over kapitalandelene ved afståelse.

Forslagets § 22, stk. 3, 1. pkt., er nyt.

Forslaget indebærer at for pensionsordninger omfattet af pensionsbeskatningslovens § 15 C, skal det udenlandske pengeinstitut, hvor pensionsordningen er anbragt sende en meddelelse til kommanditselskabet eller kommanditaktieselskabet m.v. hvoraf det fremgår, at alle fremtidige betalinger, herunder udbytte og provenu fra afståelse, skal ske til depotet i det pengeinstitut, hvor pensionsordningen er anbragt, samt at pensionsopsparerer kun kan disponere over kapitalandelene ved afståelse.

Det følger af forslagets § 22, *stk. 3, 2. pkt.*, at pensionsopsparerer skal give det pengeinstitut, hvor ordningen er anbragt, samtykke til, at pengeinstituttet skal sende meddelelsen.

Forslagets § 22, stk. 3, 2. pkt., er nyt.

De krav, der er indeholdt i forslagets § 22, stk. 3, 2. pkt., svarer som udgangspunkt til de krav, der i § 23, stk. 8, i Finanstilsynets puljebekendtgørelse (bekendtgørelse nr. 1056 af 7. september 2015 om visse skattebegunstigende opsparingsformer i pengeinstitutter), stilles til pengeinstitutter her i landet og pensionsopsparere vedrørende værdipapirer, som særskilte depoter i en pensionsordning er anbragt i, idet forpligtelsen udvides til også at omfatte det depotførende pengeinstitut, hvor det ikke er identisk med det pengeinstitut, hvor ordningen er anbragt.

Det følger af forslagets § 22, *stk. 4*, at kun fysiske personer, der er skatte- eller afgiftspligtige af udbetalinger fra pensionsordningen eller af afkastet skal opfylde pligten efter stk. 2 og afgive samtykke efter stk. 3.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 11 B, stk. 2, skal betingelserne efter stk. 1 kun opfyldes af fysiske eller juridiske personer, der er skattepligtige her til landet af værdipapirer. Betingelserne i stk. 1 skal dog ikke opfyldes af statsanerkendte arbejdsløshedskasser, forsikringsselskaber, investeringsinstitutter, værdipapirhandlere og kreditinstitutter. Ligesom at betingelserne i stk. 1 ikke skal opfyldes vedrørende aktier m.v. tilhørende personer, der ejer mindst 25 pct. af aktiekapitalen i det pågældende selskab, medmindre aktierne m.v. er optaget til handel på et reguleret marked. Skatteministeren kan efter omstændighederne helt eller delvis fritage yderligere persongrupper for at opfylde betingelserne i stk. 1.

Forslagets § 22, stk. 4, er en videreførelse af betingelsen om, at deponeringspligten skal opfyldes af fysiske personer, der er skatte- eller afgiftspligtige af udbetalinger fra pensionsordningen eller af afkastet efter pensionsbeskatningsloven eller pensionsafkastbeskatningsloven. Det foreslåede krav om pensionsopsparerens samtykke skal opfyldes af fysiske personer, der er skatte- eller afgiftspligtige af udbetalinger fra pensionsordningen eller af afkastet efter pensionsbeskatningsloven eller pensionsafkastbeskatningsloven er nyt.

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 skattefri, samt aldersopsparing og aldersforsikring” vil skulle beskattes efter pensionsafkastbeskatningsloven,

mens afkastet af pensionsordninger omfattet af pensionsbeskatningslovens afsnit II A ”Indkomstskattepligtige pensionsordninger, forsikringer m.v.” vil skulle beskattes efter regler i pensionsbeskatningsloven.

Med forslaget bliver det sikret, 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 skatte- eller afgiftspligtige, eller afkastet af pensionsordningen beskattes efter enten pensionsbeskatningsloven eller pensionsafkastbeskatningsloven.

### *Til § 23*

Forslaget angår oplysningspligt ved afgivelse af gaver til ikke fuldt skattepligtige til landet og gavens værdi overstiger et fastsat grundbeløb.

Det følger af forslagets § 23, *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, ved afgivelse af gaven skal oplyse SKAT om gavemodtagerens identitet, om eventuelt slægtskabsforhold mellem giver og modtager samt om gavens størrelse.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 11 D, 1. pkt., skal fysiske og juridiske personer, der er fuldt skattepligtige her til landet, og som yder en gave til en værdi over 60.000 kr. til en person, der ikke er fuldt skattepligtig her til landet, ved gavegivelsen oplyse SKAT om gavemodtagerens identitet, om eventuelt slægtskabsforhold mellem giver og modtager samt om gavens størrelse.

Af den gældende skattekontrolløvs § 11 A, *stk. 4*, nr. 1, fremgår de oplysninger om gavemodtagerens identitet, som skal oplyses. Det drejer sig om gavemodtagerens navn, adresse og personnummer (cpr-nr.). Har gavemodtageren ikke cpr-nr., men virksomhedsnummer (cvr-nr.), skal dette oplyses. Har gavemodtageren heller ikke cvr-nr., men stamnummer som erhvervsdrivende (SE-nr.), skal dette oplyses. Har gavemodtageren hverken cpr-nr., cvr-nr. eller SE-nr., oplyses fødselsdatoen, når gavemodtageren er en fysisk person.

Forslagets § 23, *stk. 1*, er indholdsmæssigt en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 11 D, *stk. 1*, 1. pkt. Gavebeløbets størrelse er dog ændret, således at det følger beløbsgrænsen for afgiftsfrie gavebeløb efter boafgiftslovens § 22. Der er ligeledes foretaget mindre sproglige justeringer af bestemmelsens ordlyd.

Forslaget regulerer betingelserne for at kunne give gaver til modtagere, der ikke er fuldt skattepligtige til Danmark. Forslaget vil dog kun finde anvendelse på gaver over et grundbeløb på 58.700 kr. (2010-niveau) og vil ikke gælde, hvis der vil skulle ske gaveanmeldelse til SKAT efter boafgiftslovens § 26, jf. forslagets § 2.

Efter forslagets § 23, *stk. 2*, er der ikke pligt til at oplyse SKAT om en gavemodtagers identitet, om eventuelt slægtskabsforhold mellem giver og modtager samt om gavens størrelse, hvis der skal ske gaveanmeldelse til SKAT efter boafgiftslovens § 26.

Efter boafgiftslovens § 26 gælder der et anmeldelseskrav til SKAT vedrørende gaver, som er afgiftspligtige, dvs. gaver til visse nærtstående personer, jf. boafgiftslovens § 22.

Forslagets § 23, stk. 2, er nyt og er en undtagelse til oplysningspligten efter stk. 1.

Forslaget indebærer en regelforenkling så der ikke fremadrettet vil skulle ske dobbelt indberetning af gaver til SKAT, hvis der allerede vil skulle indgives gaveanmeldelse efter boafgiftslovens § 26. Dvs. at oplysningspligten alene vil skulle gælde for ikke-afgiftspligtige gaver, hvor modtageren ikke er fuldt skattepligtig til Danmark og gavens værdi vil skulle overstige et grundbeløb på 58.700 kr. (2010-niveau).

Ifølge boafgiftslovens § 22 kan der afgiftsfrit gives gaver, hvis den samlede værdi inden for et kalenderår ikke overstiger et grundbeløb på 58.700 kr. (2010-niveau) til afkom, stedbørn og deres afkom, afdødt barns eller stedbarns længstlevende ægtefælle, forældre, personer, der har haft fælles bopæl med gavegiver i de sidste 2 år før modtagelsen af gaven, og personer, der tidligere har haft fælles bopæl med gavegiver i en sammenhængende periode på mindst 2 år, når den fælles bopæl alene er ophørt på grund af institutionsanbringelse, herunder i en ældrebolig.

Desuden kan der ifølge boafgiftslovens § 22 afgiftsfrit gives gaver til plejebørn, der har haft bopæl hos gavegiver i en sammenhængende periode på mindst 5 år, når opholdet er begyndt, inden plejebarnet fyldte 15 år, og højst en af plejebarnets forældre har haft bopæl hos gavegiver sammen med plejebarnet, og stedforældre og bedsteforældre, hvis gavens værdi ikke overstiger grundbeløbet. Der kan afgiftsfrit gives barns eller stedbarns ægtefælle gaver, hvis gavens samlede værdi inden for et kalenderår ikke overstiger et grundbeløb på 20.500 kr. (2010-niveau).

Efter forslaget § 23, *stk. 3*, skal oplysningspligten efter stk. 1 indeholde identifikationsoplysninger om gavens modtager.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 11 D, 1. pkt., 3. led, skal gavegiver give en række identifikationsoplysninger i gaveanmeldelsen, som følger af den gældende skattekontrolløvs § 11 A, stk. 4, nr. 1. Indholdet af den gældende skattekontrolløvs § 11, A, stk. 4, nr. 1, er gengivet ovenfor under bemærkningerne til den foreslåede bestemmelses stk. 1.

Forslagets § 23, stk. 3, er en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 11 D, stk. 1, 3. led, om, hvilke identifikationsoplysninger der skal gives. Da reglen i den gældende skattekontrolløvs § 11 A, stk. 4, nr. 1, som der henvises til i den gældende skattekontrolløvs § 11 D, ikke videreføres i dette lovforslag, jf. de almindelige bemærkninger afsnit 2.4.4., er det nødvendigt at gengive identifikationsoplysningerne i den foreslåede bestemmelse.

De identifikationsoplysninger, som gavegiver ifølge forslaget vil skulle oplyse i gaveanmeldelsen, 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. Som en ændring i forhold til den nugældende skattekontrolløvs § 11 D, jf. § 11 A, stk. 1, nr. 4, foreslås det, at der endvidere vil skulle oplyses et eventuelt skatteidentifikationsnummer (TIN-nummer) i gavemodtagerens hjemland.

Efter forslaget § 23, *stk. 4*, vil grundbeløbet i stk. 1 reguleres efter personskattelovens § 20.

Forslagets § 23, stk. 4, er nyt.

Det følger af forslaget, at grundbeløbet i stk. 1 vil blive reguleret efter personskattelovens § 20. Derved vil der ske en harmonisering af beløbsgrænserne for de to typer af gaveanmeldelser og grundbeløbet vil følge den tilsvarende løbende regulering, som vil finde sted af det afgiftsfrie gavebeløb efter boafgiftslovens § 22.

#### *Til § 24*

Forslaget angår at selskaber m.v. skal føre en fortegnelse over samtlige medlemmer og at trustees m.v. skal være i besiddelse af identifikationsoplysninger om andre trustees m.v.

Det følger af forslagens § 24, *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) som udgangspunkt skal føre en fortegnelse over samtlige ejere og medlemmer. Det gælder dog ikke, hvis oplysningerne er registreret i Det Offentlige Ejerregister. Endvidere skal nye ejere og nye medlemmer senest 2 uger efter henholdsvis ejerskabets og medlemskabets indtræden, fx ved køb af aktier eller lignende i selskabet, skriftligt underrette selskabet m.v. om deres identitet. Tilsvarende gælder ved udtræden af selskabet.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 3 A, stk. 1, skal selskaber m.v. omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2-6, 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.

Forslagets § 24, stk. 1, 1. pkt., er en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 3 A, stk. 1. Dog er der i 1. pkt. indsat en henvisning til forslagens § 26, stk. 1, om, at forpligtelsen ikke gælder, hvis oplysningerne er registreret i Det Offentlige Ejerregister. Forslagets § 24, stk. 1, 2. pkt., er nyt.

Identitetsoplysningerne omfatter navn, adresse, hjemland og personnummer (cpr-nummer). Har den der skal identificeres ikke cpr-nummer oplyses cvr-nummer. Har pågældende heller ikke cvr-nummer, men stamnummer (SE-nummer), vil dette skulle oplyses. For udlændinge uden cpr-nummer, cvr-nummer eller SE-nummer, oplyses fødselsdatoen, når den pågældende er en fysisk person, og skatteidentifikationsnummeret (TIN-nummer) i bopælslandet, hvis et sådan findes i det pågældende land.

Det følger af forslagens § 24, *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. Det gælder dog ikke, hvis oplysningerne er registreret i Det Offentlige Ejerregister. Sker der udskiftning af deltagere i kommanditselskabet, skal nye deltagere senest 2 uger efter ejerskabets indtræden skriftligt underrette selskabet om deres identitet. Tilsvarende gælder ved udtræden af selskabet.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 3 A, stk. 2, skal kommanditselskaber omfattet af § 2, stk. 2, i lov om visse erhvervsdrivende virksomheder føre en fortegnelse over alle komplementarer og kommanditister i kommanditselskabet. Nye deltagere skal senest 2 uger efter ejerskabets opståen skriftligt underrette selskabet om deres identitet.

Forslagets § 24, stk. 2, er en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 3 A, stk. 2. Dog er der ligesom i stk. 1 indsat en henvisning til forslagens § 26, stk. 1, om, at forpligtelsen ikke gælder, hvis oplysningerne allerede er registreret i Det Offentlige Ejerregister.

Efter forslagens § 24, stk. 3, skal trustees og administratorer af truster og andre lignende retlige arrangementer være i besiddelse af identifikationsoplysninger om andre trustees og administratorer i trusten og om protektorer og stiftere samt identifikationsoplysninger om begunstigede. Videre følger det, at trustee eller administrator skal være i besiddelse af identifikationsoplysninger om de personer eller den persongruppe, der kan blive begunstiget af uddelinger fra trusten, hvis de enkelte begunstigede endnu ikke kan identificeres. 2. pkt., at trustee eller administrator skal være i besiddelse af identifikationsoplysninger om de personer eller den persongruppe, der kan blive begunstiget af uddelinger fra trusten, hvis de enkelte begunstigede endnu ikke kan identificeres, finder ikke anvendelse, for så vidt angår begunstigede, der kan blive begunstiget 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.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 3 A, stk. 4, skal trustees og administratorer af truster og andre lignende retlige arrangementer være i besiddelse af identitetsoplysninger om andre trustees og administratorer og stiftere samt identitetsoplysninger om modtagere og mulige modtagere af uddelinger fra trusten m.v. 1. pkt., at trustees og administratorer af truster og andre lignende retlige arrangementer være i besiddelse af identitetsoplysninger om andre trustees og administratorer og stiftere samt identitetsoplysninger om modtagere og mulige modtagere af uddelinger fra trusten m.v., 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

Forslagets § 24, stk. 3, er en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 3 A, stk. 4, med enkelte sproglige ændringer samt den tydeliggørelse, at hvis de personer, der skal nyde godt af trustens uddelinger, endnu ikke kendes af trustee eller administrator, skal denne være i besiddelse af identifikationsoplysninger om de personer eller den persongruppe, i hvis hovedinteresse trusten m.v. er oprettet eller fungerer.

Det følger af forslaget, at trustees og administratorer af truster og andre lignende retlige arrangementer vil skulle være i besiddelse af identifikationsoplysninger om andre trustees og administratorer og om arrangementets stiftere samt om begunstigede af uddelinger fra arrangementet. Dette gælder dog ikke for så vidt angår uddelinger til almenvelgørende eller på anden måde almennyttige formål.

Udtrykkene "trustee" og "administrator" vil skulle 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.

Forslagets § 24, stk. 3, 1. pkt., om at trustees og administratorer af truster og andre lignende retlige arrangementer vil skulle være i besiddelse af identifikationsoplysninger vil endvidere kun finde

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 retlige 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 bl.a. er kendt i flere tysktalende lande.

Selskaber, trustees og administratorer vil oftest være i besiddelse af ovennævnte oplysninger, hvis de skal kunne varetage deres virke. Ved at medtage forpligtelserne i skattekontrolloven opnås, at oplysningerne vil kunne indberettes til SKAT.

#### *Til § 25*

Forslaget angår omfanget af de identifikationsoplysninger selskaber, trustees m.v. skal føre efter § 24.

Det følger af forslagens § 25, at identifikationsoplysningerne efter § 24 skal omfatte navn, adresse, hjemland og personnummer (cpr-nummer). Det gælder såvel fysiske erhvervsdrivende som juridiske personer. 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.

Efter den gældende skattekontrollovs § 3 A, stk. 5, skal Identitetsoplysningerne omfatte fuldt navn, adresse, hjemland og personnummer (cpr-nummer). Har den person, hvorom der skal foreligge identitetsoplysninger, ikke cpr-nummer, men virksomhedsnummer (cvr-nummer.), oplyses cvr-nummer. 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.

Forslagets § 25 er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 3 A, stk. 5, med de ændringer af paragrafhenvisningerne, som paragrafnumrene giver anledning til.

Det er en almindelig erfaring blandt 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 kunne 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 § 26*

Forslaget angår undtagelserne til at føre ejer- og medlemsfortegnelser i selskaber m.v.

Det følger af forslagens § 26, *stk. 1, 1. pkt.*, at i det omfang et selskab omfattes af § 24, stk. 1 eller 2, har registret 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.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 3 A, stk. 8, finder stk. 7 ikke anvendelse, hvis selskabet har registreret oplysningerne i ejerregisteret efter selskabslovens § 58.

Forslagets § 26, stk. 1, 1. pkt., er indholdsmæssigt en videreførelse af skattekontrolløvs § 3 A, stk. 8. Dog er bestemmelsen omformuleret, ligesom det i bestemmelsen er tydeliggjort, for hvilke selskaber det kan komme på tale, at forpligtelsen ikke skal gælde.

SKAT vil til brug for sin kontrol kunne hente oplysningerne direkte i Det Offentlige Ejerregister.

Efter forslagens § 26, *stk. 1, 2. pkt.*, skal selskabet føre en fortegnelse over ejere og medlemmer, som besidder under 5 pct. af selskabskapitalen og råder over mindre end 5 pct. af den samlede stemmевærdi i selskabet.

Forslagets § 26, stk. 1, 2. pkt., er nyt.

Med forslaget 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.

Det følger af forslagens § 26, *stik. 2*, at selskaber omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2, samtidig med indgivelse af oplysningsskemaet skal give identifikationsoplysninger som nævnt i § 25 om dem, der i indkomståret har besiddet mindst 5 pct. af selskabskapitalen og har rådet over mindst 5 pct. af den samlede stemmевærdi i selskabet.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 3 A, stk. 7, skal selskaber omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1 og 2, vedlægge selvangivelsen identitetsoplysninger 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.

Forslagets § 26, stk. 2, er indholdsmæssigt en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 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. Endvidere er ”eller” erstattet af ”og”, hvorved det tydeliggøres, at begge mindstegrænser skal være opfyldt, før oplysningerne skal gives til SKAT. Endelig er det gældende krav om, at oplysningerne skal vedlægges selvangivelsen ændret som følge af ændring af selvangivelsesbegrebet og for at muliggøre en digital indsendelse af oplysningerne.

Forslagets § 26, stk. 2, om, der har været rådet over mindst 5 pct. af den samlede stemmевærdi, vil skulle afgøres på baggrund af reglerne i selskabslovgivningen.

Selskaber omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 2, vil være selskaber, som er indregistreret i udlandet, men på grund af forskellige tilknytningsmomenter til Danmark er undergivet dansk beskatning. Det vil også kunne 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 vil SKATs behov for indsigt i ejerkredsen være lige så væsentlig som for dansk indregistrerede selskaber.

*Til § 27*

Forslaget angår opbevaringskravet til oplysninger som nævnt i §§ 24 og 25.

Efter forslaget § 27 skal oplysninger som nævnt i §§ 24 og 25 opbevares i mindst 5 år fra udgangen af det indkomstår, oplysningerne vedrører. Dette svarer til det almindelige opbevaringskrav i bogføringsloven. Det gælder dog ikke, hvis oplysningerne er registreret i Det Offentlige Ejerregister.

Efter den gældende skattekontrollovs § 3 A, stk. 6, skal oplysninger over selskabets ejere og medlemmer m.v. opbevares i mindst 5 år fra udgangen af det indkomstår, oplysningerne vedrører.

Forslagets § 27 er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 3 A, stk. 6, med enkelte redaktionelle ændringer. Der er således indsat en henvisning til § 26, stk. 1, om, at forpligtelsen ikke gælder, hvis oplysningerne er registreret i Det Offentlige Ejerregister.

*Til § 28*

Forslaget angår, at regnskabsføring kan foretages i fremmed valuta.

Det følger af forslaget § 28, *stk. 1*, at den regnskabsføring, der skal lægges til grund for en skattemæssig opgørelse, kan foretages i fremmed valuta efter reglerne i bogføringsloven og årsregnskabsloven.

Efter den gældende skattekontrollovs § 3 C, stk. 1, kan den regnskabsføring, der skal lægges til grund for en skattemæssig opgørelse og opgørelse af arbejdsmarkedsbidrag, foretages i fremmed valuta efter reglerne i bogføringsloven og årsregnskabsloven.

Forslagets § 28, stk. 1, er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 3 C, stk. 1, med den indholdsmæssige ændring, at ”opgørelse af arbejdsmarkedsbidrag” er udgået, da arbejdsmarkedsbidraget i dag er at betragte som en indkomstskat.

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, vil kunne lægges til grund for skattemæssige opgørelser. Denne regnskabsføring vil således kunne ske i danske kroner, euro eller i en relevant fremmed valuta.

Bestemmelsen i forslaget § 28, *stk. 2*, indebærer, at pligtmæssige meddelelser til SKAT skal foretages i danske kroner.

Efter den gældende skattekontrollovs § 3 C, stk. 2, 1. pkt., kan pligtmæssige meddelelser til danske skattemyndigheder foretages i dansk mønt.

Forslagets § 28, stk. 2, er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 3 C, stk. 2, 1. pkt., med den sproglige ændring, at ”dansk mønt” ændres til ”danske kroner”.

De pligtmæssige meddelelser efter forslaget stk. 2, der vil skulle gives til SKAT, vil således skulle gives i danske kroner og kan eksempelvis være de automatiske indberetningspligter efter forslaget til skatteindberetningslov, herunder periodiske meddelelser som f.eks. oplysningsskemaet, lønoplysninger om indeholdt A-skat eller arbejdsmarkedsbidrag, men det vil også kunne være afgivelse af kontroloplysninger efter anmodning om regnskabsmæssige forhold. Afgives de pligtmæssige oplysninger i anden valuta end danske kroner, vil oplysningerne derimod ikke kunne anses for at være afgivet.

De pligtmæssige oplysninger, som SKAT modtager om en skattepligtig, vil typisk hidrøre fra mange forskellige 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 vil skulle ske efter mere nuancerede regler end anvisningerne i bogførings- og årsregnskabsloven. Derfor er der behov for administrativt at kunne fastsætte særlige regler for omregning af oplysninger fra et regnskab i fremmed valuta til pligtmæssige oplysninger i danske kroner.

#### *Til § 29*

Forslaget angår, at det skattemæssige årsregnskab kan udarbejdes i fremmed valuta.

Efter forslaget § 29, stk. 1, har juridiske personer omfattet af selskabsskattelovens § 1 eller § 2, stk. 1, litra a eller b, juridiske personer omfattet af fondsbeskatningslovens § 1, jf., og fysiske personer omfattet af kildeskattelovens § 1 eller § 2, stk. 1, nr. 4 eller 5, og dødsboer omfattet af dødsboskatteloven, dog alene for så vidt angår opgørelsen af indkomst fra selvstændig erhvervsmæssig virksomhed, adgang til omregning af resultatet af det skattemæssige årsregnskab fra én fremmed valuta til danske kroner.

Efter den gældende skattekontrollovs § 3 C, stk. 6, har juridiske personer omfattet af selskabsskattelovens § 1 eller § 2, stk. 1, litra a eller b, juridiske personer omfattet af fondsbeskatningslovens § 1, og fysiske personer omfattet af kildeskattelovens § 1 eller § 2, stk. 1, nr. 4 eller 5, og dødsboer omfattet af dødsboskatteloven, dog alene for så vidt angår opgørelsen af indkomst fra selvstændig erhvervsmæssig virksomhed, adgang til omregning.

Forslagets § 29, stk. 1, er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 3 C, stk. 6.

Efter forslaget nr. 1 vil muligheden for omregning som nævnt i forslaget stk. 2 kun kunne 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 vil således kunne anvendes af juridiske personer omfattet af selskabsskattelovens § 1 (f.eks. aktieselskaber, anpartsselskaber og andre selskaber i hvilke ingen af deltagerne hæfter personligt for selskabets forpligtelser m.v.). 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, vil ligeledes kunne anvende reglerne. Det forudsættes, at udenlandske selskaber inddraget under dansk sambeskatning vil kunne anvende reglerne om omregning på lige

fod med danske selskaber, hvilket vil indebære, at samtlige bestemmelser i lovforslagets §§ 29-35 vil finde anvendelse, herunder eksempelvis også bestemmelsen i § 29, stk. 5, hvorefter den skattepligtige vil skulle bogføre i den pågældende valuta eller sørge for, at bogføringen indeholder oplysninger, som til enhver vil kunne gøre det muligt at omregne til den pågældende valuta.

Efter forslaget nr. 2 vil juridiske personer som nævnt i fondsbeskatningsloven § 1 (f.eks. fonde, foreninger, faglige sammenslutninger m.v.) også være omfattet muligheden for at foretage omregning efter forslaget stk. 2.

Efter forslaget nr. 3 gælder, at for fysiske personer omfattet af kildeskattelovens § 1, vil disse alene være omfattet, hvis personen driver selvstændig erhvervsmæssig virksomhed. Samme kriterium gælder for dødsboer omfattet af dødsboskatloven og for begrænset skattepligtige personer m.v. omfattet af kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 4 og 5. Det vil således alene være for indkomst hidrørende fra selvstændig erhvervsmæssig virksomhed, at det skattemæssige årsregnskab vil kunne udarbejdes i fremmed valuta. Hvis en i udlandet hjemmehørende fysisk person således er begrænset skattepligtig efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 1, 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, nr. 4, vil det alene være indkomsten hidrørende fra det faste driftssted, dvs. den selvstændige erhvervsmæssige virksomhed, der vil kunne opgøres efter bestemmelserne om regnskabsføring i fremmed valuta.

Begrebet selvstændig erhvervsmæssig virksomhed vil skulle forstås i overensstemmelse med de almindelige skatteretlige principper for fastlæggelsen af, hvorvidt der er tale om erhvervsmæssig 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.

Det følger af forslaget § 29, stk. 2, 1. pkt., at skattepligtige som nævnt i stk. 1, kan udarbejde det skattemæssige årsregnskab i én fremmed valuta og omregne resultatet til danske kroner, jf. § 31 om adgang til omregning i fremmed valuta.

Det følger af den gældende skattekontrollovs § 3 C, stk. 3, 1. pkt., at uanset stk. 1 og bestemmelser udstedt efter stk. 2, 2. pkt., kan skattepligtige som nævnt i stk. 6 udarbejde det skattemæssige årsregnskab i én fremmed valuta og omregne resultatet til dansk mønt, jf. stk. 7.

Forslagets § 29, stk. 2, 1. pkt., er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 3 C, stk. 3, 1. pkt., med den sproglige ændring, at udtrykket ”dansk mønt” ændres til ”danske kroner”.

Forslaget 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. En virksomhed, som skal indgive et skattemæssigt årsregnskab, vil således have mulighed for at udarbejde det skattemæssige årsregnskab i én fremmed valuta (skatteregnskabsvalutaen) og efterfølgende omregne resultatet til danske kroner.

Begrebet ”det skattemæssige årsregnskab” skal forstås som det regnskab, der viser den skattepligtiges skattemæssige resultat med tilhørende specifikationer og opgørelser. Dette kunne 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.

Det skattemæssige årsregnskab vil sædvanligvis skulle udarbejdes 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 vil bestå af indtægtsposter og fradragposter, herunder kapitalgevinster og -tab, der samlet udgør årets skattegrundlag, hvoraf der opkræves de for det relevante skattesubjekt gældende skatter.

I modsætning til begrebet ”det skattemæssige årsregnskab” er begreberne årsrapport, dvs. det regnskab som vil skulle udarbejdes efter årsregnskabsloven, eller tilsvarende driftsøkonomiske regnskab i disse bemærkninger samlet betegnet med udtrykket ”regnskab”.

Det følger af forslagets § 29, stk. 2, 2. pkt., at opgørelser m.v. af betydning for skatteansættelsen foretages i den valgte fremmede valuta inden omregningen af resultatet til danske kroner.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 3 C, stk. 3, 2. pkt., skal opgørelser m.v. af betydning for skatteansættelsen foretages i den valgte fremmede valuta inden omregningen af resultatet til dansk mønt.

Forslagets § 29, stk. 2, 2. pkt., er en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 3 C, stk. 3, 2. pkt., med den sproglige ændring, at begrebet ”dansk mønt” ændres til ”danske kroner”.

Udgangspunktet er, at hvis bogføringen og/eller regnskabet er udarbejdet i fremmed valuta, er det ikke blot årets samlede resultat (med skattemæssige korrektioner), der vil skulle omregnes til danske kroner. Der vil derimod skulle ske omregning af hver enkelt indtægtspost og udgiftspost til danske kroner. Omregningen vil skulle ske til valutakursen på det tidspunkt, hvor den enkelte indtægt er erhvervet, og den enkelte udgift er afholdt. For kapitalgevinster og -tab vil selve gevinsten eller tabet skulle opgøres i danske kroner ved omregning af anskaffelses- og afståelsessummer til valutakursen på anskaffelses- henholdsvis afståelsestidspunktet.

Efter § 7 i bogføringsloven kan der bogføres i danske kroner, i euro eller i en relevant fremmed valuta. Der kan således frit vælges mellem bogføring i danske kroner og bogføring i euro, mens bogføring i en anden fremmed valuta end euro kun kan ske, hvis det er relevant for virksomheden at bogføre i den pågældende valuta.

Der kan kun skiftes til bogføring i en ny valuta ved et regnskabsårs begyndelse, medmindre den nye valuta er blevet relevant for virksomheden inden begyndelsen af det pågældende regnskabsår. Virksomheden har således mulighed for at skifte bogføringsvaluta inden et nyt regnskabsårs begyndelse, dvs. midt i et regnskabsår.

Bogføres i fremmed valuta, skal regnskabsmaterialet indeholde oplysninger, herunder om transaktionsdagens kurs eller lignende omregningsfaktor, som til enhver tid gør det muligt at omregne transaktionen til danske kroner. Det er muligt at anvende en standardkurs/gennemsnitskurs, hvis den kun afviger ubetydeligt fra transaktionsdagens kurs.

Bogføres i én fremmed valuta, og foretages en transaktion i en anden fremmed valuta, skal transaktionen kunne omregnes til den valuta, der bogføres i.

Efter art. 4 i den såkaldte IAS-forordning skal alle virksomheder, som har hjemsted i et EU- eller EØS-land samt kapitalandele eller gæld (f.eks. obligationer) noteret på en fondsbørs inden for EU- eller EØS-området, ved udarbejdelsen af deres koncernregnskab fra den 1. januar 2005 anvende de internationale regnskabsstandarde, International Accounting Standards (IAS)/International Financial Reporting Standards (IFRS), som er godkendt af Kommissionen. Ifølge IAS 21 skal en virksomhed som udgangspunkt opgøre sit regnskab i virksomhedens funktionelle valuta ("valutaen i det primære økonomiske miljø, hvor virksomheden opererer"), hvilket for flere danske virksomheder eksempelvis kan være amerikanske dollars eller euro.

Det følger af forslagens stk. 2, 2. pkt., at selskaber, der bogfører i en fremmed valuta, og som vælger at omregne resultatet af det skattemæssige årsregnskab til danske kroner ved "engangsomregning", som hovedregel ikke vil skulle registrere kursen på tidspunktet for hver enkelt transaktion, for så vidt angår den valgte valuta. Dermed vil den omfattende registrering af valutakurser til brug for udarbejdelsen af det skattemæssige årsregnskab i vidt omfang blive erstattet af en "engangsomregning" for så vidt angår transaktioner mv. i den valgte fremmede valuta.

Således fraviges hovedprincippet i forslagens § 28, stk. 1, og dermed udgangspunktet, der henviser til reglerne i bogførings- og årsregnskabsloven, hvorefter en bogføring i fremmed valuta vil skulle tilrettelægges således, at hver enkelt transaktion skal kunne omregnes til danske kroner efter kursen på transaktionstidspunktet.

Den skattepligtige vil imidlertid alene kunne vælge, at det skattemæssige årsregnskab udarbejdes i én fremmed valuta. Hvis den skattepligtige 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. §§ 34-35.

Opgørelser m.v. af betydning for skatteansættelsen vil skulle foretages i den valgte fremmede valuta inden omregningen af resultatet til danske kroner. Dette medfører, at den af virksomheden valgte skatteregnskabsvaluta 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 danske kroner, af valutakursændringer fra anskaffelsestidspunktet til afståelsestidspunktet.

Udgangspunktet efter forslaget er derimod, at valutakursændringer i skatteregnskabsvalutaen ikke vil påvirke opgørelsen af fortjeneste, gevinst, tab m.v., idet opgørelsen vil skulle foretages i den valgte fremmede valuta, inden resultatet omregnes til danske kroner.

Denne ændring af opgørelsen vil medføre, at en virksomheds valg af valuta i det skattemæssige årsregnskab vil have stor betydning for det skattemæssige resultat, bl.a. fordi de foreslåede bestemmelser indebærer, at virksomheden ikke vil skulle 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.

Efter forslaget § 29, *stk. 3*, er det en betingelse for at kunne udarbejde det skattemæssige årsregnskab i én fremmed valuta og efterfølgende omregne resultatet til danske kroner, at den skattepligtige inden begyndelsen af det første indkomstår, for hvilket der vælges en anden valuta end danske kroner, har indgivet meddelelse til SKAT om, hvilken valuta der ønskes anvendt, og om, hvilken centralbanks kurs der ønskes anvendt ved omregningen af resultatet.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 3 C, *stk. 3, 3. pkt.*, er det 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.

Forslagets § 29, *stk. 3*, er en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 3 C, *stk. 3, 3. pkt.*, med den sproglige ændring, at udtrykket ”dansk mønt” ændres til ”danske kroner”.

EOgså nystiftede selskaber vil kunne give SKAT meddelelse om, hvilken valuta m.v. som ønskes anvendt. Dermed vil nystiftede selskaber for første indkomstår kunne anvende en anden valuta end danske kroner. Det vil navnlig have betydning for nystiftede datterselskaber af udenlandske koncerner. Sker der ikke meddelelse til SKAT, skal det skattemæssige årsregnskab udarbejdes i danske kroner. Det samme er gældende for alle andre selskaber, der ikke anmelder forud for indkomståret.

Efter forslaget til § 29, *stk. 4*, kan SKAT i særlige tilfælde dispensere fra fristen om, at den skattepligtige inden begyndelsen af det første indkomstår skal indgive meddelelse til SKAT, om hvilken valuta der ønskes anvendt.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 3 C, *stk. 3, 4. pkt.*, kan SKAT i særlige tilfælde dispensere fra fristen.

Forslagets § 29, *stk. 4*, er en videreførelse af skattekontrolløvens § 3 C, *stk. 3, 4. pkt.*

Dispensationen 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 EU-Kommissionen godkendte internationale regnskabsstandarder, International Accounting Standards (IAS) eller International Financial Reporting Standards (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.

Adgangen til dispensation 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 vil indebære 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.

Efter forslaget § 29, *stk. 5, 1. pkt.*, skal en skattepligtig bogføre i den valuta, som er valgt anvendt i det skattemæssige årsregnskab, eller sørge for, at bogføringen indeholder oplysninger, som til enhver tid gør det muligt at omregne til den pågældende valuta.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 3 C, *stk. 4, 1. pkt.*, skal den skattepligtige 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.

Forslagets § 29, *stk. 5, 1. pkt.*, er en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 3 C, *stk. 4, 1. pkt.*

Den skattepligtige, der aflægger årsrapport efter International Accounting Standards (IAS) eller International Financial Reporting Standards (IFRS), vil alene kunne vælge at udarbejde et skattemæssigt årsregnskab, som skal indgives til SKAT, i sin funktionelle valuta eller danske kroner.

Virksomheden vil skulle 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 ville bogføre i en valuta, som er relevant for virksomheden, og det skattemæssige årsregnskab forudsættes udarbejdet i den for selskabet relevante valuta. Efter bogføringsloven kan virksomheden således kun skifte til bogføring i anden valuta i et igangværende regnskabsår, hvis denne anden valuta 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. Hovedreglen er, at virksomheder ligeledes bogfører i den valuta, som er valgt som grundlag for det skattemæssige årsregnskab. Men i de tilfælde, hvor det eventuelt vil blive nødvendigt at skifte bogføringsvaluta i løbet af indkomståret, hvilket er muligt ifølge bogføringslovgivningen, vil den skattepligtige blot skulle sørge for, at bogføringen indeholder oplysninger, som til enhver tid gør det muligt at omregne til den pågældende valuta.

Efter forslaget til § 29, *stk. 5, 2. pkt.*, kan en skattepligtig, der aflægger årsrapport efter International Accounting Standards (IAS) eller International Financial Reporting Standards (IFRS), alene vælge at udarbejde skattemæssigt årsregnskab i sin funktionelle valuta eller danske kroner.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 3 C, *stk. 4, 2. pkt.*, kan en skattepligtig, der aflægger årsrapport efter International Accounting Standards (IAS) eller International Financial Reporting Standards (IFRS), alene vælge at udarbejde det skattemæssige årsregnskab i sin funktionelle valuta eller dansk mønt.

Forslaget er en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 3 C, *stk. 4, 2. pkt.*, med den sproglige ændring, at ”dansk mønt” ændres til ”danske kroner”.

Forslaget indebærer, at en virksomhed altid vil kunne vælge at anvende danske kroner i det skattemæssige årsregnskab, selv om den funktionelle valuta måtte være en fremmed valuta.

### *Til § 30*

Forslaget angår, at den skattepligtige kan ansøge SKAT om, at et skattemæssigt årsregnskab kan udarbejdes i en anden valuta end den, der tidligere er valgt.

Efter forslagens § 30, stk. 1, kan SKAT efter ansøgning tillade, at det skattemæssige årsregnskab for efterfølgende indkomstår udarbejdes i en anden valuta end den, der tidligere er valgt efter § 29, stk. 2, eller § 30, stk. 1, hvis ændringen er begrundet i virksomhedens eller koncernens forhold.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 3 C, stk. 5, 1. pkt., kan den skattepligtige for efterfølgende indkomstår vælge, at det skattemæssige årsregnskab skal udarbejdes i en anden valuta end den, der tidligere er valgt.

Forslaget er med enkelte sproglige ændringer en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 3 C, stk. 5, 1. pkt.

Forslaget angår det skattemæssige årsregnskab, som vil skulle 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.

Forslaget indebærer, at SKAT efter ansøgning vil kunne tillade, at den skattepligtige for et efterfølgende indkomstår, udarbejder et skattemæssigt årsregnskab i en anden valuta end den, der tidligere er valgt, hvis ændringen er begrundet i virksomhedens eller koncernens forhold.

Bestemmelsen vil kunne anvendes i tilfælde, hvor den skattepligtige i tidligere indkomstår har anvendt reglerne i §§ 29-35, men for fremtidige indkomstår ønsker at skifte valuta igen. I dette tilfælde vil der efter ansøgning kunne gives tilladelse af SKAT. Tilladelse vil kunne 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. Tilladelse bør imidlertid kun gives i sjældne tilfælde, da valutaskift komplicerer avanceopgørelserne væsentligt.

Det følger af forslagens § 30, stk. 2, 1. pkt., at det er en betingelse, at den skattepligtige inden begyndelsen af det indkomstår, for hvilke der ønskes en anden valuta end den, der tidligere er valgt, har indgivet meddelelse til SKAT om, hvilken ny valuta der ønskes anvendt, og om, hvilken centralbanks kurs der ønskes anvendt ved omregningen af resultatet.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 3 C, stk. 5, 2. pkt., er det en betingelse, at den skattepligtige inden begyndelsen af det indkomstår, for hvilket der ønskes anvendt en anden valuta end den, der

tidligere er valgt, giver meddelelse til SKAT om, hvilken ny kurs der ønskes anvendt, og om, hvilken centralbanks kurs der ønskes anvendt ved omregningen.

Forslaget er en videreførelse af den gældende § 3 C, stk. 5, 2. pkt.

Den skattepligtige vil skulle 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 i visse tilfælde anmelde omlægning af indkomståret særskilt til SKAT, jf. selskabsskattelovens § 10, uanset at selskabet eventuelt har fået omlagt regnskabsåret. Dette betyder, at et selskab vil kunne omlægge sit regnskabsår uden at omlægge 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.

Forslagets tilladelsesordning er at sikre, at virksomhederne ikke skifter valuta fra år til år, idet sådanne skift blandt andet komplicerer avanceopgørelserne. Tilladelsesordningen er imidlertid ikke i vejen for, at valutaskift kan foretages. Et skift vil skulle være begrundet i virksomhedens eller koncernens forhold.

Efter forslagens § 30, stk. 2, 2. pkt., kan SKAT i særlige tilfælde dispensere fra fristen i 1. pkt.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 3 C, stk. 5, 4. pkt., kan SKAT i særlige tilfælde dispensere fra fristen.

Forslagets er en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 3 C, stk. 5, 4. pkt.

Forslaget svarer til bestemmelsen i det foreslåede § 29, stk. 4, og baggrunden herfor er den samme, ligesom der bør meddeles dispensation under samme forudsætninger. Der henvises til bemærkningerne til § 29, stk. 4.

SKAT vil i særlige tilfælde kunne dispensere fra fristen for ansøgning, så ændring af den tidligere valgte valuta for det skattemæssige årsregnskab vil kunne ske, selv om valget af, hvilken valuta og hvilken centralbanks kurs der ønskes anvendt, først indgives efter indkomstårets begyndelse.

Dispensationen 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.

### *Til § 31*

Forslaget angår, at omregning af det skattemæssige årsregnskab, skal ske til en gennemsnitskurs for indkomståret.

Det følger af forslagens § 31, stk. 1, at omregningen af resultatet til danske kroner, jf. § 29, stk. 2, 1. pkt., skal ske til en gennemsnitskurs for indkomståret, og at ved omregning af resultatet skal der anvendes en valutakurs fastsat af en centralbank.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 3 C, stk. 7, 1. og 2. pkt., skal omregningen af resultatet til dansk mønt ske til en gennemsnitskurs for indkomståret, og ved omregning af resultatet skal der anvendes en af en centralbank fastsat kurs.

Forslagets om omregning af resultatet til danske kroner er en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 3 C, stk. 7, 1. og 2. pkt., med enkelte sproglige ændringer, såsom at ”dansk mønt” ændres til ”danske kroner”.

Ved brug af en gennemsnitskurs vil det kunne 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 vil skulle anvendes ved ”engangsomregningen”, skal være en officiel valutakurs, dvs. en valutakurs fastsat af en centralbank. Valget af, hvilken centralbanks valutakurs der ønskes anvendt ved omregningen af resultatet, skal anmeldes i forbindelse med meddelelsen til SKAT. Da valget af centralbankkurs vil kunne have stor betydning for det endelige resultat og dermed den endelige skattebetaling, er det nødvendigt at fastsætte en bestemmelse, hvorefter den skattepligtige vil skulle træffe valget af centralbankkurs i forbindelse med valget af udarbejdelse af skatemæssigt 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.

Efter forslagens § 31, stk. 2, kan den skattepligtige for efterfølgende indkomstår vælge en anden centralbanks valutakurs. Det er en betingelse at der er indgivet meddelelse til SKAT herom inden indkomstårets begyndelse.

Efter en gældende skattekontrolløvs § 3 C, stk. 7, 4. og 5. pkt., skal valget af, hvilken centralbanks valutakurs der ønskes anvendt ved omregningen af resultatet, anmeldes i forbindelse med meddelelsen til SKAT.

Forslaget er en videreførelse af skattekontrolløvens § 3 C, stk. 7, 4. og 5. pkt., med sproglige ændringer.

Det afgørende er, at valget af centralbankkurs foretages inden indkomstårets begyndelse. Imidlertid vil den skattepligtige for efterfølgende indkomstår kunne 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.

Det følger af forslagens § 31, stk. 3, at ved omregning af indkomstårets transaktioner anvendes den centralbanks valutakurser, der er valgt efter stk. 1, 2. pkt. Offentliggør denne centralbank ikke valutakurser for den valuta, som transaktionen er foretaget i, kan den skattepligtige anvende en valutakurs fastsat af en anden centralbank.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 3 C, stk. 7, 6. og 7. pkt., anvendes den efter 2. pkt. valgte centralbanks valutakurser, ved omregning af indkomstårets transaktioner. Hvis denne centralbank ikke offentliggør valutakurser på den valuta, som transaktionen er foretaget i, kan der dog anvendes en valutakurs fastsat af en anden centralbank.

Forslaget er en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 3 C, stk. 7, 6. og 7. pkt.

Forslaget betyder at ved omregning af indkomstårets transaktioner vil der skulle anvendes den efter den foreslåede § 31, stk. 1, 2. pkt., valgte centralbanks valutakurser. Hvis denne centralbank ikke offentliggør valutakurser på den valuta, som transaktionen er foretaget i, vil der kunne anvendes en valutakurs fastsat af en anden centralbank. Hovedreglen er således, at indkomstårets transaktioner vil skulle 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 vil kunne 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. Transaktionerne i japanske yen vil derfor skulle 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 vil skulle anvendes.

Det følger af forslagens § 31, stk. 4, at hvis den skattepligtige udarbejder det skattemæssige årsregnskab i fremmed valuta, skal den skattepligtige tillige omregne uudnyttede tab omfattet af aktieavancebeskatningslovens §§ 9 og 13 A, ejendomsavancebeskatningslovens § 6 og kursgevinstlovens §§ 31-32 efter stk. 1.

Det følger af den gældende skattekontrolløvs § 3 C, stk. 7, 8. pkt., at udarbejder den skattepligtige skattemæssigt årsregnskab i fremmed valuta, skal den skattepligtige tillige omregne uudnyttede tab omfattet af § 9 og 13 A, ejendomsavancebeskatningslovens § 6 og kursgevinstlovens §§ 31, 31 A og 32 efter 1.-7. pkt.

Forslaget er en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 3 C, stk. 7, 8. pkt.

For selskaber omregnes den skattepligtige indkomst i fremmed valuta således til danske kroner til en gennemsnitskurs for indkomståret. Udviser den skattepligtige indkomst underskud, fremføres underskuddet i danske kroner. Uudnyttede tab omfattet af aktieavancebeskatningslovens §§ 9 og 13 A, ejendomsavancebeskatningslovens § 6 og kursgevinstlovens §§ 31-32, dvs. kildeartsbegrænsede tab, vil ligeledes skulle omregnes til danske kroner og vil skulle fremføres i danske kroner til anvendelse i efterfølgende indkomstår.

For fysiske personer m.v. omregnes indkomsten ved selvstændig erhvervsmæssig virksomhed ligeledes til en gennemsnitskurs for indkomståret. Også for fysiske personer m.v. vil eventuelle underskud og kildeartsbegrænsede tab skulle fremføres i danske kroner.

Forslaget angår bestemmelsen om, at overgår en skattepligtig til at udarbejde det skattemæssige årsregnskab i en ny valuta, skal der foretages en opgørelse.

Det følger af forslagens § 32, *stk. 1*, at overgår en skattepligtig til at udarbejde et skattemæssigt årsregnskab i en ny valuta efter § 29, *stk. 2*, eller § 30, *stk. 1*, skal der foretages en opgørelse i den valgte valuta af samtlige anskaffelsessummer, afskrivningsgrundlag, foretagne afskrivninger og øvrige elementer, som indgår i indkomstopgørelsen.

Det anføres i den gældende skattekontrolløvs § 3 C, *stk. 8, 1. pkt.*, at overgår en skattepligtig til at udarbejde det skattemæssige årsregnskab 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.

Forslaget er en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 3 C, *stk. 8, 1. pkt.*

Efter forslaget vil der ved overgang til udarbejdelse af et skattemæssigt årsregnskab i en ny valuta skulle 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. vil kunne påvirke kapitalgevinstbeskatningen af aktiver som eksempelvis fast ejendom, driftsmidler, aktier og obligationer, idet valutakursændringer indgår i opgørelsen af gevinst og tab.

Det følger af forslagens § 32, *stk. 2, 1. pkt.*, at opgørelsen foretages ved omregning af de hidtidige anskaffelsessummer m.v. med valutakursen på tidspunktet for indgangen til det første indkomstår, hvori den nye valuta anvendes.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 3 C, *stk. 8, 2. pkt.*, skal 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, jf. dog § 33.

Forslaget er en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 3 C, *stk. 8, 2. pkt.*

Efter forslaget vil opgørelsen skulle foretages ved omregning af de hidtidige anskaffelsessummer m.v. til valutakursen på tidspunktet for indgangen til det første indkomstår, hvori den nye valuta anvendes. Det er herved forudsat, at anskaffelsessummer m.v. hidtil 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. Hvis virksomheden hidtil har udarbejdet sit skattemæssige årsregnskab i danske kroner og overgår til en anden valuta, vil den omregning af anskaffelsessummer m.v., der vil skulle foretages, derfor være fra 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 vil skulle sikres, at eventuelle urealiserede avancer eller urealiserede tab fra før, virksomheden førte regnskab i fremmed valuta, fortsat vil kunne henholdsvis beskattes eller fradrages/modregnes.

Valutaændringer fra erhvervelsestidspunktet til skæringstidspunktet for indgangen til det første indkomstår, hvori den nye valuta anvendes, vil derfor skulle indgå i omregningen på 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 vil skulle 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 vil bevirke, at valutakurssvingningerne påvirker opgørelsen af gevinst eller tab.

I anskaffelsessåret vil selskabet blive 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	700 DKK
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 vil således udgøre 50 DKK i år 1 og 100 USD i år 2.

#### Eksempel 2 - gæld i danske kroner

Ved afdrag på gæld vil der ifølge kursgevinstloven skulle 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 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 amerikanske dollars. Kursen pr. skæringstidspunktet er 7 DKK/USD.

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 USD, og ifølge forslaget vil der derfor skulle ske en omregning.

Anskaffelsessummen er herefter 128.571 USD (900.000 DKK / 7). For at beregne kurstabet skal indfrielsessummen også omregnes. Indfrielsessummen omregnet på skæringsdagen er herefter 142.857 USD (1.000.000 DKK / 7).

Da der allerede er sket to delindfrielse af gælden på hver 250.000 DKK, vil restgælden på skæringstidspunktet udgøre 500.000 DKK. Omregnes restgælden til dollar til kursen på skæringsdagen, svarer dette til (500.000 DKK / 7) 71.429 USD. De sidste to afdrag på gælden omregnet til USD vil således udgøre  $71.429 / 2 = 35.714$  USD.

I indkomstår 3 og 4 opgøres kurstabet i USD herefter således, jf. kursgevinstlovens § 26, stk. 3, sammenholdt med den foreslåede bestemmelse i skattekontrollovens § 29, stk. 2:

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 vil kunne være steget eller faldet siden skæringsdagen, og der vil derfor skulle opgøres en valutakursgevinst eller -tab ved afdragene, hvor selskabet jo anvender USD 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/USD, vil selskabets afdrag på 250.000 DKK svare til et afdrag på 33.333 USD. Den skattepligtige valutakursgevinst vil herefter udgøre 2.381 USD (35.714-33.333).

Det fradragsberettigede nettotab er herefter  $3.571 - 2.381 = 1.190$  USD.

Omregningen på skæringsdatoen vil skulle 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. vil 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 vil skulle anvendes både før og efter omregningen. Bestemmelserne om fremmed valuta ændrer heller ikke på anskaffelsestidspunkter og anskaffelsessummer for aktiver og passiver, og det vil således være de anskaffelsestidspunkter og anskaffelsessummer, der følger af de øvrige regler i skattelovgivningen, der vil skulle 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, vil det alene være den afskrivningsberettigede saldo, der vil skulle omregnes til kursen på 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 vil indgå 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:  $900.000 \text{ DKK} / 7,45 = 120.805 \text{ EUR}$

Saldoen primo år 2 er således 120.805 EUR

Saldoværdien primo år 2 består af D1 og D2. D1 udgør  $\frac{3}{4}$  af salдовærdien og D2 udgør  $\frac{1}{4}$  af salдовærdien (forholdet mellem de oprindelige anskaffelsessummer på henholdsvis D1 og D2):

D1  $(120.805 - \frac{3}{4}) = 90.604 \text{ EUR}$

D2  $(120.805 - \frac{1}{4}) = 30.201 \text{ EUR}$

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 vil derfor være tilstrækkeligt at gennemføre en omregning på 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 på 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 vil skulle træffes ved afståelsen. Den anskaffelsessum, der kan omregnes efter bestemmelsen i § 32, er derfor alene den oprindelige anskaffelsessum. På det senere afståelsestidspunkt, hvor det afklares, hvilken anskaffelsessum der vil skulle lægges til grund ved opgørelsen af fortjeneste, gevinst, tab m.v., kan det dog blive relevant at omregne den valgte anskaffelsessum. Med andre ord vil der skulle foretages omregning på skæringstidspunktet af den relevante anskaffelsessum m.v., men kendes denne ikke på omregningstidspunktet, vil der på dette tidspunkt skulle 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.

Det følger af forslaget § 32, stk. 2, 2. pkt., at ved omregning anvendes den efter § 29, stk. 3, eller § 30, stk. 1, valgte centralbanks valutakurser.

Efter den gældende skattekontrollovs § 3 C, stk. 8, 3. pkt., anvendes den efter stk. 7, 2. pkt., valgte centralbanks valutakurser ved omregning pr. skæringstidspunktet.

Forslaget er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 3 C, stk. 8, 3. pkt., med enkelte sproglige ændringer.

Forslaget tilsigter at være så enkelt og praktisk anvendeligt som muligt. Det betyder at omregningskurserne vil skulle baseres på centralbankers valutakurser frem for private virksomheders m.v. valutakurser, da centralbankers valutakurser vil kunne efterses af alle, og da grundlaget for udregningen af valutakurserne kendes. Det foreslås derfor, at den skattepligtige selv vil skulle vælge hvilken centralbankkurs der anvendes, så længe der er tale om en officiel centralbanks valutakurs.

Det følger af forslagens § 32, *stk. 2, 3pkt.*, at offentliggør centralbanken ikke valutakurser på den valuta, som transaktionerne er foretaget i, kan den skattepligtige anvende en valutakurs fastsat af en anden centralbank.

Det følger af den gældende skattekontrollovs § 3 C, stk. 8, 4. pkt., at offentliggør centralbanken ikke valutakurser på den valuta, som transaktionen er foretaget i, kan der anvendes en valutakurs fastsat af en anden centralbank.

Forslaget er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 3 C, stk. 8, 4. pkt.

Ved omregning af indkomstårets transaktioner anvendes den efter det forslåede § 31, stk. 1, valgte centralbanks valutakurser. Hvis denne centralbank ikke offentliggør valutakurser på den valuta, som transaktionen er foretaget i, vil der kunne anvendes en valutakurs fastsat af en anden centralbank. Udgangspunktet er således, at indkomstårets transaktioner vil skulle omregnes til valutakurser, der er fastsat af den samme centralbank, som fastsætter valutakursen for omregningen af resultatet.

### *Til § 33*

Forslaget angår, at hvor selskabet vil overgå til en ny valuta, skal der ske omregning af anskaffelsessummer, afskrivningsgrundlag, foretagne afskrivninger samt øvrige elementer, som indgår i indkomstopgørelsen på vedtagelsestidspunktet for omdannelsen m.v.

et følger af forslaget til § 33, *stk. 1*, at medfører en virksomhedsomdannelse, en ændring af skattemæssig kvalifikation eller en fusion, en spaltning eller en tilførsel af aktiver overgang til en ny valuta, sker omregningen af anskaffelsessummer, afskrivningsgrundlag, foretagne afskrivninger samt øvrige elementer, som indgår i indkomstopgørelsen, jf. § 32, med valutakursen på vedtagelsestidspunktet for omdannelsen mv, jf. dog stk. 2 om omdannelser mv. med tilbagevirkende kraft.

Efter den gældende skattekontrollovs § 3 C, stk. 9, medfører en virksomhedsomdannelse, en ændring af skattemæssig kvalifikation eller en fusion, en spaltning eller en tilførsel af aktiver overgang til en ny valuta, sker omregningen af anskaffelsessummer, afskrivningsgrundlag, foretagne afskrivninger samt øvrige elementer, som indgår i indkomstopgørelsen, jf. stk. 8, pr. fusionens m.v. vedtagelsestidspunkt.

Forslaget viderefører den gældende skattekontrolløvs § 3 C, stk. 9, med få sproglige ændringer.

Forslaget indebærer, at en virksomhedsomdannelse, der er 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, vil kunne medføre overgang til en ny valuta. I de tilfælde, hvor selskabet vil overgå til en ny valuta, vil der skulle ske omregning af anskaffelsessummer, afskrivningsgrundlag, foretagne afskrivninger samt øvrige elementer, som indgår i indkomstopgørelsen, jf. § 32, på vedtagelsestidspunktet for omdannelsen m.v.

Efter forslaget vil der ved en skattefri virksomhedsomdannelse m.v. skulle ske omregning af de elementer i indkomstopgørelsen, som er nævnt i § 32. Hvis virksomhedsomdannelsen, fusionen, spaltningen eller tilførslen af aktiver m.v. medfører overgang til en ny valuta, vil omregning af de elementer i indkomstopgørelsen, som er nævnt i § 32, skulle ske med valutakursen på vedtagelsestidspunktet.

Det følger af forslagets § 33, stk. 2, at hvis virksomhedsomdannelsen, ændringen af skattemæssig kvalifikation, fusionen, spaltningen eller tilførslen af aktiver gennemføres med tilbagevirkende kraft, sker omregningen efter stk. 1 alene for de aktiver og passiver, der er i behold på vedtagelsestidspunktet, mens omregningen efter stk. 1 for aktiver og passiver, der er afstået i perioden mellem virkningstidspunktet og vedtagelsestidspunktet, sker til valutakursen på afståelsestidspunktet.

Det fastsættes i den gældende skattekontrolløvs § 3 C, stk. 9, 2. pkt., at hvis virksomhedsomdannelsen, fusionen, spaltningen eller tilførslen af aktiver gennemføres med tilbagevirkende kraft, sker omregningen 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.

Forslaget er en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 3 C, stk. 9, 2. pkt., med enkelte redaktionelle ændringer.

ME en skattepligtig fusion, jf. selskabsskattelovens § 8 A, en skattefri virksomhedsomdannelse, jf. lov om skattefri virksomhedsomdannelse, en ændring af skattemæssig kvalifikation efter selskabsskattelovens §§ 2 A eller 2 C samt de skattefri omstruktureringer i fusionsskatteloven (fusion, spaltning og tilførsel af aktiver) vil kunne vedtages med tilbagevirkende kraft, således at virkningstidspunktet indtræder på et tidligere tidspunkt end vedtagelsen. Imidlertid vil der i den mellemliggende periode kunne være realiseret kursgevinster og -tab, ligesom at afståelsen vil kunne være sket til en lavere eller højere kurs end på vedtagelsesdagen. For at imødegå denne problemstilling vil der alene kunne ske omregning efter § 32, 1. pkt., 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, vil skulle ske til valutakursen på afståelsestidspunktet.

Omregningen som følge af en eventuel overgang til ny valuta vil kunne 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 på 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 på 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 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 § 34*

Forslaget angår, hvornår den skattepligtig ved anvendelsen af bestemmelserne i §§ 29-33 kan behandle virksomheden uafhængigt af sin øvrige erhvervsvirksomhed.

Det følger af forslagens § 34, stk. 1, at hvis en skattepligtig som nævnt i § 29, stk. 1, nr. 3, deltager i en virksomhed, kan den skattepligtige ved anvendelsen af bestemmelserne i §§ 29-33 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, jf. § 37, nr. 1, eller på anden vis på grund af vedtægtsbestemmelse, aftale eller fælles ledelse har kontrol med virksomheden, og
- 3) virksomheden aflægger regnskab i en fremmed valuta.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 3 C, stk. 10, 1. pkt., kan en skattepligtig, som deltager i en virksomhed, 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.

Forslagets er en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 3 C, stk. 10, 1. pkt., med redaktionelle ændringer. Således henvises der i forslagens nr. 2 til § 39, nr. 1, da den gældende skattekontrolløvs § 3 C, stk. 14, ikke videreføres. Der er ikke tiltænkt indholdsmæssige ændringer herved.

Forslaget 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 §§ 29-33 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 vil en personligt erhvervsdrivende kunne 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 måtte have en indtægt hidrørende fra eksempelvis en interessentskabsandel. Hvis interessentskabet aflægger regnskab i eksempelvis svenske kroner, vil den erhvervsdrivende kunne være interesseret i at anvende bestemmelserne i §§ 29-33 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 §§ 29-33 vil kunne anvendes.

Det følger af forslagens nr. 1, at bestemmelsen ikke finder anvendelse på ejerandele i aktie- og anpartsselskaber samt andre selskaber, hvor ingen af deltagerne hæfter personligt.

Efter forslaget *nr. 2* vil bestemmelsen kun kunne anvendes, hvis den skattepligtige ikke har bestemmende indflydelse på virksomheden, jf. § 37, stk. 1. Årsagen til, at bestemmelsen alene vil kunne 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, vil kunne være tvivl om, til hvilken af disse virksomheder en indtægt eller en udgift vil skulle henføres. Dette vil den skattepligtige kunne udnytte, da beslutningen om, til hvilken af flere virksomheder en indtægt eller udgift vil skulle henføres, først vil kunne 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 vil det således kunne være fordelagtigt at placere disse i virksomheder, hvor der ikke udløses beskatning af valutakursgevinster. Eksempelvis vil en fysisk person, der driver flere virksomheder, og som realiserer en valutakursgevinst på et lån eksempelvis i amerikanske dollars, kunne 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 § 29, stk. 2 og 3. Forslaget imødegår imidlertid en sådan spekulation, idet det ikke vil kunne antages, at den skattepligtige vil kunne allokere lån m.v. til virksomheder, som den skattepligtige ikke har bestemmende indflydelse på.

Herudover vil bestemmelserne i §§ 29-33 kun kunne 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 bemærkningerne til § 35, stk. 1, nedenfor.

Den skattepligtige vil for hver enkelt virksomhed alene kunne vælge én fremmed valuta, nemlig den valuta, som den pågældende virksomhed aflægger regnskab i. Hvis virksomheden således aflægger regnskab i eksempelvis euro, vil den skattepligtige alene kunne vælge, at omregningen m.v. skal ske fra euro til danske kroner.

Efter forslaget *nr. 3* vil en skattepligtig således kunne vælge at anvende bestemmelserne i §§ 29-33 for en virksomhed uafhængigt af sin øvrige erhvervsmæssige virksomhed, hvis virksomheden aflægger regnskab i en fremmed valuta og opfylder ovenstående angivne betingelser.

Efter forslaget § 34, stk. 2, kan den skattepligtige for hver enkelt virksomhed alene vælge, at omregningen m.v. skal ske fra den valuta, som den pågældende virksomhed aflægger regnskab i.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 3 C, stk. 10, 2. pkt., kan den skattepligtige for hver enkelt virksomhed alene vælge, at omregningen m.v. skal ske fra den valuta, som den pågældende virksomhed aflægger regnskab i.

Forslaget er en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 3 C, stk. 10, 2. pkt.

Forslaget betyder at den skattepligtige for hver enkelt virksomhed alene vil kunne vælge én fremmed valuta, nemlig den valuta, som den pågældende virksomhed aflægger regnskab i. Hvis virksomheden således aflægger regnskab i eksempelvis euro, vil den skattepligtige alene kunne vælge at omregningen m.v. skal ske fra euro til danske kroner.

Det følger af forslagens § 34, stk. 3, at stk. 1 finder anvendelse, uanset at den skattepligtige udarbejder et skattemæssigt årsregnskab i danske kroner.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 3 C, stk. 11, 1. pkt., finder reglerne om, at den skattepligtige under givne betingelser kan behandle sin virksomhed uafhængigt af sine øvrige erhvervsvirksomheder anvendelse, uanset at den skattepligtige udarbejder skattemæssigt årsregnskab i dansk mønt.

Forslaget er en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 3 C, stk. 11, 1. pkt., med den sproglige ændring, at ”dansk mønt” er ændret til ”danske kroner”.

Forslaget fastsætter, at den skattepligtige i dette tilfælde som hovedregel ikke vil være omfattet af bestemmelserne om regnskabsføring i fremmed valuta, hvorfor det hermed slås fast, at den skattepligtige ikke desto mindre vil kunne anvende bestemmelserne om skattemæssigt årsregnskab i fremmed valuta på den pågældende virksomhed.

Efter forslagens § 34, stk. 4, er det en betingelse for anvendelse af reglen i stk. 1, at den skattepligtige inden begyndelsen af det første indkomstår til SKAT ligeledes giver meddelelse om, for hvilken af den skattepligtiges virksomheder reglen efter stk. 1 ønskes anvendt.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 3 C, stk. 11, 2. pkt., er det en betingelse for anvendelsen af bestemmelserne om at kunne behandle sin virksomhed uafhængigt af sin øvrige erhvervsvirksomhed, at den skattepligtige i forbindelse med meddelelsen til SKAT også indgiver meddelelse om, for hvilke af den skattepligtiges virksomheder reglen efter stk. 10 ønskes anvendt.

Forslaget er en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 3 C, stk. 11, 2. pkt.

Baggrunden for forslaget er den samme som baggrunden for anmeldelsesordningen i det foreslåede § 29, stk. 3, nemlig at en anmeldelsesordning er nødvendig for at sikre, at valget af valuta træffes ud fra forretningsmæssige overvejelser og ikke bæres af skattemæssige hensyn.

Det følger af forslagens § 34, stk. 5, at erhverver den skattepligtige 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 SKAT om, at den skattepligtige for den pågældende virksomhed ønsker at anvende stk. 1. SKAT kan i særlige tilfælde dispensere fra fristen.

Det følger af den gældende skattekontrolløvs § 3 C, stk. 11, 3. og 4. pkt., at hvis den skattepligtige erhverver andel i en virksomhed omfattet af stk. 10 i løbet af indkomståret, kan stk. 10 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. 10. Told- og skatteforvaltningen kan i særlige tilfælde dispensere fra fristen i 3. pkt.

Forslaget er en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 3 C, stk. 11, 3. og 4. pkt.

Baggrunden for forslagens er den samme som baggrunden for anmeldelsesordningen i det foreslåede stk. 4, nemlig at en anmeldelsesordning er nødvendig for at sikre, at valget af valuta træffes ud fra

forretningsmæssige overvejelser og ikke bæres af skattemæssige hensyn. Det foreslås derfor, at 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, vil stk. 1 alene kunne 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 bemyndigelse til at kunne dispensere fra fristen 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 u hensigtsmæssig 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 forslagets stk. 4 er ikke omfattet af denne dispensationsbestemmelse, jf. forslagets 2. pkt., da meddelelsen vil være omfattet af dispensationsbestemmelsen i det foreslåede § 29, stk. 4, eller § 30, stk. 2, 3. pkt. Dette følger af, at meddelelsen efter stk. 4, vil skulle foretages i forbindelse med meddelelsen efter § 29, stk. 4, eller § 30, stk. 2., 3. pkt.

#### *Til § 35*

Forslaget er et modstykket til § 34 og angår, hvornår en skattepligtig, der udarbejder skattemæssigt årsregnskab i en fremmed valuta efter reglerne i §§ 29-33, kan undlade at anvende bestemmelserne i §§ 29-33 på denne virksomhed, således at virksomheden behandles uafhængigt af den skattepligtiges øvrige erhvervsvirksomhed.

Det følger af forslagets § 35, *stk. 1*, at deltager en skattepligtig som nævnt i § 29, stk. 1, nr. 3, der udarbejder skattemæssigt årsregnskab i en fremmed valuta efter reglerne i §§ 29-33, i en virksomhed, kan den skattepligtige undlade at anvende bestemmelserne i §§ 29-33 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, jf. § 37, nr. 1, eller på anden vis på grund af vedtægtsbestemmelse, aftale eller fælles ledelse har kontrol med virksomheden, og
- 3) virksomheden aflægger regnskab i danske kroner.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 3 C, stk. 12, kan en skattepligtig, der udarbejder skattemæssigt årsregnskab i en fremmed valuta, og deltager i en virksomhed, undlade at anvende bestemmelserne i stk. 3-9 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.

Forslaget er en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 3 C, stk. 12, med redaktionelle ændringer. Således henvises der i forslagets nr. 2 til § 37, nr. 1, da den gældende skattekontrolløvs § 3 C, stk. 14 ikke videreføres. Der er ikke tiltænkt indholdsmæssige ændringer herved. Endvidere ændres ”dansk mønt” til ”danske kroner”.

Forslaget er modstykket til § 34, stk. 1. Der er i hovedsagen tale om de samme betingelser som i § 34, stk. 1, nemlig at bestemmelsen alene vil kunne 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 danske kroner. Baggrunden for de to første betingelser er den samme som i § 34, stk. 1, hvorfor der henvises til bemærkningerne hertil.

Bestemmelsens nr. 3, adskiller sig fra § 34, stk. 1, nr. 3, derved, at det er en betingelse, at virksomheden aflægger regnskab i danske kroner, mens den skattepligtige i øvrigt udarbejder skattemæssigt årsregnskab i fremmed valuta, altså så at sige den modsatte situation af den, som er beskrevet i § 34, stk. 1, nr. 3. Hvis den skattepligtige udarbejder skattemæssigt årsregnskab i danske kroner, eller hvis virksomheden ikke aflægger regnskab i danske kroner, vil bestemmelsen ikke kunne anvendes.

Bestemmelsen vil kunne anvendes 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 danske kroner, vil den erhvervsdrivende kunne være interesseret i ikke at skulle anvende bestemmelserne i §§ 29-33 på interessentskabsandelen, da indberetninger m.v. til SKAT vil skulle foretages i danske kroner. Den skattepligtige vil 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 vil kunne nøjes med at opgøre det skattemæssige resultat af interessentskabsandelen i danske kroner.

Det følger af forslaget til § 35, stk. 2, at det er en betingelse for anvendelsen af stk. 1, at den skattepligtige i forbindelse med meddelelsen til SKAT efter § 29, stk. 3, eller § 30, stk. 2, ligeledes indgiver meddelelse om, for hvilke af den skattepligtiges virksomheder stk. 1 ønskes anvendt.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 3 C, stk. 13, 1. pkt., er det en betingelse, at den skattepligtige i forbindelse med meddelelsen til SKAT ligeledes indgiver meddelelse om, for hvilke af den skattepligtiges virksomheder stk. 12 ønskes anvendt.

Forslaget er en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 3 C, stk. 13, 1. pkt.

Forslaget i stk. 2 er der indsat de samme betingelser for anvendelsen af stk. 1, som der er indsat i § 34, stk. 4. Begrundelsen for betingelserne er de samme som anført vedrørende § 34, stk. 4 hvortil der henvises.

Det foreslås i § 35, stk. 3, at hvis den skattepligtige erhverver andel i en virksomhed omfattet af stk. 1 i løbet af indkomståret, kan stk. 1 finde anvendelse for denne virksomhed, hvis den skattepligtige senest 14 dage efter erhvervelsen indgiver meddelelse til SKAT om, at den skattepligtige for den pågældende virksomhed ønsker at anvende stk. 1. SKAT kan i særlige tilfælde dispensere fra fristen.

Det følger af den gældende skattekontrolløvs § 3 C, stk. 13, 2. og 3. pkt., at hvis den skattepligtige erhverver andel i en virksomhed omfattet af stk. 12 i løbet af indkomståret, kan stk. 12 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. 12. Told- og skatteforvaltningen kan i særlige tilfælde dispensere fra fristen i 2. pkt.

Forslaget er en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 3 C, stk. 13, 2. og 3. pkt.

Forslagets baggrund er den samme som efter § 34, stk. 5, nemlig at en anmeldelsesordning er nødvendig for at sikre, at valget af valuta træffes ud fra forretningsmæssige overvejelser og ikke bæres af skattemæssige hensyn.

Ligeledes er SKATs bemyndigelse til at kunne dispensere fra fristen 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 u hensigtsmæssig 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.

### *Til § 36*

Den foreslåede bestemmelse pålægger finansieringsselskaber en årlig oplysningspligt i forbindelse med indgivelse af oplysningsskemaet, hvis de ønsker at anvende reglerne i kursgevinstlovens § 25, stk. 7, vedrørende nedskrivning på udlån og hensættelser på garantier m.v.

Efter § 36, *stk. 1*, skal finansieringsselskaber, der efter kursgevinstlovens § 25, stk. 8, har valgt at anvende reglerne i kursgevinstlovens § 25, stk. 7, sammen med oplysningsskemaet 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.

Efter § 6 D, stk. 4, i den gældende skattekontrollov skal finansieringsselskaber, der efter kursgevinstlovens § 25, stk. 8, har valgt at anvende reglerne i kursgevinstlovens § 25, stk. 7, sammen med oplysningsskemaet 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.

Den foreslåede bestemmelsen er således en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 6 D, stk. 4.

Det fremgår af kursgevinstlovens § 25, stk. 8, at finansieringsselskaber, i stedet for at medregne tab på udlån og garantier m.v. ved opgørelsen af den skattepligtige indkomst efter reglerne i kursgevinstlovens § 25, stk. 1, 3 og 4, en gang for alle kan vælge at anvende at anvende reglerne i stk. 7 for samtlige de udlån og garantier m.v., der vedrører aktiviteterne, som er nævnt i litra a-m i stk. 10, nr. 2.

Det er en forudsætning, at finansieringsselskabet opfylder betingelserne i kursgevinstlovens § 25, stk. 10, nr. 2, om at udøve en eller flere hovedaktiviteter, som er omfattet af reglerne. Det drejer sig bl.a. om udlånsvirksomhed, finansiel leasing, betalingsformidling, sikkerhedsstillelse og garantier.

Det fremgår af kursgevinstlovens § 25, stk. 8, at finansieringsselskabet skal vedlægge meddelelsen om omvalg en erklæring afgivet af en statsautoriseret revisor, hvorved det attesteres, at ovennævnte betingelse i stk. 10, nr. 2, er opfyldt, mens en statsautoriseret revisors årlige attestation af, at finansieringsselskabet stadig opfylder betingelserne for at anvende kursgevinstlovens § 25, stk. 7, foreslås videreført i § 36, stk. 1.

Reglerne i årsregnskabslovens afsnit V indeholder reglerne for regnskabsaflæggelse for regnskabsklasse D, hvor der er krav om revision af årsregnskabet.

Kravet om en revisorerklæring 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.

Dette er også baggrunden for, at der i den foreslåede § 65, stk. 3, er foreslået særlige regler for tilsyn med de pågældende selskaber, se særlige bemærkninger til bestemmelsen.

Efter § 36, stk. 2, vil en manglende rettidig indsendelse af revisorerklæringen udløse at skattetillæg efter § 73, og der kan pålægges tvangsbøder efter § 72, stk. 1.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 6 D, stk. 4, finder § 5, stk. 1 og 2, anvendelse, hvis revisorerklæringen ikke er indsendt rettidigt. Henvisningen til § 5, stk. 1, omhandler skattetillæg og stk. 2 omhandler mulighed for at pålægge tvangsbøde.

Den foreslåede bestemmelse er således en videreførelse af ovennævnte administrative reaktioner på en fristoverskridelse, idet det foreslås, at det vil fremgå direkte af bestemmelsen, at der er tale om skattetillæg og tvangsbøde.

Revisorerklæringen vil være en særlig årlig oplysningspligt i forbindelse med indsendelsen af oplysningsskemaet.

#### *Til § 37*

Forslaget indeholder en definition af en række af de begreber, som anvendes i §§ 38-46.

Definitionen af begreberne ændres ikke, men er blot samlet i en selvstændig bestemmelse.

Efter forslaget til § 37, nr. 1, fastlægges, hvad der forstås ved ”bestemmende indflydelse”.

Forslaget er nyt, men forslaget er en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 2, 1. pkt.

Efter forslaget til § 37, nr. 1, 1. pkt., forstås ved bestemmende indflydelse 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.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 2, 1. pkt., forstås ved bestemmende indflydelse 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.

Forslaget er en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 2, 1. pkt.

Efter forslaget til § 37, nr. 1, 2. pkt., skal der 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. § 37, nr. 2, af personlige aktionærer og deres nærtstående, jf. § 37, nr. 5, 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.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 2, 2. pkt., skal der 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. § 3 B, 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.

Forslaget er en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 2, 2. pkt., med de redaktionelle ændringer, der følger af en ændret paragrafhenvisning. For så vidt angår den gældende bestemmelses henvisning til ligningslovens § 16 H, stk. 6, er den erstattet af en henvisning til forslaget i § 37, nr. 5, uden at der tilsigtet indholdsmæssige ændringer.

Ved medtagelsen af indirekte ejerskab/rådighed over stemmerne er angivet, at aktieandele og stemmerettigheder ejet gennem danske eller udenlandske selskaber m.v. også vil indgå ved vurdering af, om der er tale om bestemmende indflydelse i relation til forslaget.

Efter forslaget til § 37, nr. 1, 3. pkt., skal der tilsvarende medregnes ejerandele og stemmerettigheder, som indehaves af andre selskabsdeltagere, med hvem selskabsdeltageren har en aftale om udøvelse af fælles bestemmende indflydelse.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 2, 3. pkt., medregnes tilsvarende ejerandele og stemmerettigheder, som indehaves af andre selskabsdeltagere, med hvem selskabsdeltageren har en aftale om udøvelse af fælles bestemmende indflydelse.

Forslaget er en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 2, 3. pkt.

Efter forslaget til § 37, nr. 1, 4. pkt., skal der 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.

Efter den gældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 2, 4. pkt., medregnes der tilsvarende 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.

Forslaget er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 2, 4. pkt.

Efter forslaget til § 37, nr. 2, fastlægges, hvad der skal forstås ved ”koncernforbundne juridiske personer”. Efter forslaget forstås ved koncernforbundne juridiske personer juridiske personer, hvor samme kreds af selskabsdeltagere har bestemmende indflydelse, eller hvor der er fælles ledelse.

Efter den gældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 3, forstås ved koncernforbundne juridiske personer juridiske personer, hvor samme kreds af selskabsdeltagere har bestemmende indflydelse, eller hvor der er fælles ledelse.

Forslaget er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 3.

Fælles ledelse er eksempelvis, når administratoren (eksempelvis komplementaren i et kommanditselskab eller et management-selskab) er den samme i flere selskaber, eller når der er tale om forskellige administratorer, men disse administratorer er koncernforbundne / nærtstående. Bestemmelsen vil ligeledes finde anvendelse, selvom eksempelvis kommanditselskabet administreres af forskellige administratorer, når administratorerne har lavet en aftale om fælles ledelse af det fællesejede selskab. Det gælder både for transparente selskaber og f.eks. aktieselskaber, at de er koncernforbundne, hvis de administreres af den samme ledelse, eller hvis der er væsentlige personsammenfald i de to selskabers ledelse.

Bestemmende indflydelse er defineret i § 37, nr. 1, jf. § 37, 1. pkt., hvoraf fremgår, at definitionerne anvendes i §§ 38-46.

I forslaget til § 37, nr. 3, defineres juridiske personer som selvstændige skattesubjekter, uanset om de er skattepligtige.

Det følger af forslaget, at i denne paragrafs nr. 2 og nr. 6, litra a, skal 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 sidestilles med juridiske personer (såkaldte transparente selskaber/ enheder).

Efter den gældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 1, 2. pkt. sidestilles med juridiske personer i nr. 1 og stk. 3 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.

Forslaget er derfor en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 1, 2. pkt.

Formålet med bestemmelsen er, at sammenslutninger, der over for omverden fremtræder som en samlet enhed, skal være omfattet af bestemmelserne. Bestemmelserne skal derimod ikke omfatte situationer, hvor uafhængige parter i fællesskab (sameje) ejer en juridisk person, når parterne optræder hver for sig i forhold til omverdenen, og den enkelte partner direkte er medejer af andelene i den juridiske person. Dette skal ses i modsætning til interessentskabet, hvor fællesskabet står som ejer og optræder som en enhed.

Ved selskabsretlige regler menes såvel lovregler såsom aktieselskabslovens regler om kommanditaktieselskaber (partnerselskab) som deklaratoriske regler formuleret af den juridiske teori (på grundlag af domspraksis), f.eks. reglerne om kommanditselskaber og interessentskaber. Selskabsretlige regler kan tillige være udenlandske lovregler som f.eks. den engelske lov "The Limited Partnerships Act 1907", som fastlægger rammerne for et Limited Partnership, der på mange måde minder om et kommanditselskab i dansk ret.

På de områder, hvor der ikke er selskabsretlig lovgivning, er selskabsaftalen og foreningsvedtægten grundlaget for den løbende regulering af selskabsdeltagernes indbyrdes forhold. Det er normalt også det afgørende retsgrundlag i forholdet til omverdenen, såsom medkontrahenter og myndigheder.

Selskabet m.v. vil være omfattet af bestemmelsen, uanset om selskabsaftalen er skriftlig eller mundtlig. Der stilles således ingen formkrav til selskabsaftalen.

Bestemmelsen medfører, at partnerselskaber, kommanditselskaber og interessentskaber samt lignende danske eller udenlandske selskaber omfattes af bestemmelserne, selvom selskaberne ikke anses for at være selvstændige skattesubjekter. Foreninger, som ikke er selvstændige skattesubjekter, vil ligeledes blive omfattet af bestemmelserne, når foreningen har bestemmende indflydelse i juridiske personer.

I medfør af denne bestemmelse vil en skattepligtig, hvorover et kommanditselskab m.v. udøver en bestemmende indflydelse, skulle give oplysninger i oplysningsskemaet om art og omfang af handelsmæssige eller økonomiske transaktioner med kommanditselskabet, jf. § 38. Det vil således ikke være kommanditselskabet, som vil skulle 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, jf. § 37, nr. 6, litra e. 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, nr. 4, eller selskabsskattelovens § 2, stk. 1, litra a. Det vil derfor fortsat være ejerne af interessentskabet, der er dokumentations- og oplysningspligtige - og ikke interessentskabet eller det faste driftssted i sig selv.

Efter forslaget til § 37, nr. 4, fastlægges, hvad der forstås ved en udenlandsk fysisk eller juridisk person. Efter forslaget forstås ved udenlandsk fysisk eller juridisk person en person, der er hjemmehørende på Færøerne, i Grønland eller i en fremmed stat, herunder efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 4, anses en juridisk eller fysisk person for udenlandsk, hvis personen er hjemmehørende i en fremmed stat, Færøerne eller Grønland, herunder efter bestemmelserne i en dobbeltbeskatningsoverenskomst.

Forslaget er derfor en omskrivning af den gældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 4, uden at der er tilsigtet indholdsmæssige ændringer af bestemmelsen.

Efter forslaget til § 37, *nr. 5, 1. og 2. pkt.*, fastlægges, hvad der forstås ved nærtstående. Efter forslaget forstås ved nærtstående i nr. 1 den skattepligtiges ægtefælle, forældre og bedsteforældre samt børn og børnebørn og disses ægtefæller eller dødsboer efter de nævnte personer.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 2, 5. pkt., anses som nærtstående den skattepligtiges ægtefælle, forældre og bedsteforældre samt børn og børnebørn og disses ægtefæller eller dødsboer efter de nævnte personer.

Forslaget viderefører derfor den gældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 2, 5. pkt.

Efter forslaget til § 37, *nr. 5, 3. pkt.*, sidestilles stedbarns- og adoptivforhold med oprindeligt slægtskabsforhold.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 2, 6. pkt., sidestilles stedbarns- og adoptivforhold sidestilles med oprindeligt slægtskabsforhold.

Forslaget viderefører derfor den gældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 2, 6. pkt.

Efter forslaget til § 37, *nr. 6*, fastlægges, hvad der forstås ved kontrollerede transaktioner.

Som det fremgår af forslaget til § 37, *nr. 6*, litra a-f, kan kontrollerede transaktioner foreligge i forskellige situationer. Forslaget svarer til den gældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 1.

Efter forslaget til § 37, *nr. 6, litra a*, forstås ved kontrollerede transaktioner transaktioner mellem en skattepligtig og en fysisk eller juridisk person, der udøver en bestemmende indflydelse over den skattepligtige.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 1, nr. 1, skal skattepligtige, hvorover fysiske eller juridiske personer udøver en bestemmende indflydelse, selvangive oplysninger om kontrollerede transaktioner med parter som nævnt i bestemmelsen nr. 1-6.

Forslaget er en omskrivning af den gældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 1, nr. 1. Der er ikke tilsigtet indholdsmæssige ændringer i forståelsen af udtrykket ”kontrollerede transaktioner” i denne henseende.

Efter forslaget til § 37, *nr. 6, litra b*, forstås ved kontrollerede transaktioner transaktioner mellem en skattepligtig og en juridisk person, som den skattepligtige udøver en bestemmende indflydelse over.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 1, nr. 2, skal skattepligtige, der udøver en bestemmende indflydelse over juridiske personer, selvangive oplysninger om kontrollerede transaktioner med parter som nævnt i bestemmelsen nr. 1-6.

Forslaget er en omskrivning af den gældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 1, nr. 2. Der er ikke tilsigtet indholdsmæssige ændringer i forståelsen af udtrykket ”kontrollerede transaktioner” i denne henseende.

Efter forslaget til § 37, nr. 6, *litra c*, forstås ved kontrollerede transaktioner transaktioner mellem en skattepligtig og en juridisk person, der er koncernforbundet med den skattepligtige.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 1, nr. 3, skal skattepligtige, der er koncernforbundet med en juridisk person, selvangive oplysninger om kontrollerede transaktioner med parter som nævnt i bestemmelsen nr. 1-6.

Forslaget er en omskrivning af den gældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 1, nr. 3. Der er ikke tilsigtet indholdsmæssige ændringer i forståelsen af udtrykket ”kontrollerede transaktioner” i denne henseende.

Efter forslaget til § 37, nr. 6, *litra d*, forstås ved kontrollerede transaktioner transaktioner mellem en skattepligtig og dennes faste driftssted beliggende i udlandet.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 1, nr. 4, skal skattepligtige, der har et fast driftssted beliggende i udlandet, selvangive oplysninger om kontrollerede transaktioner med parter som nævnt i bestemmelsen nr. 1-6.

Forslaget er en omskrivning af den gældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 1, nr. 4. Der er ikke tilsigtet indholdsmæssige ændringer i forståelsen af udtrykket ”kontrollerede transaktioner” i denne henseende.

Efter forslaget til § 37, nr. 6, *litra e*, forstås ved kontrollerede transaktioner transaktioner mellem en skattepligtig, der er en udenlandsk fysisk eller juridisk person, og dennes faste driftssted i Danmark.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 1, nr. 5, skal skattepligtige, der er en udenlandsk fysisk eller juridisk person med et fast driftssted i Danmark, selvangive oplysninger om kontrollerede transaktioner med parter som nævnt i bestemmelsen nr. 1-6.

Forslaget er en omskrivning af den gældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 1, nr. 5. Der er ikke tilsigtet indholdsmæssige ændringer i forståelsen af udtrykket ”kontrollerede transaktioner” i denne henseende.

Efter forslaget til § 37, nr. 6, *litra f*, forstås ved kontrollerede transaktioner transaktioner mellem en skattepligtig, der er en udenlandsk fysisk eller juridisk person, og dennes kulbrintetilknyttet virksomhed omfattet af kulbrinteskattelovens § 21, stk. 1 eller 4.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 1, nr. 6, skal skattepligtige, der er en udenlandsk fysisk eller juridisk person med kulbrintetilknyttet virksomhed omfattet af kulbrinteskattelovens §

21, stk. 1 eller 4, selvangive oplysninger om kontrollerede transaktioner med parter som nævnt i bestemmelsen nr. 1-6.

Forslaget er en omskrivning af den gældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 1, nr. 6. Der er ikke tilsigtet indholdsmæssige ændringer i forståelsen af udtrykket ”kontrollerede transaktioner” i denne henseende.

De i bestemmelsen omhandlede kontrollerede transaktioner omfatter alle forbindelser mellem parterne. Til eksempel kan nævnes levering af tjenesteydelser, overførsel af aktiver, immaterielle rettigheder, der stilles til rådighed m.v. Det er uden betydning, om der foreligger en aftale mellem parterne, eller om der er tale om udveksling af ydelser. Alle forbindelser mellem parterne, dvs. alle økonomiske elementer og øvrige vilkår af relevans for beskatningen, herunder også f. eks. forfaldstid, periodisering af renter og kurstab samt den retlige kvalifikation af transaktionen, omfattes af bestemmelsen.

### *Til § 38*

Forslaget angår oplysningspligten for skattepligtige med kontrollerede transaktioner.

Efter § 38 skal skattepligtige i oplysningsskemaet give SKAT oplysninger om art og omfang af handelsmæssige eller økonomiske transaktioner, når der er tale om kontrollerede transaktioner.

Efter den gældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 1, 1. pkt. skal en skattepligtig, omfattet af bestemmelsens nr. 1-6, i selvangivelsen afgive oplysninger om art og omfang af handelsmæssige eller økonomiske transaktioner med parter nævnt i bestemmelsens nr. 1-6 (kontrollerede transaktioner).

Forslaget er sammen med § 37 en omskrivning af den gældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 1, 1. pkt. Der er ikke tilsigtet indholdsmæssige ændringer af bestemmelsen.

Forslaget angår kravet om afgivelse af oplysninger i oplysningsskemaet om samtlige kontrollerede transaktioner - såvel indenlandske som grænseoverskridende transaktioner.

De skattepligtige, der vil være omfattet, er fysiske personer, selskaber, fonde, dødsboer, faste driftssteder m.v. Oplysningspligten (og dokumentationsforpligtelsen) vil påhvile den skattepligtige, der har gennemført de kontrollerede transaktioner. Oplysningspligten vil omfatte enhver virksomhed med sådanne transaktioner, også små og mellemstore virksomheder.

De skattepligtige vil i oplysningsskemaet skulle give SKAT oplysninger om art og omfang af handelsmæssige eller økonomiske transaktioner, når der er tale om kontrollerede transaktioner. De kontrollerede transaktioner, der vil skulle gives oplysninger om, 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 vil skulle 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 § 41.

Oplysningspligten kan – efter den gældende skattekontrollovs § 3 B - for selskabsskattepligtige enheder undtagen andelsselskaber og kulbrinteskattepligtige enheder opfyldes via TastSelv Selskabsskat.

Øvrige skattepligtige, herunder andelsselskaber, kulbrinteskattepligtige enheder samt fysiske personer, hvis kontrollerede transaktioner i indkomståret oversteg 5 mio. kr., kan opfylde deres oplysningspligt ved at udfylde og indsende blanket 05.021 "kontrollerede transaktioner - bilag til selvangivelsen". Blanketten findes også i en engelsk version 05.022.

Blanketten er et bilag til selvangivelsen, og fristen for at indsende blanketten er den samme som fristen for at indsende selvangivelsen. Oplysningspligten gælder for hver enkelt skattepligtig enhed, og oplysningerne skal derfor gives for hver enkelt skattepligtig enhed.

Det står virksomhederne frit på dette stadium at indsende yderligere oplysninger. Såfremt sådanne yderligere oplysninger af SKAT anses for tilstrækkeligt fyldestgørende, kan efterfølgende undersøgelser undgås eller begrænses.

Der er ikke aktuelle planer om at ændre oplysningspligtens omfang. Der kan komme et behov for ændring af oplysningspligtens omfang, men det skal i givet fald bestemmes af skatteministeren efter indstilling fra Skatterådet, jf. forslaget til § 41.

#### *Til § 39*

Forslaget angår dokumentationspligten for skattepligtige med kontrollerede transaktioner.

Efter forslaget til § 39, stk. 1, 1. pkt. skal skattepligtige omfattet af § 38 og § 40, stk. 1, udfærdige og opbevare skriftlig dokumentation for, hvorledes priser og vilkår er fastsat for de kontrollerede transaktioner, som er omfattet af henholdsvis §§ 38 og 40, jf. dog stk. 2 og 4.

Efter den gældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 5, 1. pkt., skal de selvangivelsespligtige udfærdige og opbevare skriftlig dokumentation for, hvorledes priser og vilkår er fastsat for de kontrollerede transaktioner, jf. dog stk. 6.

Forslaget er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 5, 1. pkt. Dog er udtrykket "selvangivelsespligtige" erstattet af "skattepligtige" uden at der tilsigtet ændringer af begrebet. Endvidere nødvendiggør den ændrede struktur af reglerne om transfer pricing en ændret paragrafhenvielse i forslaget.

Transfer pricing-dokumentationen vil skulle indeholde de oplysninger, som er centrale for en armslængdevurdering. Kravene til det nærmere indhold af en transfer pricing-dokumentation vil fremgå af den bekendtgørelse, der bliver udstedt i medfør af § 42, se nedenfor.

Transfer pricing-dokumentationen vil skulle udarbejdes løbende og senest færdiggøres på tidspunktet, hvor oplysningsskemaet skal indgives, hvilket følger af, at de skattepligtige skal udfærdige og opbevare dokumentation for, hvorledes priser og vilkår er fastsat for de kontrollerede

transaktioner, jf. § 38, og at dokumentationen på SKATs begæring skal forelægges denne, jf. § 39, stk. 3 og 4.

Dokumentationsmaterialet er omfattet af bogføringsloven og skal derfor opbevares i fem år fra udløbet af det pågældende regnskabsår, jf. lov nr. 1006 af 23. december 1998 med ændringer (bogføringsloven).

Det anbefales, at materialet opbevares i en længere periode, idet dokumentationen også kan anvendes til at dokumentere virksomhedens transfer pricing-forhold over for udenlandske skattemyndigheder, da andre stater kan have længere ansættelsesfrister end de danske.

Endvidere kan tidligere års transfer pricing-dokumentation også være grundlag for vurderingen af efterfølgende års kontrollerede transaktioner.

Dokumentationsmaterialet vedrørende tidligere år skal opbevares uændret, så både faktuelle oplysninger samt analyser og beregninger vedrørende de enkelte indkomstår ikke går tabt eller ændres efterfølgende.

Såfremt den skattepligtige ikke har udarbejdet en transfer pricing-dokumentation, eller dokumentationen er mangelfuld, vil den skattepligtige indkomst vedrørende de kontrollerede transaktioner kunne fastsættes skønsmæssigt efter § 46. Endvidere vil der, såfremt der ikke er udarbejdet en fyldestgørende transfer pricing-dokumentation, kunne pålægges en bøde efter § 84, stk. 1, nr. 6. Ved vurderingen af, om der skal pålægges en bøde, skal der anlægges en helheds- og proportionalitetsbetragtning.

Efter forslaget til § 39, *stk. 1, 2. pkt.*, skal den skriftlige dokumentation 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.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 5, 2. pkt., skal den skriftlige dokumentation på SKATs 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.

Forslaget er en videreførelse af den sidste del af den gældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 5, 2. pkt.

Den skriftlige dokumentation som omtalt i forslaget 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). Det er alle forbindelser mellem parterne, som er omfattet af dokumentationsforpligtelsen.

Efter forslaget til § 39, *stk. 2*, skal den skattepligtige ikke udarbejde skriftlig dokumentation for kontrollerede transaktioner, der i omfang og hyppighed er uvæsentlige.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 5, 4. pkt., skal der ikke udarbejdes skriftlig dokumentation for kontrollerede transaktioner, der i omfang og hyppighed er uvæsentlige.

Forslaget er med en mindre omskrivning en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 5, 4. pkt.

Denne undtagelse vedrørende kontrollerede transaktioner, der i omfang og hyppighed er uvæsentlige, stammer fra en ændring af reglerne fra 2005. Af forarbejderne til denne lovændring fremgik, at man ved den nærmere regelfastsættelse tillige skulle fastlægge, hvilke typer af transaktioner der kan henføres til denne undtagelse. I den nugældende bekendtgørelse nr. 401 af 28. april 2016 om doku-mentation af prisfastsættelsen af kontrollerede transaktioner fremgår af § 3, at transaktioner anses for uvæsentlige, når der er tale om enkeltstående transaktioner af et beskedent økonomisk omfang. For sådanne transaktioner kan der i den landespecifikke dokumentation alene angives de typer af transaktioner, som den skattepligtige har vurderet som uvæsentlige.

Efter forslaget til § 39, *stk. 3*, skal den skattepligtige på SKATs anmodning indsende den skriftlige dokumentation efter stk. 1 inden for en frist, som nærmere fastsættes af SKAT.

Efter den gældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 5, 2. pkt., skal den skriftlige dokumentation på SKATs 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.

Forslaget er en omskrivning og videreførelse af første led af den gældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 5, 2. pkt. Dog er det tilføjet, at den skriftlige dokumentation efter stk. 1, skal indsendes til SKAT inden for en frist, som nærmere fastsættes af SKAT.

Denne frist skal være rimeligt og kan i dag ikke være på mindre end 60 dage. Det følger således af § 2, stk. 4, i bekendtgørelse nr. 401 af 28. april 2016 om dokumentation af prisfastsættelsen af kontrollerede transaktioner (TP-dokumentationsbekendtgørelsen), at den skattepligtige i dag har en frist på 60 dage til at indsende dokumentationen til SKAT.

Som det fremgår af § 42, er det hensigten at benytte bemyndigelsen i bestemmelsen til administrativt at fastsætte regler svarende til dem, der gælder i dag.

Efter forslaget til § 39, *stk. 4, 1. pkt.*, skal den skattepligtige alene udarbejde skriftlig dokumentation i form af databaseundersøgelser, hvis SKAT anmoder herom.

Efter den gældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 5, 3. pkt., skal skriftlig dokumentation i form af databaseundersøgelser alene udarbejdes, såfremt SKAT anmoder herom, og med en frist på minimum 60 dage.

Forslaget er med en mindre omskrivning en videreførelse af første del af den gældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 5, 3. pkt., med den ændring at reglen om fristen er udskilt til et selvstændigt punktum i bestemmelsen.

Efter forslaget til § 39, *stk. 4, 2. pkt.*, fastsætter SKAT en frist for indsendelse af den skriftlige dokumentation.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 5, 3. pkt., skal skriftlig dokumentation i form af databaseundersøgelser alene udarbejdes, såfremt SKAT anmoder herom, og med en frist på minimum 60 dage.

Forslaget er nyt, men kan udledes af den gældende bestemmelse.

Efter forslaget til § 39, stk. 4, 3. pkt., kan fristen ikke være på mindre end 60 dage.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 5, 3. pkt., skal skriftlig dokumentation i form af databaseundersøgelser alene udarbejdes, såfremt SKAT anmoder herom, og med en frist på minimum 60 dage.

Forslaget viderefører fristen i den gældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 5, 3. pkt.

En databaseundersøgelse er en søgning efter oplysninger om eksterne sammenlignelige transaktioner og forretningsmæssige aktiviteter i offentligt tilgængelige databaser (evt. mod betaling) til brug for fastsættelsen af armslængdevilkår og priser for en kontrolleret transaktion eller aktivitet samt til brug for vurderingen af, om prisfastsættelsen af kontrolleret transaktion eller aktivitet er sket i overensstemmelse med armslængdeprincippet.

#### *Til § 40*

Forslaget angår en begrænsning af dokumentationspligten efter § 39 for mindre virksomheder.

Efter forslaget til § 40, stk. 1, skal 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., alene udfærdige og opbevare skriftlig dokumentation for, hvorledes priser og vilkår er fastsat for visse kontrollerede transaktioner, som nærmere er opregnet i bestemmelsens nr. 1-3.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 6, skal skattepligtige, der alene eller sammen med koncernforbundne virksomheder, jf. stk. 7, 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., idet stk. 5, 2.-5. pkt. finder tilsvarende anvendelse, alene udfærdige og opbevare skriftlig dokumentation for, hvorledes priser og vilkår er fastsat for visse kontrollerede transaktioner, som nærmere er opregnet i bestemmelsens nr. 1-3.

Forslaget er en omskrivning og videreførelse af indholdet af den gældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 6, idet henvisningen til ”stk. 5, 2. - 5. pkt.” dog er udeladt.

Efter forslaget vil dokumentationspligten for mindre virksomheder alene omfatte visse kontrollerede transaktioner. Som det fremgår af forslaget er mindre virksomheder 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 vil således være 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 vil blive taget 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 forslaget vil de mindre virksomheder alene være 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 vil skulle 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 vil derfor blive 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.

Den dokumentation, som en mindre virksomhed vil skulle udarbejde efter de lempeligere regler, skal - som anden dokumentation udarbejdet efter § 39 - 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.

Forslaget i § 39, stk. 3, om, at den skriftlige dokumentation på SKATs anmodning skal indsendes til SKAT, 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, jf. forslagens § 39, stk. 4, tilsvarende anvendelse. Henvisningerne til ovennævnte bestemmelser er i forhold til den gældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 6, 1. pkt., ikke gentaget i lovteksten, da der ikke er fundet behov herfor.

For så vidt angår øvrige koncerninterne transaktioner vil kravet i overensstemmelse med den almindelige hovedregel være, 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 vil skulle 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) vil virksomheden skulle afkrydse, hvorvidt virksomheden er en stor eller mindre virksomhed - omfattet af dokumentationspligten efter forslagens § 38 eller § 40. Virksomheder, der tilkendegiver, at de tilhører kategorien mindre

virksomheder, vil på anmodning skulle dokumentere over for SKAT, at de opfylder betingelserne for at de kan anvende de lempeligere regler.

Efter forslaget til § 40, stk. 1, nr. 1, gælder de lempeligere krav i stk. 1, som nævnt ovenfor, 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.

Efter den gældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 6, nr. 1, gælder de lempeligere krav 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.

Forslaget er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 6, nr. 1.

Under den nævnte kategori falder transaktioner med personer og selskaber m.v., der hører hjemme i et land, der ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med 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 forslaget § 40.

Efter forslaget til § 40, stk. 1, nr. 2, gælder de lempeligere krav i stk. 1, som nævnt ovenfor, 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.

Efter den gældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 6, nr. 2, gælder de lempelige krav 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.

Forslaget er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 6, nr. 2.

Bestemmelsen vil f.eks. omfatte transaktioner mellem et dansk selskab og dets udenlandske faste driftssted beliggende i et skattelyland.

Efter forslaget til § 40, stk. 1, nr. 3, gælder de lempeligere krav i stk. 1, som nævnt ovenfor, kontrollerede transaktioner med et fast driftssted, der er beliggende i Danmark, forudsat at den skattepligtige, jf. § 37, nr. 6, litra e, er hjemmehørende i en fremmed stat, der ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark, og som samtidig ikke er medlem af EU eller EØS.

Efter den gældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 6, nr. 3, gælder de lempelige krav kontrollerede transaktioner med et fast driftssted, der er beliggende i Danmark, forudsat at den skattepligtige, jf. stk. 1, nr. 5, er hjemmehørende i en fremmed stat, der ikke har en dobbeltbeskatningsoverenskomst med Danmark, og som samtidig ikke er medlem af EU eller EØS.

Forslaget er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 6, nr. 3, med den redaktionelle ændring, som den ændrede paragrafhenviisning giver anledning til.

Efter forslaget til § 40, stk. 2, 1. pkt., medregnes ved opgørelsen af antal beskæftigede og den årlige samlede balance eller den årlige omsætning i stk. 1 juridiske personer, der er koncernforbundne med den skattepligtige, jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2.

Efter den gældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 7, 1. pkt., medregnes ved opgørelsen af størrelsesgrænserne i stk. 6 juridiske personer, der er koncernforbundne med den skattepligtige, jf. kursgevinstlovens § 4, stk. 2.

Forslaget er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 7, 1. pkt. Dog erstattes udtrykket ”størrelsesgrænserne” af en præcisering af ”antal beskæftigede og den årlige samlede balance eller den årlige omsætning” samt den redaktionelle ændring, som den ændrede paragrafhenviisning giver anledning til.

Efter forslaget vil opgørelsen af antal beskæftigede, den årlige samlede balance og den årlige omsætning skulle 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 mere end 50 pct. af stemmerne. Opgørelse på konsolideret basis vil dermed alene være relevant, hvor den skattepligtige er en juridisk person.

Det følger af kursgevinstlovens § 4, stk. 2, at ved koncernforbundne selskaber forstås

- 1) selskaber og foreninger mv., hvor samme aktionærkreds ved fordringens erhvervelse eller på noget senere tidspunkt direkte eller indirekte ejer mere end 50 pct. af aktiekapitalen i hvert selskab,
- 2) selskaber og foreninger mv., hvor samme aktionærkreds ved fordringens erhvervelse eller på noget senere tidspunkt direkte eller indirekte råder over mere end 50 pct. af stemmerne i hvert selskab,
- 3) en fond og selskaber, hvori fonden ved fordringens erhvervelse eller på noget senere tidspunkt direkte eller indirekte ejer mere end 50 pct. af aktiekapitalen i hvert selskab, eller
- 4) en fond og selskaber, hvori fonden ved fordringens erhvervelse eller på noget senere tidspunkt direkte eller indirekte råder over mere end 50 pct. af stemmerne i hvert selskab.

Aktionærer som nævnt i aktieavancebeskatningslovens § 4, stk. 2, anses ved bedømmelsen af aktionærkredsen som én og samme aktionær. Ved opgørelsen af stemmeandele ses bort fra stemmer, som alene er opnået ved stemmeretsoverdragelse i forbindelse med erhvervet sikkerhed i aktier.

Efter forslaget til § 40, stk. 2, 2. pkt., bortses ved opgørelse af den samlede balance fra gæld og fordringer mellem den skattepligtige og koncernforbundne juridiske personer samt kapitalandele i koncernforbundne juridiske personer ejet af den skattepligtige og koncernforbundne juridiske personers kapitalandele i den skattepligtige.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 7, 2. pkt., bortses ved opgørelse af den samlede balance fra gæld og fordringer mellem den skattepligtige og koncernforbundne juridiske personer samt kapitalandele i koncernforbundne juridiske personer ejet af den skattepligtige og omvendt. Forslaget er en omskrivning af den gældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 7, 2. pkt., uden at der tilsigtet indholdsmæssige ændringer.

Forslaget viderefører den gældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 7, 2. pkt.

Forslaget betyder, at der ved opgørelsen af den samlede balance ikke vil skulle medregnes koncerninterne mellemværender og indbyrdes kapitalandele.

Efter forslaget til § 40, stk. 2, 3. pkt., bortses ved opgørelse af omsætningsgrænsen fra omsætning mellem den skattepligtige og koncernforbundne juridiske personer.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 7, 3. pkt., bortses ved opgørelse af omsætningsgrænsen fra omsætning mellem den skattepligtige og koncernforbundne juridiske personer.

Forslaget er en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 7, 3. pkt.

Forslaget betyder, at der ved opgørelsen af den samlede omsætning i koncernen ikke vil skulle medregnes den interne omsætning.

#### *Til § 41*

Forslaget angår en bemyndigelse til skatteministeren til efter indstilling fra Skatterådet at bestemme indholdet af oplysningsskemaet.

Efter forslaget til § 41 bestemmer skatteministeren efter indstilling fra Skatterådet, hvilke oplysninger om kontrollerede transaktioner oplysningsskemaet skal indeholde.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 1, 3. pkt., finder § 1, stk. 2, tilsvarende anvendelse.

Forslaget går ud på at erstatte paragrafhenvisningen i den gældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 1, 3. pkt., med de regler, der henvises til i den gældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 1, 3. pkt.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 1, stk. 2, som lovens § 3 B, stk. 1, 3. pkt., henviser til, bestemmer skatteministeren efter indstilling fra Skatterådet, hvilke oplysninger af betydning for skatteansættelsen eller skatteberegningen selvangivelsen skal indeholde, herunder oplysninger til brug for myndighedernes kontrol af grundlaget for erhvervsdrivende virksomheders selvangivelse.

Bemyndigelsen i den gældende den gældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 1, 3. pkt., er i dag udnyttet til at bestemme, hvilke nærmere oplysninger de skattepligtige skal give om kontrollerede transaktioner.

Det er hensigten, at den foreslåede bemyndigelse til at bestemme, hvilke oplysninger om kontrollerede transaktioner, som de skattepligtige skal give, benyttes i et omfang, som svarer til det, som gælder i dag.

*Til § 42*

Forslaget angår en bemyndigelse til SKAT til at fastsætte regler om indholdet af den skriftlige dokumentation for skattepligtige med kontrollerede transaktioner.

Efter forslaget til § 42, 1. pkt., fastsætter SKAT regler for indholdet af den skriftlige dokumentation, jf. § 39.

Efter den gældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 5, 5. pkt., fastsætter SKAT regler for indholdet af den skriftlige dokumentation.

Forslaget er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 5, 5. pkt., idet det er tilføjet en henvisning til § 39, som omhandler dokumentationen.

Det er hensigten at benytte bemyndigelsen til administrativt at fastsætte regler svarende til dem, der gælder i dag.

De regler, som vil blive fastsat efter forslaget, 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 uddybning af bestemmelsen om uvæsentlige transaktioner i skattekontrollovs § 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.

Efter forslaget til § 42, 2. pkt., skal de fastsatte regler godkendes af Skatterådet.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 5, 6. pkt., skal de fastsatte regler godkendes af Skatterådet.

Forslaget er en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 5, 6. pkt.

Efter forslaget vil det således være en gyldighedsbetingelse, at de fastsatte regler er godkendt af Skatterådet.

### *Til § 43*

Forslaget angår SKATs mulighed for at pålægge visse virksomheder med kontrollerede transaktioner at indsende en revisorerklæring.

Efter forslaget til § 43, stk. 1, 1. pkt., kan SKAT pålægge virksomheder omfattet af § 38 eller § 40, stk. 1, at indsende en erklæring som nævnt i revisorlovens § 1, stk. 2, om den dokumentation for kontrollerede transaktioner, som virksomheden har indsendt til SKAT efter § 39, stk. 3 og 4.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 8, 1. pkt., kan SKAT pålægge virksomheder omfattet af stk. 1 eller 6 at indsende en erklæring som nævnt i revisorlovens § 1, stk. 2, om dokumentationen som nævnt ovenfor i stk. 5, 2. pkt.

Forslaget er videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 8, 1. pkt., med en tydeliggørelse af, at det er den dokumentation, som virksomheden har indsendt til SKAT, herunder efter § 39, stk. 4, som virksomheden kan pålægges at indhente en revisorerklæring om.

Sigtet med forslaget er, at SKAT kan pålægge virksomheden at indhente en erklæring med begrænset sikkerhed, jf. revisorlovens § 1, stk. 2, hvori en uafhængig 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. Virksomhedens setup i forhold til transfer pricing og dokumentationen for, at armslængdeprincippet overholdes, kan således kræves påtegnet af en revisor, hvis SKAT pålægger virksomheden at indhente en revisorerklæring herom. Revisors erklæring herom vil ikke være bindende for SKATs vurdering af armslængdespørgsmålet.

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 vil som nævnt ikke være bindende for SKATs endelige holdning til dette spørgsmål.

Har virksomheden ikke indsendt en transfer pricing-dokumentation, vil der ikke kunne stilles krav om en revisorerklæring. Imidlertid vil SKAT have adgang til at fastsætte virksomhedens skattepligtige indkomst på grundlag af et skøn, jf. § 46. Endvidere vil virksomheden i denne situation kunne ifalde bødeansvar.

Det foreslåede kontrolværktøj, der pålægger den pågældende virksomhed en ikke ubetydelig administrativ udgift, forventes kun at blive anvendt i et relativt begrænset antal tilfælde årligt.

Angående spørgsmålet om revisors uafhængighed følger det af revisorlovens § 1, stk. 2, at revisorloven finder anvendelse ved revisors afgivelse af revisionspåtegninger på regnskaber, herunder revisors udtalelser om ledelsesberetninger i henhold til årsregnskabsloven, og ved revisors afgivelse af andre erklæringer med sikkerhed, der ikke udelukkende er bestemt til hvervgiverens eget brug.

Efter revisorlovens § 24, stk. 1, skal en revisor 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 efter bestemmelsen 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.

Efter revisorlovens § 24, stk. 2, er en revisor ikke uafhængig, hvis der foreligger en direkte eller indirekte økonomisk interesse eller et forretnings-, ansættelsesmæssigt eller andet forhold, herunder levering af ydelser, der ikke er omfattet af § 1, stk. 2, mellem revisor og den virksomhed, en opgave vedrører, som for en velinformeret tredjemand kan vække tvivl om revisors uafhængighed.

Efter revisorlovens § 24, stk. 3, gælder, at i tilfælde af trusler mod revisors eller revisionsvirksomhedens uafhængighed, herunder selvrevision, egeninteresse, partiskhed, nære personlige, herunder familiære, relationer eller intimidering, skal revisor eller revisionsvirksomheden træffe sikkerhedsforanstaltninger for at mindske sådanne trusler. Er truslen af en sådan art i forhold til de trufne sikkerhedsforanstaltninger, at revisors eller revisionsvirksomhedens uafhængighed er bragt i fare, skal revisor afstå fra at udføre opgaver efter § 1, stk. 2.

På grund af revisorlovens uafhængighedsregler, vil det ikke være muligt for virksomhedens eksterne revisor, som har revideret virksomhedens regnskab, at afgive erklæring om rigtigheden af transfer pricing-dokumentationen efter revisorlovens § 1, stk. 2, hvis den pågældende har medvirket til at udarbejde transfer pricing-dokumentationen, jf. § 5 i bekendtgørelse nr. 735 af 17. juni 2016 om godkendte revisorer og revisionsvirksomheders uafhængighed (uafhængighedsbekendtgørelsen). Dermed ville revisor komme til at udtale sig om eget arbejde (egenkontrol). Det gælder altid, hvis der er tale om en virksomhed af interesse for offentligheden. Er der ikke tale om en virksomhed af interesse for offentligheden, kan forholdet udgøre en trussel mod revisors uafhængighed, og er det tilfældet, skal revisor efter revisorlovens § 24, stk. 3, træffe sikkerhedsforanstaltninger for at mindske sådanne trusler eller afstå fra at udføre erklæringsopgaven.

Selvom revisor er fra et andet kontorsted end det, som har bistået virksomheden med transfer pricing-dokumentationen, vil erklæringsafgivelsen altid være i strid med uafhængighedsreglerne, hvis erklæringen vedrører en virksomhed af interesse for offentligheden. Tilsvarende gælder, hvis de personer, der har bistået med transfer pricing-dokumentationen, kommer fra en anden del af revisors netværk, jf. § 7 i uafhængighedsbekendtgørelsen. Det er derimod ikke nødvendigvis tilfældet, hvis der er tale om andre virksomheder.

Har den eksterne revisor alene været inde over armslængdepunktet under revisionen af virksomhedens regnskab, jf. årsregnskabslovens § 98 c, som er nærmere omtalt under forslaget til § 45, men ikke medvirket ved udarbejdelsen af transfer pricing-dokumentationen, vil revisor i nogle tilfælde kunne afgive en revisorerklæring om transfer pricing-dokumentationen uden at komme i konflikt med uafhængighedsreglerne.

Spørgsmålet om uafhængighed afgøres i første instans af revisor selv og vil bero på en konkret vurdering, hvori indgår spørgsmålet om virksomhedens størrelse og karakter samt de konkrete sikkerhedsforanstaltninger, som revisor har truffet for at mindske truslen mod uafhængigheden.

Udgangspunktet vil dog være, at en revisorerklæring med sikkerhed om rigtigheden af virksomhedens transfer pricing-dokumentation skal indhentes fra en anden revisor end den, som har medvirket til at tilvejebringe transfer pricing-dokumentationen.

Dette vil påføre den pågældende virksomhed yderligere omkostninger til revisor af ikke uvæsentlig størrelse. Imidlertid vil en anden form for revisorerklæring, dvs. uden sikkerhed, være uden værdi for SKAT, og tanken med ordningen er, at kravet om en revisorerklæring kun anvendes i situationer, hvor SKAT har en overvejende formodning om, at kravene til transfer pricing-dokumentationen ikke er overholdt af virksomheden, og hvor det derfor vurderes at være hensigtsmæssigt og relevant at indhente en sådan erklæring.

Efter forslaget til § 43, stk. 1, 2. pkt., kan erklæringspålægget omfatte alle indkomstår, som dokumentationen for kontrollerede transaktioner omfatter, i det omfang fristen for ændring af skatteansættelserne for indkomstårene efter skatteforvaltningsloven § 26, stk. 5, ikke er udløbet på det tidspunkt, hvor erklæringen forventes indsendt, jf. stk. 4.

Forslaget er nyt.

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.

Forslaget betyder, at SKAT vil kunne kræve en revisorerklæring for alle indkomstår, som en indkaldt dokumentation omfatter, hvis 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 frist, som SKAT fastsætter, jf. forslaget til § 43, stk. 4. Efter denne bestemmelse skal fristen for indsendelse af erklæringen være mindst 90 dage regnet fra pålæggets datering.

Efter skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, 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 § 3 B i skattekontrolløven eller § 13 i tonnageskatteloven, for så vidt angår de kontrollerede transaktioner.

Det betyder eksempelvis, at hvis SKAT i 2024 finder grundlag for at pålægge en virksomhed, som har kalenderåret som regnskabsår, at indhente en revisorerklæring vedr. indkomståret 2018, vil SKAT senest i januar 2024 kunne anmode om en sådan, eftersom SKAT både skal tage højde for 90

dages-fristen som fristen 1. maj i det sjette år efter indkomstårets udløb, jf. skatteforvaltningslovens § 26, stk. 5, jf. stk. 1. Dette forudsætter endvidere, at det er muligt for SKAT at foretage ansættelse senest 1. august i 2024.

Tilvejebringer en virksomhed (yderligere) materiale om virksomhedens kontrollerede transaktioner under en klagesag om størrelsen af virksomhedens skattepligtige indkomst, jf. § 44, stk. 3, vil SKAT også have mulighed for at pålægge virksomheden at indhente en revisorerklæring om dette materiale på dette tidspunkt.

Det følger af forslaget til § 43, stk. 2, at det er en betingelse for, at SKAT kan pålægge virksomheden at indhente en revisorerklæring, 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.

Det følger af den gældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 8, 2. pkt., at 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.

Forslaget er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 8, 2. pkt., med den ændring, at sætningen ” målt som resultat af primær drift før finansiering, ekstraordinære poster og skat” er udskilt til et selvstændigt stykke, jf. nedenfor § 43, stk. 3.

Ved vurderingen af, om en revisorerklæring kan indhentes fra en virksomhed, som har haft kontrollerede transaktioner med fysiske eller juridiske personer i ovennævnte kreds af lande, vil der normalt blive lagt vægt på transaktionernes betydning set i forhold til virksomhedens samlede økonomi.

Ved - i den alternative betingelse - at fastsætte et gennemsnitligt underskud i 4 år sikres det, at virksomheder, som ellers er underskudsgivende, ikke ved blot at lægge et lille overskud i ét år kan planlægge sig ud af at være omfattet af kredsen. Har virksomheden f.eks. haft underskud målt på EBIT-niveau de første 3 år på henholdsvis 100 mio. kr., 200 mio. kr., og 300 mio. kr., men har virksomheden det fjerde år et overskud på 500 mio. kr., vil virksomheden have et samlet underskud på 100 mio. kr. og i gennemsnit et underskud på 25 mio. kr. årligt. Virksomheden falder derfor ind under kredsen af virksomheder, som kan blive pålagt at indhente en revisorerklæring, hvis det tillige findes hensigtsmæssigt og relevant at indhente erklæringen, jf. gennemgangen af denne betingelse nedenfor.

Efter forslaget til § 43, stk. 3, er det endvidere en betingelse for erklæringspålægget, at det for kontrollen af virksomhedens skattemæssige forhold er hensigtsmæssigt og relevant for SKAT, at virksomheden indhenter erklæringen.

Efter den gældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 8, 5. pkt., er det endvidere en betingelse, at det for

kontrollen af virksomhedens skattemæssige forhold er hensigtsmæssigt og relevant for SKAT at indhente erklæringen.

Forslaget er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 8, 5. pkt.

Betingelse om, at det skal have været hensigtsmæssigt og relevant for SKAT at indhente erklæringen af hensyn til kontrollen af virksomhedens skattemæssige forhold skal ses i lyset af, at det grundlæggende forvaltningsretlige princip om saglighed og proportionalitet skal være iagttaget og vurderet ved afgivelsen af pålægget.

Ved at stille krav om, at indhentelsen af revisorerklæringen på en hensigtsmæssig måde skal kunne understøtte SKATs kontrol af TP-dokumentationen, undgår man afgrænsningsproblemer i forhold til visse virksomheder som f.eks. inden for biotekbranchen, der i en længere årrække kan have underskud, jf. underskudsbetingelsen i forslaget til § 43, stk. 2, 1. pkt.

At revisorerklæringen skal være relevant at indhente er udtryk for, at der skal være saglige hensyn bag pålægget. Der kan således ikke indhentes en revisorerklæring, hvis TP-dokumentationen er åbenbart ufyldestgørende. I den situation hersker der ingen tvivl om kvaliteten af TP-dokumentationen, og et pålæg vil derfor ikke kunne begrundes sagligt. Om det er tilfældet, beror selvsagt på en konkret vurdering. Også i de situationer, hvor TP-dokumentationen er åbenbart ufyldestgørende, vil SKAT kunne fastsætte virksomhedens indkomst skønsmæssigt.

Det følger af forslaget til § 43, stk. 4, 1. pkt., at det driftsmæssige underskud som nævnt i stk. 2, 1. pkt., opgøres for hvert enkelt selskab og måles som resultat af primær drift før finansiering, ekstraordinære poster og skat.

Efter den gældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 8, 2. pkt., kan en revisorerklæring under visse betingelser pålægges virksomheden, hvis 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.

Forslaget er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 8, 2. pkt., med den udbygning af bestemmelsen, der ligger i præciseringen af, at det driftsmæssige underskud opgøres for hvert enkelt selskab.

Et gennemsnitligt underskud i 4 år opgøres således på "enkeltselskabsbasis" og altså ikke på grundlag af en sambeskatningskreds samlede driftsresultat.

Det følger af forslaget til § 43, stk. 4, 2. pkt., at dog anvendes for forsikringsvirksomheder et forsikringsteknisk resultat som mål for driftsresultatet.

Det følger af den gældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 8, 3. pkt., at dog anvendes for forsikringsvirksomheder forsikringsteknisk resultat som driftsresultatmål.

Forslaget er en omskrivning og videreførelse af indholdet af den gældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 8, 3. pkt., med den sproglige præcisering, at "driftsresultatmål" er erstattet af udtrykket "som mål for driftsresultatet", ligesom der er tilføjet et "et" foran "forsikringsteknisk" uden at der tilsigtet

indholdsmæssige ændringer.

Det omtalte driftsresultat fremgår direkte af forsikringsvirksomhedens årsregnskab, og er det resultat, som er skabt af selskabets forsikringsmæssige aktiviteter.

Det følger af forslaget til § 43, stk. 4, 3. pkt., at for øvrige finansielle virksomheder anvendes resultat før skat som mål for driftsresultatet.

Det følger af den gældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 8, 4. pkt., at for øvrige finansielle virksomheder anvendes resultat før skat som driftsresultatmål.

Forslaget er en omskrivning og videreførelse af indholdet af den gældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 8, 4. pkt., med den ændring, at udtrykket ”driftsresultatmål” er erstattet af ”som mål for driftsresultatet”, uden at der tilsigtes indholdsmæssige ændringer.

De finansielle virksomheder er omfattet af lov om finansiell virksomhed, jf. lovbekendtgørelse nr. 174 af 31. januar 2017. Målepunktet ”resultat før skat” vil være mest sammenlignelig med andre virksomhedstyper. Eksempelvis er pengeinstitutters drift/virksomhed finansiering, hvorfor ”resultat før skat” vil være 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.

Begrundelsen for at anvende andre driftsresultatmål for finansielle virksomheder er, at regnskaberne for disse virksomheder opstilles anderledes end regnskaber efter årsregnskabsloven. Et driftsresultatmål efter årsregnskabslovens opstillingskrav giver derfor ingen mening for de finansielle virksomheder. Eksempelvis indgår renter i driftsresultatet for et pengeinstitut, hvilket ikke ville være tilfældet for opstilling af regnskab efter årsregnskabsloven.

Efter forslagets § 43, stk. 5, 1. pkt., skal fristen for indsendelse af erklæringen som nævnt i stk. 1 være mindst 90 dage regnet fra pålæggets datering.

Efter den gældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 8, 6. pkt., er fristen for indsendelse af erklæringen mindst 90 dage regnet fra pålæggets datering.

Forslaget er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 8, 6. pkt., med en mindre redaktion ændring.

Efter forslaget er der tale om en lovfastsat minimumsfrist. SKAT vil således kunne give en længere frist, hvis der findes behov herfor.

Efter § 5 i bekendtgørelse nr. 162 af 8. februar 2013 om revisorerklæring i visse sager om transfer pricing skal erklæringen indsendes senest 90 dage efter pålæggets datering.

Efter forslaget til § 43, stk. 5, 2. pkt., kan pålægget tidligst gives 7 dage efter modtagelsen af dokumentationen, jf. § 39, stk. 4.

Efter den gældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 8, 7. pkt., kan pålægget tidligst gives 7 dage efter modtagelsen af dokumentationen efter stk. 5, 2. pkt.

Forslaget er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 8, 7. pkt.

Erklæringspålægget forudsætter, at virksomheden har indsendt TP-dokumentationen, og at SKAT har haft lejlighed til at vurdere det indsendte materiale. I mangel af et objektivt kriterium for, hvornår SKAT har vurderet det indsendte TP-materiale, kan et pålæg efter forslaget tidligst gives virksomheden 7 dage efter modtagelsen af TP-dokumentationen.

Anmoder SKAT om skriftlig dokumentation i form af databaseundersøgelser, jf. § 39, stk. 4, vil fristen på samme måde tidligst blive regnet fra det tidspunkt, hvor denne dokumentation er modtaget.

Betingelsen tilgodeser på den ene side hensynet til virksomhedernes forventning om, at SKAT - inden pålægget gives - har vurderet den indsendte dokumentation og behovet for pålægget, og på den anden side SKATs interesse i, at sagen ikke berostilles i unødigt omfang ved en længere ”karensperiode”. Det er i den forbindelse lagt til grund, at SKAT vil have mulighed for inden for 7 dage at danne sig en kvalificeret vurdering af kvaliteten af den indsendte TP-dokumentation.

#### *Til § 44*

Forslaget angår muligheden for at påklage et revisorpålæg.

Efter forslaget til § 44, stk. 1, kan SKATs afgørelse om et erklæringspålæg efter § 43, stk. 1, ikke påklages til anden administrativ myndighed, jf. dog stk. 2 og 3.

Efter den gældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 8, 8. pkt., kan SKATs afgørelse om indhentelse af en revisorerklæring ikke påklages til anden administrativ myndighed.

Forslaget er en videreførelse den gældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 8, 8. pkt., med den sproglige ændring at ”afgørelse om indhentelse af en revisorerklæring” erstattes af ”et erklæringspålæg efter § 43, stk. 1, ”uden at der er tilsigtet indholdsmæssig ændringer. Opdelingen af den gældende bestemmelse på flere stykker nødvendiggør også en henvisning i forslaget til undtagelsesbestemmelserne i stk. 2 og 3. Ændringen er af redaktionel karakter.

En virksomhed, som bliver pålagt at indhente en revisorerklæring, vil kunne være interesseret i at påklage pålægget til Landsskatteretten, hvis virksomheden ikke mener, at kriterierne for erklæringspålægget er opfyldt, f.eks. at hensigtsmæssigheds- eller relevanskriteriet ikke er opfyldt, eller grundlæggende forvaltningsretlige principper som lighedsprincippet ikke har været iagttaget, omend det sidste kan være særdeles vanskeligt at basere en klage på. Kommer Landsskatteretten eller i sidste ende domstolene frem til, at der ikke har været grundlag for erklæringspålægget, vil rettens afgørelse eventuelt kunne danne grundlag for en godtgørelse af virksomhedens udgifter til revisorerklæringen ud fra erstatningsretlige betragtninger.

Af hensyn til SKATs mulighed for relativt hurtigt at kunne træffe afgørelse om, hvorvidt virksomhedens TP-dokumentation giver anledning til at foretage ændringer af virksomhedens selvangivne indkomst - også af ældre indkomstår, som den indkaldte TP-dokumentation måtte omfatte - foreslås det, at virksomheden som udgangspunkt afskæres fra at kunne påklage erklæringspålægget til anden administrativ myndighed.

Det følger af forslaget til § 44, stk. 2, at SKATs afgørelse om et erklæringspålæg efter § 43, stk. 1, kan påklages til Landsskatteretten, jf. skatteforvaltningslovens § 11, stk. 1, nr. 1, og denne paragrafs stk. 4, hvis SKAT henlægger sagen uden at gennemføre en ændring af virksomhedens skattepligtige indkomst foretaget på baggrund af den indsendte dokumentation, eller hvis SKAT gennemfører en nedsættelse af den skattepligtige indkomst foretaget på baggrund af den indsendte dokumentation.

Efter den gældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 8, 9. pkt., kan afgørelsen dog påklages til Landsskatteretten, hvis SKAT henlægger sagen uden at gennemføre en ændring af virksomhedens selvangivne indkomst foretaget på baggrund af den indkaldte dokumentation, eller hvis SKAT gennemfører en nedsættelse af den selvangivne indkomst foretaget på baggrund af den indkaldte dokumentation.

Forslaget er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 8, 9. pkt., dog med den ændring af ”selvangivne indkomst” er ændret til ”skattepligtige indkomst” og ”indkaldte” er ændret til ”indsendte”. Selv om der er forskel på en ”selvangiven indkomst” og en ”skattepligtig indkomst”, har dette ikke betydning i den situation, som forslaget angår, da der på tidspunktet for påbegyndelsen af klagesagen vil foreligge en ansættelse for virksomheden baseret på virksomhedens oplysninger til SKAT om virksomhedens skattepligtige indkomst. Endvidere indeholder forslaget den redaktionelle ændring, at der er henvist til skatteforvaltningslovens § 11, stk. 1, nr. 1, om Landsskatterettens overordnede kompetence til at behandle klager over SKATs afgørelser. Endelig er der henvist til forslagets stk. 4, hvoraf bl.a. klagefristen fremgår.

Såfremt SKAT henlægger sagen uden at gennemføre en ændring af virksomhedens skattepligtige indkomst foretaget på baggrund af den indsendte dokumentation, eller hvis SKAT gennemfører en nedsættelse af den skattepligtige indkomst foretaget på baggrund af den indkaldte dokumentation, kan SKATs afgørelse om erklæringspålægget påklages til Landsskatteretten efter de almindelige regler i skatteforvaltningsloven. I disse situationer bliver SKAT - efter modtagelsen af revisorerklæringen - med andre ord overbevist om, at der ikke er grundlag for en forhøjelse og i disse situationer, skal den skattepligtige også have mulighed for at få prøvet, hvorvidt pålægget var berettiget.

Hensynet til SKATs mulighed for at koncentrere ressourcerne om en relativt hurtig behandling af det materielle spørgsmål gør sig ikke gældende, når SKAT først har truffet afgørelse om det materielle spørgsmål, og når SKAT vælger at henlægge sagen.

Såfremt SKAT gennemfører en ændring af virksomhedens skattepligtige indkomst, gælder § 44, stk. 3, jf. straks nedenfor.

Efter forslaget til § 44, stk. 3, kan SKATs afgørelse om et erklæringspålæg efter § 43, stk. 1, prøves af Landsskatteretten, jf. skatteforvaltningslovens § 11, stk. 1, nr. 1, i forbindelse med en klage over en ændring af virksomhedens skattepligtige indkomst foretaget på baggrund af den indsendte dokumentation, jf. stk. 4.

Efter den gældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 8, 11. pkt., kan afgørelsen prøves i forbindelse med en klage over en ændring af virksomhedens selvangivne indkomst foretaget på baggrund af den indkaldte dokumentation.

Forslaget er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 8, 11. pkt., med den

ændring, at det præciseres, at det er SKATs afgørelse om et erklæringspålæg, som kan prøves af Landsskatteretten, jf. skatteforvaltningslovens § 11, stk. 1, nr. 1, ligesom ”selvangivne indkomst” er ændret til ”skattepligtige indkomst”. Der henvises om sidstnævnte ændring til de særlige bemærkninger til § 44, stk. 2.

Også i dette tilfælde vil prøvelsen af SKATs afgørelse om erklæringspålægget ske efter de almindelige regler i skatteforvaltningsloven.

Efter forslaget til § 44, stk. 4, 1. pkt., er E fristen for at klage til Landsskatteretten efter stk. 2 3 måneder regnet fra SKATs underretning til virksomheden om henlæggelsen eller nedsættelsen.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 8, 10. pkt. er klagefristen i de tilfælde 3 måneder regnet fra SKATs underretning til virksomheden om henlæggelsen eller nedsættelsen.

Forslaget er en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 8, 10. pkt., med redaktionelle ændringer.

Efter forslaget til § 44, stk. 4, 2. pkt., er fristen for at klage til Landsskatteretten efter stk. 3 3 måneder regnet fra SKATs afgørelse om ændring af virksomhedens skattepligtige indkomst.

Forslaget er nyt.

Med forslaget sikres det, at virksomhedens klage til Landsskatteretten over erklæringspålægget følger klagen over ansættelsesændringen, hvor klagefristen er 3 måneder fra SKAT afgørelse om ændring af skatteansættelsen, jf. skatteforvaltningslovens § 35 a, stk. 3.

#### *Til § 45*

Forslaget angår en bemyndigelse til SKAT til at fastsætte nærmere regler om revisorerklæringen.

Efter forslaget til § 45 kan SKAT fastsætte nærmere regler om indhold og afgivelse af erklæringen efter § 43.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 8, 13. pkt., kan SKAT fastsætte nærmere regler om erklæringens indhold og afgivelse samt fristen for indsendelse af erklæringen.

Forslaget er en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 8, 13. pkt., med redaktionelle ændringer. Dog er det anført om fristen for indsendelse af erklæringen ikke gentaget. Det skyldes, at fristen direkte fremgår af § 43, stk. 4. Da der er tale om en minimumsfrist, vil SKAT - hvis omstændighederne tilsiger det - kunne fastsætte en længere frist. Det kan f.eks. være, hvis den fastlagte referenceramme tilsiger det, jf. nedenfor.

Efter § 17, stk. 3, bekendtgørelse nr. 736 af 17. juni 2016 om godkendte revisorerers erklæringer skal revisors konklusion i en erklæringsopgave med høj grad af sikkerhed udtrykke, om erklæringsemnet giver et retvisende billede eller er udarbejdet i overensstemmelse med de anvendte kriterier, den er vurderet eller målt efter. I en erklæringsopgave med begrænset sikkerhed skal revisors konklusion udtrykke, om revisor ved det udførte arbejde er blevet opmærksom på forhold, der giver anledning

til at konkludere, at erklæringsemnet ikke giver et retvisende billede eller ikke er udarbejdet i overensstemmelse med de anvendte kriterier, det er vurderet eller målt efter. I den bekendtgørelse, som SKAT vil udstede efter forslaget vil det – som i den gældende bekendtgørelse, jf. nedenfor – blive fastsat, at en anmodning om revisorerklæring med sikkerhed vil være en erklæring med begrænset sikkerhed.

Referencerammen for revisors erklæring - dvs. hvad revisor skal erklære sig op i mod – vil blive fastlagt på baggrund af revisors faglighed, herunder dennes kendskab til håndteringen af oplysninger omfattet af årsregnskabslovens § 98 c, transfer pricing-bekendtgørelsen og den bekendtgørelse om revisorerklæringer i visse TP-sager, som vil blive udstedt efter forslaget. Revisor vil med henvisning hertil kunne afgive sin erklæring med begrænset sikkerhed om, hvorvidt virksomheden opfylder armlængdeprincippet.

Med dette udgangspunkt vil referencerammen blive fastlagt i bekendtgørelsen.

Efter årsregnskabslovens § 98 c gælder, at har der fundet transaktioner sted mellem virksomheden og dens nærtstående parter, skal virksomheden oplyse om arten af forholdet mellem virksomheden og de nærtstående parter og give de oplysninger om transaktioner og mellemværender, der er nødvendige for en forståelse af forholdets mulige påvirkning af årsregnskabet. Oplysningerne skal som minimum bl.a. omfatte transaktionernes art og beløbsmæssige størrelse, og den beløbsmæssige størrelse af mellemværender og betingelserne for disse. Nærtstående parter defineres i overensstemmelse med definitionen i den internationale regnskabsstandard IAS 24, således som denne er vedtaget af Kommissionen i overensstemmelse med Europa-Parlamentets og Rådets forordning om anvendelse af internationale regnskabsstandarder, samt efterfølgende ændringer i definitionen, som vedtages af Kommissionen i overensstemmelse med den nævnte forordning. Oplysninger kan undlades, hvis transaktionerne er indgået imellem virksomheden og en eller flere af virksomhedens helejede dattervirksomheder.

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 armlængdeprincippet,
- om, at erklæringen skal være udarbejdet i overensstemmelse med den danske revisionsstandard om andre erklæringsopgaver med sikkerhed samt skattekontrollovens § 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.

Endvidere indeholder bekendtgørelsen som bilag en skabelon til erklæring, som virksomheden og revisor kan anvende om virksomhedens TP-dokumentation.

Revisorerklæringen kan efter bekendtgørelsen udarbejdes på dansk, norsk, svensk eller engelsk, og virksomheden vil kunne afgive erklæringen digitalt til SKAT.

Det er hensigten at benytte bemyndigelsen til administrativt at fastsætte regler svarende til dem, der gælder i dag, bortset fra regler om fristen for indsendelse af erklæringen.

#### *Til § 46*

Forslaget angår skønsmæssige ansættelser i sager om transfer pricing.

Det følger af forslaget til § 46, stk. 1, at har den skattepligtige ikke udarbejdet dokumentation for kontrollerede transaktioner efter § 39 eller indsendt revisorerklæring efter § 43, stk. 1, kan SKAT efter udløbet af oplysningsfristen i §§ 11-13 for det pågældende indkomstår foretage en skønsmæssig ansættelse for så vidt angår de kontrollerede transaktioner for dette indkomstår i overensstemmelse med ligningslovens § 2, stk. 1.

Det følger af den gældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 9, at såfremt den skattepligtige ikke har udarbejdet dokumentation efter stk. 5 eller 6 eller indsendt erklæring efter stk. 8, finder § 5, stk. 3, anvendelse, for så vidt angår de kontrollerede transaktioner.

Forslaget er en indholdsmæssig videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 9.

Hvis den skattepligtige således ikke har udarbejdet dokumentation eller indsendt en revisorerklæring, vil SKAT have 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.

Forslaget vil desuden finde anvendelse, hvor der er udarbejdet en dokumentation, som er mangelfuld. Gældende praksis for fastsættelse af skønsmæssige ansættelser på transfer pricing-området forudsættes herved videreført.

Konsekvensen af, at dokumentationen ikke er tilstrækkelig, vil bl.a. være, at SKAT er berettiget til at foretage et skøn på det bedst mulige grundlag, som SKAT vil kunne fremfinde. Skønnet vil omfatte en ændring af 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.

Skønnet vil altid skulle udøves i overensstemmelse med principperne i OECD's retningslinjer om transfer pricing. I OECD's retningslinjer findes forskellige metoder, som kan anvendes til at fastlægge priser og vilkår for transaktioner mellem kontrollerede parter. De forskellige transfer pricing-metoder er beskrevet i OECD's retningslinjer, kapitel 2. Der er tale om den fri markedsprismetode (Comparable Uncontrolled Price Method eller CUP-metoden), videresalgprismetoden (Resale Price Method), Kostpris plus avance-metoden (Cost plus-metoden), den transaktionsbestemte nettoavancemetode (Transactional Net Margin Method), avancefordelingsmetoden (Profit Split Method) og andre metoder, hvis de er i overensstemmelse med armslængdeprincippet. Beskrivelsen i OECD's retningslinjer opdateres løbende.

Ved anvendelsen af de forskellige metoder vil der skulle tages udgangspunkt i sammenlignelige transaktioner mellem uafhængige parter, eller i den skattepligtiges eventuelle sammenlignelige transaktioner med uafhængige parter. Ofte vil forhøjelse eksempelvis kunne bygge på en databaseundersøgelse baseret på oplysninger fra kommercielle databaser. Er der tale om en

overdragelse af aktiver mellem afhængige parter, vil det også være naturligt at anvende SKATs vejledning om værdiansættelse af virksomheder, virksomhedsandele og immaterielle aktiver mellem interesseforbundne parter, "Transfer Pricing; kontrollerede transaktioner; værdiansættelse". Det skal bemærkes, at der vil kunne foretages et skøn over alle forbindelser mellem de kontrollerede parter.

Det forhold, at SKAT har adgang til at foretage et skøn, vil ikke betyde, at der automatisk vil blive foretaget en skønsmæssig ansættelse. En sådan skønsmæssig forhøjelse af indkomsten vil blive foretaget, hvis SKAT vurderer, at transaktionerne ikke har været på armslængdevilkår og betingelserne i forslaget i øvrigt er opfyldt. At SKAT vil kunne foretage en skønsmæssig forhøjelse af indkomsten, fordi transaktionerne ikke har været på armslængdevilkår, følger af ligningslovens § 2, stk. 1. Det 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 vil kunne gennemføre en forhøjelse, såfremt den skattepligtige ikke 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 vil kunne påklages efter de almindelige regler i skatteforvaltningsloven, dvs. ved at klage indgives til Skatteankestyrelsen. Såfremt den skattepligtige ikke får medhold ved den administrative klagemyndighed, vil den skattepligtige kunne indbringe spørgsmålet for domstolene.

Det følger af forslaget til § 46, stk. 2, at har den skattepligtige ikke i forbindelse med SKATs kontrol af dokumentationen efter § 39 efterkommet anmodningen om indsendelse af regnskabsmateriale m.v. efter § 53, stk. 1, gælder stk. 1 om skønsmæssig ansættelse.

Forslaget er nyt.

Ændringen skyldes imidlertid fortrinsvis, at strukturen af skattekontrolloven ændres. Bl.a. får alle bestemmelser vedrørende transfer pricing-området et afsnit for sig selv, hvorved de eksisterende generelle bestemmelser skal gentages her. Samtidig skrives det ind i den generelle bestemmelse om skønsmæssig ansættelse, at SKAT som grundlag for den skønsmæssige ansættelse skal basere sin afgørelse på den skattepligtiges indkomst for tidligere år, indberetninger fra indberetningspligtige og andre oplysninger, hvilket ikke er en dækkende beskrivelse af praksis for skøn på transfer pricing-området. Skøn på transfer pricing-området sker derfor efter en ny bestemmelse.

Den gældende bestemmelse i skattekontrollovens § 6, stk. 7, indeholdt en henvisning til § 5, stk. 3, hvorved der i alle situationer, hvor en manglende imødekommelse af indsendelse af regnskabsmateriale m.v. gav mulighed for en skønsmæssig ansættelse. Denne bestemmelse vil fortsat finde anvendelse også for transfer pricing-sager.

I forbindelse med en kontrol vil SKAT gennemgå transfer pricing-dokumentationen sammen med det relevante regnskabsmateriale.

Forslaget præciserer, at såfremt den skattepligtige ikke efter anmodning har indsendt regnskabsmateriale efter § 53, stk. 1, vil SKAT kunne foretage en skønsmæssig ansættelse efter § 46, stk. 1, idet denne bestemmelse efter forslaget også gælder i denne situation.

Gældende praksis på området forudsættes således videreført. Det betyder bl.a., at hvis en anmodning om indsendelse af dokumentation for en udgift ikke imødekommes, og SKAT ikke mener, at udgiften bør tillægges betydning efter de almindelige fradragsregler i skattelovgivningen, f.eks. statsskattelovens § 6, litra a, vil fradraget såvel efter gældende regler som efter forslaget kunne indgå i den skønsmæssige ansættelse med 0 kr.

Det følger af § 46, stk. 3, at bestemmelsen i stk. 2 om skønsmæssig ansættelse også gælder, hvis den skattepligtige ikke skal udarbejde dokumentation efter § 40.

Forslaget er nyt.

Skattepligtige omfattet af § 40 er mindre virksomheder, som på anmodning fra SKAT skal dokumentere, at de opfylder betingelserne for, at de kan anvende de lempeligere regler i § 40.

Forslaget sikrer, at en mindre virksomhed, der ikke skal udarbejde en transfer pricing-dokumentation, alligevel vil skulle indsende regnskabsmateriale efter § 53, stk. 1, og kan risikere at få sin indkomst fastsat skønsmæssigt efter § 46, stk. 1, hvis virksomheden ikke indsender materialet.

Af forarbejderne til § 3 B fra 2005, hvor dokumentationsbegrænsningen for de mindre virksomheder blev indført, fremgår det, at mindre virksomheder alligevel skal dokumentere deres kontrollerede transaktioner, når SKAT anmoder herom – på samme måde som andre forhold, der selvangives, skal dokumenteres, dvs. således at SKAT kan vurdere om transaktionerne er armslængde. Hertil kommer, at mindre virksomheder også skal forevise eventuelle aftaler med udenlandske skattemyndigheder om prisfastsættelsen og eventuel dokumentation for prisfastsættelsen udarbejdet til udenlandske skattemyndigheder.

#### *Til § 47*

Forslaget angår fastlæggelsen af en række centrale begreber, som anvendes i §§ 48-52.

Den gældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 15, 1. pkt., fastsætter, hvad der skal forstås ved en række af de begreber, som anvendes i § 3 B, stk. 10-14.

OECD har defineret en række af de centrale begreber for at sikre en ensartet implementering af rapporteringsforpligtelsen. Disse centrale definitioner medtages i forslaget til § 47. Definitionerne omfatter bl.a. koncern, multinational koncern, koncernselskab og ultimativt moderselskab. Definitionerne følger OECD's definitioner.

Forslaget til § 47, nr. 1, fastlægges, hvad der forstås ved "land for land-rapport". Herved forstås efter forslaget en rapport, som en koncern indgiver til SKAT om koncernens økonomiske aktiviteter i hvert enkelt land i hele verden.

Forslaget er nyt.

Baggrunden for forslaget er det med den ændrede struktur af bestemmelserne om land for land-rapporten er fundet hensigtsmæssigt indledningsvist at definere, hvad der forstås ved land for land-rapporten.

Forslaget til § 47, nr. 2, fastlægger, hvad der forstås ved ”koncern”. Herved forstås efter forslaget 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.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 15, nr. 1, forstås ved 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.

Forslaget er en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 15, nr. 1.

Efter forslaget til § 47, nr. 3, fastlægges, hvad der skal forstås ved ”multinational koncern”. Herved forstås efter forslaget en koncern, der har koncernselskaber i mere end én skattejurisdiktion.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 15, nr. 2, forstås ved multinational koncern en koncern, der har koncernselskaber i mere end én skattejurisdiktion.

Forslaget er en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 15, nr. 2.

I forslaget til § 47, nr. 4, fastlægges, hvad der skal forstås ved ”koncernselskab”.

Herefter forstås i § 47, nr. 4, *litra a*, fenhver 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.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 15, nr. 3, *litra a*, forstås ved koncernselskab 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.

Forslaget er en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 15, nr. 3, *litra a*.

Efter forslaget til § 47, nr. 4, *litra b*, forstås ved koncernselskab endvidere enhver virksomhed, der er undladt i det konsoliderede koncernregnskab alene på grund af virksomhedens størrelse eller uvæsentlighed.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 15, nr. 3, *litra b*, forstås ved koncernselskab enhver virksomhed, der er undladt i det konsoliderede koncernregnskab alene på grund af virksomhedens størrelse eller uvæsentlighed.

Forslaget er en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 15, nr. 3, *litra b*.

Efter forslaget til § 47, nr. 4, *litra c*, forstås ved koncernselskab endelig 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 hensyn til eksterne tilsynsformål eller koncerninterne managementkontrolformål.

Efter den gældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 15, nr. 3, *litra c*, forstås ved koncernselskab 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 skatteregnskab eller af hensyn til eksterne tilsynsformål eller koncerninterne managementkontrolformål.

Forslaget er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 15, nr. 3, *litra c*, med en redaktionel ændring.

Efter forslaget til § 47, nr. 5, forstås ved ”ultimativt moderselskab”E et koncernselskab, der i en multinational koncern opfylder følgende kriterier (som er nævnt i bestemmelsens *litra a* og *b*).

Efter den gældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 15, nr. 4, forstås et ultimativt moderselskab som et koncernselskab, der i en multinational koncern opfylder følgende kriterier (som er nævnt i bestemmelsens *litra a* og *b*).

Forslaget er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 15, nr. 4.

Efter forslaget til § 47, nr. 5, *litra a*, anses et koncernselskab i en multinational koncern for et ultimativt moderselskab, hvis koncernselskabet for det første opfylder kriteriet om, at 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.

Efter den gældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 15, nr. 4, *litra a*, anses et koncernselskab i en multinational koncern for et ultimativt moderselskab, hvis det opfylder kriteriet om, at 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.

Forslaget er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 15, nr. 4, *litra a*, med en mindre redaktionel ændring.

Efter forslaget til § 47, nr. 5, *litra b*, anses et koncernselskab i en multinational koncern for et ultimativt moderselskab, hvis det for det andet opfylder kriteriet om, der ikke er et andet koncernselskab i den multinationale koncern, som direkte eller indirekte har tilstrækkelig indflydelse over selskabet nævnt i *litra a*.

Efter den gældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 15, nr. 4, *litra b*, anses et koncernselskab i en multinational koncern for et ultimativt moderselskab, hvis det opfylder kriteriet om, at der ikke er et andet koncernselskab i den multinationale koncern, som direkte eller indirekte har tilstrækkelig

indflydelse over selskabet nævnt i litra a.

Forslaget er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 15, nr. 4, litra b.

Et ultimativt moderselskab vil efter forslaget således være det koncernselskab, der i en multinational koncern opfylder de to kriterier i litra a og b.

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 vil være beføjelsen til at styre en dattervirksomheds økonomiske og driftsmæssige beslutninger. Bestemmende indflydelse i forhold til en dattervirksomhed vil foreligge, 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, vil der foreligge 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 køboptioner 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.

Forslaget til § 47, nr. 6, fastlægges, hvad der forstås ved ”omsætning”. Herved forstås efter forslaget indtægter, der opstår i forbindelse med en virksomheds ordinære drift, herunder varesalg, levering af tjenesteydelser, honorarer, renter, udbytte og royalties.

Efter den gældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 15, nr. 5, forstås ved omsætning indtægter, der opstår i forbindelse med en virksomheds ordinære drift, herunder varesalg, levering af tjenesteydelser, honorarer, renter, udbytte og royalties.

Forslaget er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 15, nr. 5.

Denne definition svarer overordnet til forståelsen af omsætning i den internationale regnskabsstandard IAS 18.

Efter forslaget til § 47, *nr. 7*, fastlægges, hvad der forstås ved stedfortrædende moderselskab. Herved forstås efter forslaget et koncernselskab, der i overensstemmelse med § 49, stk. 2, er udpeget til at indgive land for land-rapporten i det land, hvor det er skattemæssigt hjemmehørende, når en eller flere af betingelserne i § 49, stk. 1, nr. 2, er opfyldt.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 15, nr. 6, forstås ved stedfortrædende moderselskab et koncernselskab, der i overensstemmelse med stk. 12 er udpeget til at indgive land for land-rapporten i det land, hvor det er skattemæssigt hjemmehørende, når en eller flere af betingelserne i stk. 11, nr. 2, er opfyldt.

Forslaget er en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 15, nr. 6, med de ændringer som en ændret paragrafhenvielse giver anledning til.

Forslaget til § 47, *nr. 8*, fastlægger, hvad der skal forstås ved ”aftale mellem de kompetente myndigheder”. Herved forstås efter forslaget en international aftale mellem de kompetente skattemyndigheder i de relevante jurisdiktioner, som kræver automatisk udveksling af land for land-rapporter mellem landene.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 15, nr. 7, forstås ved 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.

Forslaget er en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 15, nr. 7.

Forslaget til § 47, *nr. 9*, fastlægger, hvad der skal forstås ved ”international aftale om udveksling af skatteoplysninger”. Herved forstås efter forslaget 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.

Efter den gældende § 3 B, stk. 15, nr. 8, forstås ved 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.

Forslaget er en videreførelse af den gældende § 3 B, stk. 15, nr. 8.

Forslagets forståelse af international aftale om udveksling af skatteoplysninger gælder også pligten til at udveksle oplysninger efter Rådets direktiv 2011/16/EU af 15. februar 2011 om administrativt samarbejde på beskatningsområdet.

§ 47, *nr. 10*, fastlægges, hvad der forstås ved ”systemisk fejl vedrørende en jurisdiktion”. En sådan foreligger efter forslaget, når der eksisterer en aftale mellem den kompetente myndighed i Danmark og myndigheden i den pågældende jurisdiktion, men myndigheden i jurisdiktionen har suspenderet den automatiske udveksling af andre grunde end dem, der er fastsat i aftalen mellem den kompetente myndighed i Danmark og myndigheden i den pågældende jurisdiktion, 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.

Efter den gældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 15, nr. 9, foreligger 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.

Forslaget er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 15, nr. 9, med enkelte redaktionelle ændringer, herunder at ”systematisk fejl” er ændret til ”systemisk fejl”, hvilket har sin baggrund i en fejlversættelse af OECDs retningslinjer på området.

#### *Til § 48*

Forslaget angår, hvilket selskab som skal indgive en land for land-rapport.

Det følger af forslaget til § 48, *stk. 1*, at en multinational koncerns ultimative moderselskab, som er skattemæssigt hjemmehørende i Danmark efter selskabsskattelovens § 1 eller fondsbeskatningslovens § 1, skal indgive en land for land-rapport for et indkomstår til SKAT, hvis koncernen har en konsolideret omsætning på mindst 5,6 mia. kr. i regnskabsåret forud for det indkomstår, der skal rapporteres for.

Det følger af den gældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 10, 1. pkt., at enhver multinational koncerns ultimative moderselskab, som er skattemæssigt hjemmehørende i Danmark efter selskabsskattelovens § 1 eller fondsbeskatningslovens § 1, skal indgive en land for land-rapport for et indkomstår til SKAT, hvis koncernen har en konsolideret omsætning på mindst 5,6 mia. kr. i regnskabsåret forud for det indkomstår, der skal rapporteres for.

Forslaget er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 10, 1. pkt. Dog er udtrykket ”enhver” erstattet af ”en” uden, at der er tilsigtet nogen indholdsmæssig ændring.

Opgørelsen af koncernens konsoliderede omsætning vil skulle 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 2018 afhænge af, om koncernens samlede omsætning i regnskabsåret 2017 var på mindst 5,6 mia. kr.

Det følger af forslaget til § 48, *stk. 2*, at land for land-rapporten skal indgives senest 12 måneder efter den sidste dag i det indkomstår, som land for land-rapporten skal indgives for.

Det følger af den gældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 10, 2. pkt., at land for land-rapporten skal indgives senest 12 måneder efter den sidste dag i det indkomstår, som land for land-rapporten skal indgives for.

Forslaget er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 10, 2. pkt.

Forslaget betyder, at en koncern, hvor det ultimative moderselskab har kalenderår som indkomstår,

eksempelvis vil skulle indgive land for land-rapporten for indkomståret 2018 senest den 31. december 2019.

### *Til § 49*

Forslaget angår, hvornår et andet selskab end det ultimative moderselskab skal indgive en land for land-rapport.

Efter forslaget til § 49, stk. 1, 1. pkt., skal et koncernselskab, som ikke er det ultimative moderselskab, indgive land for land-rapporten inden for den frist, der er nævnt i § 48, stk. 2, jf. dog § 50, hvis betingelserne i de efterfølgende bestemmelser er opfyldt.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 11, 1. pkt., skal et koncernselskab, som ikke er det ultimative moderselskab, indgive land for land-rapporten i overensstemmelse med stk. 10, hvis betingelserne i de efterfølgende bestemmelser er opfyldt.

Forslaget er en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 11, 1. pkt. Dog er henvisningen til, at land for land-rapporten skal indgives ”i overensstemmelse med” indholdet af bestemmelsen som nævnt i forslagens § 48, erstattet af udtrykket ”inden for den frist, der er nævnt i § 48, stk. 2”. Der er ikke hermed tilsigtet en ændret forståelse af bestemmelsen. Endvidere henviser der i forslaget til undtagelsen i § 50.

Det følger af forslaget, 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 nr. 1 og 2 er opfyldt. Betingelserne er gengivet nedenfor i forslagens nr. 1 og 2. Det kan for eksempel være i en situation, hvor et koncernselskab er hjemmehørende i Danmark, og det ultimative moderselskab i koncernen ikke er forpligtet til at indgive en land for land-rapport i det land, hvor det er hjemmehørende.

Det er koncernselskabet, der skal afklare om der skal indgives en land for land-rapport, dvs. selskabet skal afklare, hvorvidt der indgives en rapport for koncernen i et andet land, som udveksles til Danmark. Såfremt selskabet ikke - trods en forpligtelse hertil - har afgivet en land for land-rapport, kan selskabet pålægges en bøde.

Efter forslaget til § 49, stk. 1, nr. 1, skal et koncernselskab, som ikke er det ultimative moderselskab, indgive land for land-rapporten, hvis koncernselskabet (som en første betingelse) er skattemæssigt hjemmehørende i Danmark efter selskabsskattelovens § 1.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 11, nr. 1, skal et koncernselskab, som ikke er det ultimative moderselskab, indgive land for land-rapporten i overensstemmelse med stk. 10, hvis koncernselskabet er skattemæssigt hjemmehørende i Danmark efter selskabsskattelovens § 1.

Forslaget er en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 11, nr. 1.

Efter forslaget til § 49, stk. 1, nr. 2, skal et koncernselskab, som ikke er det ultimative moderselskab, indgive land for land-rapporten, hvis en eller flere af følgende betingelser er opfyldt (ud over betingelsen i nr. 1), jf. dog § 50.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 11, nr. 2, skal et koncernselskab, som ikke er det ultimative moderselskab, indgive land for land-rapporten i overensstemmelse med stk. 10, hvis en eller flere af følgende betingelser er opfyldt.

Forslaget er videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 11, nr. 2, idet der dog i forslaget er knyttet en henvisning til undtagelsen i § 50.

Efter forslaget til § 49, stk. 1, nr. 2, *litra a*, skal et koncernselskab, som ikke er det ultimative moderselskab (og betingelsen i § 49, stk. 1, nr. 1, er opfyldt), indgive land for land-rapporten, hvis koncernens ultimative moderselskab ikke er forpligtet til at indgive land for land-rapporten i det land, hvor det er hjemmehørende.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 11, nr. 2, *litra a*, skal et koncernselskab, som ikke er det ultimative moderselskab, indgive land for land-rapporten i overensstemmelse med stk. 10, hvis koncernens ultimative moderselskab ikke er forpligtet til at indgive land for land-rapporten i det land, hvor det er hjemmehørende.

Forslaget er en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 11, nr. 2, *litra a*. Efter forslaget til § 49, stk. 1, nr. 2, *litra b*, skal et koncernselskab, som ikke er det ultimative moderselskab (og betingelsen i § 49, stk. 1, nr. 1, er opfyldt), indgive land for land-rapporten, hvis der ikke sker 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.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 11, nr. 2, *litra b*, skal et koncernselskab, som ikke er det ultimative moderselskab, indgive land for land-rapporten i overensstemmelse med stk. 10, hvis der ikke sker 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.

Forslaget er en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 11, nr. 2, *litra b*.

Forslaget betyder, at selv om der eksisterer en international aftale om udveksling af skatteoplysninger, vil der skulle indgives en land for land-rapport, hvis der ikke er indgået en aftale mellem de kompetente skattemyndigheder om automatisk udveksling af land for land-rapporter.

Efter forslaget til § 49, stk. 1, nr. 2, *litra c*, skal et koncernselskab, som ikke er det ultimative moderselskab (og betingelsen i § 49, stk. 1, nr. 1, er opfyldt), indgive land for land-rapporten, hvis der er en systemisk fejl vedrørende den jurisdiktion, hvor det ultimative moderselskab har skattemæssigt hjemsted, og SKAT har meddelt dette til koncernselskabet omfattet af nr. 1.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 11, nr. 2, *litra c*, skal et koncernselskab, som ikke er det ultimative moderselskab, indgive land for land-rapporten i overensstemmelse med stk. 10, hvis der er en systematisk fejl vedrørende den jurisdiktion, hvor det ultimative moderselskab har skattemæssigt hjemsted, og SKAT har meddelt koncernselskabet omfattet af nr. 1 dette.

Forslaget er en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 11, nr. 2, litra c, med en ændret formulering af sidste led, som alene har redaktionel karakter. Endvidere er ”systematisk fejl” ændret til ”systemisk fejl”, hvilket har sin baggrund i en fejlversættelse af OECDs retningslinjer på området. Der er ligeledes tale om en redaktionel ændring.

Forslaget betyder, at det danske koncernselskab vil skulle indgive land for land-rapporten, hvis der eksisterer en såkaldt systemisk fejl vedrørende det land, hvor det ultimative moderselskab er hjemmehørende, og SKAT har meddelt det danske koncernselskab, at denne systemiske fejl eksisterer.

Det følger af forslaget til § 49, stk. 2, 1. pkt., at er en eller flere af betingelserne i stk. 1, nr. 2, opfyldt, og der er mere end ét dansk koncernselskab, jf. stk. 1, nr. 1, skal koncernselskaberne udvælge et af koncernselskaberne som stedfortrædende moderselskab og ansvarlig for indgivelse af land for land-rapporten til SKAT inden for den frist, der er nævnt i § 48, stk. 2.

Det følger af den gældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 12, 1. pkt., at hvis en eller flere af betingelserne i stk. 11, nr. 2, er opfyldt og der er mere end ét dansk koncernselskab, jf. stk. 11, nr. 1, skal koncernselskaberne udvælge et af koncernselskaberne som ansvarligt for indgivelse af land for land-rapporten til SKAT i overensstemmelse med stk. 10.

Forslaget er en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 12, 1. pkt. med en mindre sproglig ændring af redaktionel karakter af første led og præcisering af, at udvælgelsen af et af koncernselskaberne sker som stedfortrædende moderselskab. Desuden er ordene ” i overensstemmelse med stk. 10” erstattet af ” inden for den frist, der er nævnt i § 48, stk. 2” uden at der tilsigtes nogen ændring af forståelsen af bestemmelsen.

Med ”dansk” koncernselskab menes et koncernselskab, som er skattemæssigt hjemmehørende i Danmark efter selskabsskattelovens § 1, jf. henvisningen i forslaget til stk. 1, nr. 1.

Forslaget betyder, at man i en koncern med flere danske koncernselskaber, skal vælge hvilket koncernselskab, der skal indgive land for land-rapporten, hvis betingelserne i § 49, stk. 1, er opfyldt. Dette valg skal ske således, at selskabet kan give meddelelse inden for fristen på de 12 måneder.

Efter forslaget til § 49, stk. 2, 2. pkt., skal udvælgelsen meddeles SKAT af det selskab, der er udvalgt.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 12, 2. pkt., skal udvælgelsen meddeles SKAT, jf. stk. 14, 1. pkt.

Forslaget er en videreførelse og redaktionel udbygning af den gældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 12, 2. pkt. Dog er paragrafhenvisningen i slutningen af sætningen udeladt, da denne må anses for overflødig.

Det følger af forslaget, at såfremt der er flere danske koncernselskaber, som opfylder betingelserne i stk. 1, nr. 2, skal disse udpege et af koncernselskaberne, som vil skulle indgive land for land-rapporten til SKAT. Udpegningen skal meddeles til SKAT af det selskab, der er udpeget.

*Til § 50*

Forslaget angår, hvornår et koncernselskab ikke er forpligtet til at indgive en land for land-rapport.

Efter forslaget til § 50, 1. pkt., skal et koncernselskab ikke indgive en land for land-rapport til SKAT, 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 (som opregnes i de efterfølgende fem bestemmelser) er opfyldt.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 13, 1. pkt., er et koncernselskab ikke forpligtet til at indgive en land for land-rapport til SKAT, selv om en eller flere af betingelserne i stk. 11, 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 (som opregnes i de efterfølgende fem bestemmelser) er opfyldt.

Forslaget er en videreførelse af den gældende § 3 B, stk. 13, 1. pkt., idet udtrykket ”ikke forpligtet til” redaktionelt er erstattet af ”skal ikke”, ligesom den indskudte sætning ”selv om en eller flere af betingelserne i stk. 11, nr. 2, er opfyldt” ikke er medtaget i forslaget. Det skyldes, at sætningen er overflødig.

Efter forslaget kan en multinational koncern vælge at udpege et koncernselskab i et andet land end Danmark, som vil skulle indgive land for land-rapporten. Det gælder selv om en eller flere af betingelserne i § 49, stk. 1, nr. 2, er opfyldt.

Det koncernselskab, som bliver udpeget til at indgive land for land-rapporten i det land, hvor det er skattemæssigt hjemmehørende, benævnes det stedfortrædende moderselskab, jf. definitionen i § 47, nr. 7. Det danske koncernselskab vil i givet fald under visse betingelser være fritaget fra forpligtelsen til at indgive land for land-rapporten. Disse betingelser fremgår af bestemmelsen i § 50, nr. 1-5.

Efter forslagets § 50, nr. 1, er én af de fem betingelser, som nævnt i § 50, stk. 1, 1. pkt., at den jurisdiktion, hvor det stedfortrædende moderselskab er skattemæssigt hjemmehørende, kræver indgivelse af land for land-rapportering.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 13, nr. 1, er én af de fem betingelser, som nævnt i § 3 B, stk. 13, 1. pkt., at den jurisdiktion, hvor det stedfortrædende moderselskab er skattemæssigt hjemmehørende, kræver indgivelse af land for land-rapportering.

Forslaget er en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 13, nr. 1.

Det følger af forslaget, at det stedfortrædende moderselskab for det første skal være forpligtet til at indgive land for land-rapport svarende til den internationale standard for land for land-rapporteringen i den jurisdiktion, hvor det er hjemmehørende.

Efter forslaget til § 50, nr. 2, er en anden af de fem betingelser, som nævnt i § 50, stk. 1, 1. pkt., at 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.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 13, nr. 2, er en anden af de fem betingelser, som nævnt i § 3 B, stk. 13, 1. pkt., at 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.

Forslaget er en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 13, nr. 2.

Det følger af forslaget, at det stedfortrædende moderselskab for det andet samtidig skal være hjemmehørende i en jurisdiktion, som har en aftale med Danmark om at udveksle land for land-rapporter.

Efter forslaget til § 50, nr. 3, er en tredje af de fem betingelser, som nævnt i § 50, stk. 1, 1. pkt., at der ikke er en systemisk fejl vedrørende den jurisdiktion, hvor det stedfortrædende moderselskab er skattemæssigt hjemmehørende, eller SKAT har undladt at meddele en systemisk fejl til koncernselskabet.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 13, nr. 3, er en tredje af de fem betingelser, som nævnt i § 3 B, stk. 13, 1. pkt., at der ikke er en systematisk fejl vedrørende den jurisdiktion, hvor det stedfortrædende moderselskab er skattemæssigt hjemmehørende, eller SKAT har undladt at meddele en systematisk fejl til koncernselskabet.

Forslaget er en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 13, nr. 3, men med den ændring, at ”systematisk fejl” er ændret til ”systemisk fejl”, hvilket har sin baggrund i en fejlloversættelse af OECDs retningslinjer på området.

Efter forslaget til § 50, nr. 4, er en fjerde af de fem betingelser, som nævnt i § 50, stk. 1, 1. pkt., at den jurisdiktion, hvor det stedfortrædende moderselskab er skattemæssigt hjemmehørende, har modtaget en meddelelse, jf. § 51, stk. 1, fra et koncernselskab, som er skattemæssigt hjemmehørende i samme jurisdiktion som det stedfortrædende moderselskab om, at koncernselskabet skal betragtes som det stedfortrædende moderselskab.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 13, nr. 4, er en fjerde af de fem betingelser, som nævnt i § 3 B, stk. 13, 1. pkt., at den jurisdiktion, hvor det stedfortrædende moderselskab er skattemæssigt hjemmehørende, har modtaget en meddelelse, jf. stk. 14, 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.

Forslaget er en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 13, nr. 4.

Forslaget betyder, at meddelelseskravet i § 51, stk. 1, skal være opfyldt. Se nærmere om meddelelseskravet i § 51 nedenfor.

Efter forslaget til § 50, nr. 5, er den sidste af de fem betingelser, som nævnt i § 50, stk. 1, 1. pkt., at

koncernselskabet har givet meddelelse til SKAT, jf. § 51, stk. 2.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 13, nr. 5, er den sidste af de fem betingelser, som nævnt i § 3 B, stk. 13, 1. pkt., at en meddelelse er blevet givet til SKAT, jf. stk. 14, 2. pkt.

Forslaget er en omskrivning og videreførelse af indholdet af den gældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 13, nr. 5.

Forslaget betyder, at meddelelseskravet i § 51, stk. 2, skal være opfyldt. Se nærmere om meddelelseskravet i § 51 nedenfor.

### *Til § 51*

Forslaget angår, hvornår meddelelse til SKAT senest skal gives om forpligtelsen til at indgive en land for land-rapport.

Efter forslaget til § 51, stk. 1, skal et ultimativt moderselskab, jf. § 48, stk. 1, eller et dansk stedfortrædende moderselskab, jf. § 49, stk. 2, i en multinational koncern senest inden udgangen af det indkomstår, for hvilket land for land-rapporten skal indgives, meddele SKAT, at det er forpligtet til at indgive rapporten.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 14, 1. pkt., skal et ultimativt moderselskab, jf. stk. 10, eller et dansk stedfortrædende moderselskab, jf. stk. 11, i en multinational koncern senest inden udgangen af det indkomstår, for hvilket land for land-rapporteringen skal indgives, meddele SKAT, at det er forpligtet til at indgive rapporten.

Forslaget er en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 14, 1. pkt.

Det følger af forslaget til § 51, stk. 2, at er koncernselskabet ikke det ultimative moderselskab eller det stedfortrædende moderselskab, skal koncernselskabet senest inden udgangen af det indkomstår, for hvilket land for land-rapporten skal indgives, meddele til SKAT, hvilket koncernselskab som er forpligtet til at indgive land for land-rapporten, og hvor dette koncernselskab er skattemæssigt hjemmehørende.

Det følger af den gældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 14, 2. pkt., at 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 SKAT, hvilket koncernselskab der er forpligtet til at indgive land for land-rapporten, og hvor dette koncernselskab er skattemæssigt hjemmehørende.

Forslaget er en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 3 B, stk. 14, 2. pkt. Dog er ordene ”i en multinational koncern” ikke gentaget, da de er antaget at være overflødige.

Det følger af forslaget, at det senest inden udgangen af det indkomstår, som land for land-rapporten 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 2019, betyder § 48, stk. 1, at en multinational koncern med en omsætning på mindst 5,6 mia. kr. i regnskabsåret 2018 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 2019 meddeles til SKAT, hvorefter selve land for land-rapporten skal indgives senest ved udgangen af 2020, jf. § 48, stk. 2. Det forudsættes, at både indkomståret og regnskabsåret følger kalenderåret. Efter forslaget til § 51 kan det være moderselskabet i Danmark, det stedfortrædende moderselskab i Danmark eller et koncernselskab i Danmark, der skal give meddelelse om, hvem der udarbejder land for land-rapporten.

### *Til § 52*

Forslaget angår en bemyndigelse til skatteministeren til at fastsætte nærmere regler om land for land-rapporten.

Efter forslaget til § 52 kan skatteministeren fastsætte nærmere regler om land for land-rapporten, der indgives efter §§ 48-49 og 51.

Efter den gældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 16, kan skatteministeren fastsætte nærmere regler om land for land-rapporten.

Forslaget er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 16, med den ændring, at der er henvist til §§ 48-49 og 51 angående indgivelse af land for land-rapporten.

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	Betalt indkomstskat	Beregnet indkomstskat (indeværende år)	Vedtaget 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	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
	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 § 47, nr. 4, 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. I denne række angives i den første kolonne, at koncernselskabet ikke er hjemmehørende i nogen skattejurisdiktion, og de øvrige felter udfyldes. 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 koncernselskaber, jf. § 47, nr. 4, 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 kildeskatte 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. Navnet kan skrives i kolonne 1 eller 2, f.eks. i kolonne 1 under det faste driftssted (i samme række/ felt).

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.

I medfør af den gældende skattekontrollovs § 3 B, stk. 16, har skatteministeren fastsat regler i bekendtgørelse nr. 1133 af 27. august 2016 om land for land-rapportering. Ud over at indeholde en gennemgang af ovennævnte tabeller indeholder bekendtgørelsen bestemmelser om meddelelserne til SKAT, herunder krav om, at meddelelserne skal gives digitalt efter anvisning fra SKAT. Det er hensigten at benytte bemyndigelsen i forslaget til at fastsætte regler svarende til dem, der gælder i dag.

### *Til § 53*

Bestemmelsen i § 53 handler om erhvervsdrivendes pligt til efter anmodning fra SKAT at indsende sit regnskabsmateriale.

Efter forslagets § 53, stk. 1, 1. pkt., har erhvervsdrivende, der fører regnskab, pligt til efter anmodning fra SKAT 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.

Efter den gældende skattekontrollovs § 6, stk. 1, 1. pkt., har enhver erhvervsdrivende, der fører regnskab, hvad enten den pågældende ifølge lovgivningen er regnskabspligtig eller ej, pligt til på begæring af SKAT til denne at indsende sit regnskabsmateriale med bilag for såvel tidligere som for det løbende regnskabsår og andre dokumenter, der kan have betydning for skatteligningen, herunder for afgørelsen af skattepligt her til landet.

Forslagets § 53, stk. 1, 1. pkt., er en videreførelse af den gældende skattekontrollov § 6, stk. 1, 1. pkt., med sproglige ændringer samt en enkelt indholdsmæssig ændring. Udtrykket ” på begæring af” foreslås ændret til ”efter anmodning fra”, og det foreslås, at ”Enhver” samt ”hvad enten den pågældende ifølge lovgivningen er regnskabspligtig eller ej” udgår, uden at der hermed er tilsigtet nogen indholdsmæssig ændring.

Udtrykket ”der kan have betydning for skatteligningen” foreslås ændret til ”der kan have betydning for kontrollen af den pågældendes skatteansættelser”. Med denne ændring foreslås bestemmelsen i § 53 begrænset til alene at gælde kontrol af den erhvervsdrivendes egne skatteforhold. Med det brede udtryk ”skatteligningen” i den gældende skattekontrollovs § 6, har bestemmelsen ikke været begrænset til kontrol med den pågældendes egen skatteansættelse, men kan også anvendes ved kontrol af andres skattemæssige forhold. Hjemlen til kontrol af andre erhvervsdrivendes skattemæssige forhold (krydsrevision) foreslås overflyttet til § 57 og lovfæstet udtrykkeligt. Forslaget indebærer endvidere, at den nuværende bestemmelse i skattekontrollovens § 6, stk. 2, ikke videreføres i den foreslåede § 53, men overflyttes til § 57. Der henvises til pkt. 3.5.1.1 og 3.5.1.2 i de almindelige bemærkninger samt til de specielle bemærkninger til § 57. Bortset fra denne begrænsning af § 53 i forhold til den gældende skattekontrollovs § 6 indebærer bestemmelsen i forslagets § 53, stk. 1, 1. pkt., ingen indholdsmæssig ændring i forhold til gældende ret.

Efter den foreslåede bestemmelse i § 53, stk. 1, vil enhver erhvervsdrivende, der fører regnskab, have 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 vil også have pligt til 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. Formodning for, at der drives uregistreret virksomhed kan f.eks. foreligge, hvor virksomheden tidligere har været registreret, men registreringen er blevet inddraget.

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.

SKAT vil således både kunne anvende bestemmelsen i § 53 i situationer, hvor den skattepligtige ikke har givet oplysninger om erhvervsmæssig virksomhed, men hvor der er en formodning for, at der drives uregistreret virksomhed, samt i situationer, hvor den skattepligtige er interesseret i at få anerkendt sin hobbyvirksomhed som erhvervsmæssig af hensyn til fradragsmulighederne.

Det er ikke afgørende for indsendelsespligten, om den pågældende er bogførings- eller regnskabspligtig, men om der rent faktisk føres et regnskab. Indsendelsespligten vil også gælde 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 bogføringspligtig, 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. Uanset denne tidsbegrænsede opbevaringspligt vil SKAT efter § 53, stk. 1, kunne kræve regnskabsmateriale m.v., som den erhvervsdrivende måtte have i behold, indsendt, selv om materialet er ældre end fem år.

Pligten til at indsende regnskabsmateriale m.v. vil gælde 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 vil kunne kræves indsendt efter § 53, stk. 1, 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 adgang til regnskabsmaterialet, forlange, at regnskabsmateriale, der opbevares i elektronisk form, udleveres i elektronisk format eller indsendes digitalt. Ved elektronisk format forstås 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.). Bestemmelsen i bogføringslovens § 15, stk. 3, indebærer, at regnskabsmateriale, som SKAT efter bestemmelsen i § 53 vil kunne forlange at få indsendt, og som opbevares i elektronisk form, vil kunne forlanges indsendt i digitalt format.

Ud over det egentlige regnskabsmateriale vil der for det andet kunne kræves indsendt *andre dokumenter*, der kan have betydning for skattekontrollen. I forarbejderne til den gældende § 6 i skattekontrollen er, jf. lov nr. 380 af 2. juni 1999, som eksempler på sådanne andre dokumenter nævnt korrespondance, kontrakter, kalkulationer, aktionærfortegnelser, aktionær/anpartshaveroverenskomster samt revisionsprotokoller og revisionsbemærkninger. 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 skattekontrollens § 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 betydning, som ikke findes i underliggende, faktuelle dokumenter.

En anmodning om indsendelse af materiale vil skulle 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, 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.

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 hovedaktionærsselskaber 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 vil efter § 39 på SKATs begæring skulle forelægges SKAT, og bestemmelsen i § 53 om pligt til at indsende materiale vil også gælde 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 kunne være nødvendige 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, og virksomheden ikke ønsker at udlevere det fulde dokument, vil de faktuelle oplysninger kunne udleveres i form af ekstrahering af de pågældende oplysninger. SKAT vil ikke kunne kræve at se dokumentet i sin helhed for at kunne fastslå, om det indeholder faktiske oplysninger af betydning for skattekontrollen, men det er SKAT, der foretager vurderingen af, om en disposition er tilstrækkeligt dokumenteret. SKAT vil kunne komme med et pålæg om indsendelse af de ønskede oplysninger og fastsætte tvangsbøder, jf. § 72, indtil pålægget efterkommes. Konsekvensen af, at virksomheden ikke ønsker at udlevere de ønskede oplysninger, kan også være, at SKAT vil kunne

foretage en skønsmæssig ansættelse efter reglerne i § 74. Der henvises til de specielle bemærkninger til lovforslagets § 53, stk. 3, og § 74. Det bemærkes, at § 74 ikke finder anvendelse ved skønsmæssige ansættelser af kontrollerede transaktioner, der er omfattet af forslagens § 46.

Pligten til efter bestemmelsen i § 53 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 vil kunne 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.

Den foreslåede bestemmelse i § 53 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.

Pligten til at indsende regnskabsmateriale m.v. gælder såvel fuldt som begrænset skattepligtige.

Der vil også være pligt til at indsende regnskabsmateriale m.v., selv om det udelukkende er af betydning for afgørelsen af spørgsmål om skattepligt. SKAT vil således kunne 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 skattepligtig selvstændig erhvervsvirksomhed eller som en filial af et selskab, der er hjemmehørende i Danmark.

Efter forslagens § 53, *stk. 1, 2. pkt.*, omfatter indsendelsespligten også regnskabsmateriale m.v. vedrørende den skattepligtiges virksomhed i udlandet, på Færøerne eller i Grønland.

Efter den gældende skattekontrollovs § 6, *stk. 1, 2. pkt.*, omfatter indsendelsespligten også regnskabsmateriale m.v. vedrørende den skattepligtige virksomhed i udlandet, på Færøerne eller i Grønland.

Bestemmelsen i § 53, *stk. 1, 2. pkt.*, er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 6, *stk. 1, 2. pkt.*, og indebærer således ingen ændring i forhold til gældende ret.

Efter bestemmelsen vil der være pligt til at indsende regnskabsmateriale m.v. vedrørende den skattepligtiges virksomhed i udlandet, på Færøerne eller i Grønland. 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.

Er regnskabsmaterialet affattet på andre sprog end dansk eller engelsk, kan dette vederlagsfrit kræves oversat til dansk eller engelsk, jf. bogføringslovens § 15, stk. 1.

Det følger af lovforslagets § 53, *stk. 2*, at hvis regnskabsmaterialet m.v. er i tredjemands besiddelse, skal denne, selv om den pågældende har tilbageholdsret herover, efter anmodning udlevere materialet til SKAT. SKAT leverer materialet tilbage til den pågældende efter benyttelsen.

Det følger af den gældende skattekontrollovens § 6, *stk. 3*, at beror regnskabsmaterialet m.v. hos tredjemand, skal denne, selv om den pågældende har tilbageholdsret herover, efter anmodning udlevere materialet til SKAT, som i så fald drager omsorg for, at materialet afleveres til den pågældende tredjemand efter benyttelsen.

Bestemmelsen i forslaget § 53, *stk. 2*, er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 6, *stk. 3*, med sproglige ændringer og indebærer således ingen ændring i forhold til gældende ret.

Ved tilbageholdsret forstås en ret for besidderen af en andens ting til at holde denne tilbage, indtil en ydelse til den pågældende erlægges.

Hvis regnskabsmaterialet beror hos tredjemand, f.eks. revisor, der har tilbageholdsret i materialet, vil denne efter anmodning fra SKAT skulle udlevere materialet til SKAT, der skal sørge for at levere materialet tilbage efter endt benyttelse. SKAT må kun beholde materialet, så længe det er nødvendigt for behandlingen af sagen.

Tredjemand vil ikke under påberåbelse af en tilbageholdsret kunne 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 vil være forpligtet til at udlevere, ikke egne arbejdsnotater, notater m.v.

Opbevares regnskabsmaterialet elektronisk hos tredjemand, eksempelvis i en cloudløsning, er det den erhvervsdrivendes 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, f.eks. i en

cloud-løsning.

Det følger af forslagens § 53, stk. 3, at efterkommer den erhvervsdrivende ikke en anmodning efter stk. 1 inden den frist, der er fastsat i anmodningen, kan SKAT foretage en skønsmæssig ansættelse efter § 74.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 6, stk. 6, finder § 5, stk. 3, tilsvarende anvendelse, hvis den erhvervsdrivende vægrer sig ved at efterkomme en begæring efter § 6, stk. 1 eller 2, jf. stk. 5, om at indsende regnskabsmaterialet m.v. Efter den gældende § 5, stk. 3, kan skatteansættelsen foretages skønsmæssigt, hvis den selvangivelsespligtige ikke har selvangivet fyldestgørende på ansættelsestidspunktet.

Forslagets § 53, stk. 3, er en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 6, stk. 6, med sproglige og redaktionelle ændringer. Bestemmelsen indebærer ingen indholdsmæssige ændringer i forhold til gældende ret. Hvis den erhvervsdrivende ikke efterkommer en anmodning om at indsende sit regnskabsmateriale m.v., vil SKAT kunne foretage en skønsmæssig ansættelse af den skattepligtige indkomst efter § 74. Dette forudsætter dog, at den manglende mulighed for at efterprøve regnskabsmaterialet i væsentlig grad svækker oplysningsskemaet troværdighed.

Efter den foreslåede bestemmelse i § 72 vil det endvidere være muligt at anvende daglige tvangsbøder over for virksomheder, der ikke indsender det ønskede regnskabsmateriale m.v. Dette svarer til gældende ret. Der henvises til de specielle bemærkninger til § 72.

#### *Til § 54*

Bestemmelsen i § 54 handler om SKATs udgående kontrol hos erhvervsdrivende og fastsætter nogle retningslinjer for kontrollen.

Efter forslagens § 54, stk. 1, 1. pkt., har SKAT, hvis det skønnes nødvendigt til enhver tid mod behørig legitimation uden retskendelse adgang til den erhvervsdrivendes lokaliteter samt arbejdssteder uden for den erhvervsdrivendes lokaler, dog ikke arbejdssteder, der tjener til tredjemands privatbolig eller fritidsbolig, herunder transportmidler, der anvendes erhvervsmæssigt, for at gennemgå regnskabsmateriale med bilag og andre dokumenter, der kan have betydning for kontrollen af den pågældende skatteansættelse.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 6, stk. 4, 1. pkt., har SKAT, hvis det skønnes nødvendigt, til enhver tid mod behørig legitimation uden retskendelse adgang til hos de i stk. 1 og 2 på stedet samt på arbejdssteder uden for den erhvervsdrivendes lokaler, herunder transportmidler, der anvendes erhvervsmæssigt, at gennemgå deres regnskabsmateriale med bilag og andre dokumenter, der kan have betydning for skatteligningen, og foretage opgørelse af kassebeholdning og lignende.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 6, stk. 4, 4. pkt., kan kontrol som nævnt i 1. pkt. dog ikke gennemføres på en ejendom, der tjener til privatbolig eller fritidsbolig.

Forslagets § 54, stk. 1, 1. pkt., er en sammenskrivning og videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 6, stk. 4, 1. og 4. pkt., med de ændringer, der nævnes i det følgende.

Udtrykket ”på stedet” ændres til ”den erhvervsdrivendes lokaliteter”. Ved udtrykket ”på stedet” i

den gældende regel forstås på den ejendom og i de lokaler, hvorpå eller hvori virksomheden drives, herunder lokaler, hvori regnskabsmateriale m.v. opbevares. Hvis administrationen af den erhvervsdrivendes virksomhed foregår fra privatboligen, og regnskabsmaterialet opbevares der, har SKAT adgang til den del af boligen, hvorfra administrationen foregår og regnskabsmaterialet opbevares. Udtrykket ”den erhvervsdrivendes lokaliteter” i den foreslåede bestemmelse skal forstås på samme måde som efter gældende praksis, idet der dog med forslaget § 54, stk. 2, foreslås en udtrykkelig hjemmel til kontrol af virksomhed i privatbolig, hvis virksomheden drives eller administreres herfra.

Udtrykket ”der kan have betydning for skatteligningen” ændres til ”der kan have betydning for kontrollen af den pågældendes skatteansættelser”. Med denne ændring foreslås bestemmelsen i § 54, ligesom det gælder den foreslåede § 53, begrænset til alene at gælde kontrol af den erhvervsdrivendes egne skatteforhold. Med det brede udtryk ”skatteligningen” i den gældende skattekontrollovs § 6, har bestemmelsen ikke været begrænset til kontrol med den pågældendes egen skatteansættelse, men kan også anvendes ved kontrol af andres skattemæssige forhold. Hjemlen til kontrol af andre erhvervsdrivendes skattemæssige forhold (krydsrevision) foreslås overflyttet til § 57 og lovfæstet udtrykkeligt. Der henvises til pkt. 3.5.1.1 og 3.5.1.2 i de almindelige bemærkninger samt til de specielle bemærkninger til § 57.

Tilføjjelsen ”foretage opgørelse af kassebeholdning og lignende” flyttes til stk. 1, 2. pkt., jf. nedenfor.

Reglen i den gældende § 6, stk. 4, 4. pkt., hvorefter kontrol som nævnt i 1. pkt. ikke kan gennemføres på en ejendom, der tjener til privatbolig eller fritidsbolig, vedrører alene kontrol på arbejdssteder uden for den erhvervsdrivendes lokaler. Begrænsningen i stk. 4, 4. pkt., vedrører en ejendom, der tjener til privatbolig for en anden person, og for hvem, den erhvervsdrivende udfører et arbejde på ejendommen, hvilket er tydeliggjort med den foreslåede bestemmelse i § 54, stk. 1, 1. pkt.

Den foreslåede bestemmelse i § 54, stk. 1, 1. pkt., indebærer, at SKAT til enhver tid vil have adgang til den erhvervsdrivendes lokaliteter 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. Den foreslåede bestemmelse indebærer en videreførelse af gældende ret.

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 være varslet og blive foretaget efter aftale mellem virksomheden og SKAT, hvilket også gør det lettere for virksomheden at finde det rigtige materiale frem. Denne aftale vil også omfatte, om kontrollen skal ske ved indsendelse af regnskabsmateriale m.v. eller ved besøg i virksomheden.

SKAT vil skulle fremvise behørig legitimation i forbindelse med et kontrolbesøg. Af legitimationen skal fremgå, hvem den pågældende er, samt at denne repræsenterer SKAT. Virksomhedskontrollen vil kunne foretages uden retskendelse. Dette svarer til gældende ret.

Adgangen til kontrol gælder for det første den ejendom og 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 for det andet også den erhvervsdrivende arbejdssteder uden for den erhvervsdrivendes lokaler, herunder transportmidler, der anvendes erhvervsmæssigt.

Bestemmelsen indebærer, at SKAT ud over kontrol i de lokaler m.v., hvorfra virksomheden drives, også vil kunne foretage kontrol på samtlige de arbejdssteder, hvorfra den erhvervsdrivende udfører sit arbejde. SKAT vil således kunne 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 vil kunne 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 vil alene kunne 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 vil dog også kunne foretages kontrol af erhvervsdrivende, der ikke er registrerede, men hvor der er en 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 lokaliteter, er overvejende, at SKAT kan få adgang til store arbejdssteder, primært byggepladser, hvor begge parter, dvs. både udbyder/bygherre og entreprenør, er erhvervsdrivende. Der vil dog efter bestemmelsen også være mulighed for at foretage kontrol på arbejdssteder, hvor det er en privat, der har bestilt arbejdet. Denne kontroladgang vil skulle ske med respekt for boligens ukrænkelighed, og SKAT vil således ikke have adgang til at gennemføre kontrol på ejendomme, der tjener til tredjemands privatbolig 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 finder således 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.

Hvad der forstås ved regnskabsmateriale med bilag og andre dokumenter, der kan have betydning for kontrollen, er nærmere beskrevet i de specielle bemærkninger til § 53, hvortil henvises.

Af forarbejderne til lov nr. 325 af 18. maj 2005 (Indsats mod skatte- og afgiftsunddragelse), hvorved der blev indsat hjemmel i bl.a. skattekontrolloven til kontrolbesøg på arbejdsstedet og ikke som hidtil kun i virksomhedens lokaler, fremgår (L 96 – Folketingstidende 2004-05 (2. samling, side 1565-1566), 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., der må befinde sig på det pågældende arbejdssted, herunder om arbejdsopgavernes fordeling mellem forskellige erhvervsdrivende, der er hjemmel til at kontrollere efter skattekontrolløven.

Hjemlen til at spørge om de tilstedeværendes arbejds- og ansættelsesforhold findes i kildeskattelovens § 86, stk. 5, og vil SKAT kontrollere, om den eller de virksomheder, der udfører arbejde på stedet, er momsregistreret, vil dette skulle ske med hjemmel i momsloven. SKAT vil således på forhånd skulle gøre sig klart, hvad det er, SKAT ønsker at kontrollere på arbejdsstedet, og der vil skulle 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 § 54.

Efter forslaget § 54, stk. 1, 2. pkt., omfatter SKATs adgang til regnskabsoplysninger m.v., der er registreret elektronisk, også en elektronisk adgang hertil.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 6, stk. 5, gælder, at i det omfang de nævnte regnskabsoplysninger m.v. er registreret elektronisk, omfatter SKATs adgang til disse oplysninger også en elektronisk adgang hertil.

Forslagets § 54, stk. 1, 2. pkt., er en videreførelse af den gældende regel i § 6, stk. 5, og indebærer ingen ændring af gældende ret. SKATs adgang til regnskabsmateriale m.v. består, uanset hvilken form materialet ligger i. Der er således også adgang til materiale, der foreligger i elektronisk form. SKAT vil efter bestemmelsen have 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. Reglen i bogføringslovens § 15, stk. 1, finder anvendelse, når SKAT under en kontrol i virksomheden efter den foreslåede bestemmelse i § 54 skal have adgang til regnskabsoplysninger m.v., der er registreret elektronisk.

Efter bogføringslovens § 15, stk. 3, som ændret ved lov nr. 55 af 27. januar 2015, kan myndigheden endvidere forlange, at regnskabsmateriale, der opbevares i elektronisk form, udleveres i et anerkendt filformat i elektronisk form eller indsendes digitalt i et anerkendt filformat til myndigheden. Tidligere kunne myndigheden kun forlange at få regnskabsmaterialet udleveret i klarskrift, det vil sige på papir.

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 kan 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 i § 54 giver ikke hjemmel til at foretage 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 og medtage 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 vil kunne benytte såkaldt dataanalyse ved kontrol efter § 54 af virksomheders elektroniske regnskabsmateriale. Ved dataanalyse foretages ifølge SKAT en analyse af indholdet af virksomhedens datamedier i virksomhedens lokaler. Dataanalyse kan foregå på virksomhedens datamedier eller på IT-udstyr, som SKAT medbringer, og kun elektroniske dokumenter, der er relevante for controlsagen, medtages fra virksomheden. 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 dataanalysen findes relevante dokumenter til controlsagen, vil disse blive markeret. Udpengning af relevante dokumenter kan også ske efter virksomhedens anvisning. Der er således udelukkende tale om en elektronisk gennemgang af indholdet af virksomhedens datamedier, og kun relevante dokumenter vil blive kopieret og forlade virksomheden. 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 controlsag, 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. Det betyder, at virksomheden under en kontrol efter bestemmelsen i § 54 vil skulle stille samtlige hjælpemidler, der er nødvendige, til rådighed, herunder oplysning om brugeridentifikation eller password, der er en betingelse for anvendelsen af hjælpemidlerne og systemerne. Hvis ikke virksomheden vil udlevere rette password m.v., som den efter bogføringsloven er forpligtet til, så SKAT kan få adgang til at gennemgå regnskabsmateriale m.v., vil SKAT kunne give virksomheden et pålæg om at indsende de ønskede oplysninger efter § 72, jf. § 53 og pålægge daglige tvangsbøder efter § 72.

SKAT vil ikke under en kontrol efter § 54 kunne koble sit eget it-udstyr til virksomhedens udstyr, hvis virksomheden ikke giver tilladelse 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 krypteret 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 personoplysninger i det materiale, som er relevant for kontrollen, og som SKAT derfor har krav på at få efter skattekontrollloven. Det kan f.eks. være en faktura, der viser, at virksomheden har betalt en fradragsberettiget udgift til alkoholafvænnning for en medarbejder. Indsamling af personoplysninger af relevans for skattekontrollen vil kunne indsamles, såfremt de opfylder persondatalovens regler, jf. pkt. 2.4.6.3, men den ansatte vil ifølge persondatalovens § 29 skulle underrettes af SKAT om indsamlingen (registreringen) af oplysningerne.

Efter forslaget § 54, *stk. 1, 3. pkt.*, har SKAT under samme betingelser som nævnt i 1. og 2. pkt. adgang til at foretage opgørelse af kassebeholdninger, kasseterminaler og lignende samt foretage opgørelse og vurdering af lagerbeholdninger, besætning, inventar, maskiner og andet driftsmateriel.

Efter den gældende skattekontrolllovs § 6, *stk. 4, 2. pkt.*, har SKAT adgang til hos erhvervsdrivende at foretage opgørelse og vurdering af lagerbeholdninger, besætning, inventar, maskiner og andet driftsmateriel. Efter den gældende skattekontrolllovs § 6, *stk. 4, 1. pkt.*, har SKAT adgang til at foretage opgørelse af kassebeholdning og lignende.

Forslagets § 54, *stk. 1, 3. pkt.*, er en sammenskrivning og videreførelse af den gældende skattekontrolllovs § 6, *stk. 4, 2. pkt.*, og den del af § 6, *stk. 4, 1. pkt.*, der giver adgang til at foretage opgørelse af kassebeholdning og lignende. Tilføjelsen af kasseterminaler er ny i forhold til den gældende skattekontrolllovs § 6.

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.

Formålet med at opgøre kassebeholdning er at sammenligne kasseregnskabet med kassebeholdningen på kontroltidspunktet.

Ved opgørelse af kasseterminaler vil SKAT have adgang til at foretage direkte elektronisk opkobling og kopiering af det underliggende datagrundlag. Den eneste måde, kasseterminaler 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 kassegennemgang, 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.

Bestemmelsen i forslaget § 54, *stk. 2*, er en ny bestemmelse, der præciserer og udtrykkeligt lovfæster, at hvis virksomheden drives fra en ejendom, som også anvendes som bolig, kan SKAT gennemføre kontrol på ejendommen efter samme betingelser som i *stk. 1*.

Efter den gældende skattekontrolllovs § 6 har SKAT adgang til ”på stedet” at foretage en gennemgang af regnskabsmateriale m.v. Ved udtrykket ”på stedet” forstås på den ejendom og i de lokaler, hvorpå eller hvori virksomheden drives. Det betyder i praksis, at kontrol vil kunne ske i - og i direkte tilknytning til - den erhvervsdrivendes forretnings-, fabriks-, kontor- og lagerlokaler. Hvis administrationen af den erhvervsdrivendes virksomhed sker fra privatboligen, og

regnskabsmaterialet m.v. opbevares dér, har SKAT efter gældende ret adgang til den del af privatboligen, hvorfra administrationen foretages (regnskabsmaterialet m.v. opbevares). Dette fremgår af forarbejderne til lov nr. 380 af 2. juni 1999 (Myndigheders adgang til privat ejendom uden retskendelse m.v.), jf. L 73, Folketingstidende 1998-99, Tillæg A, side 1888.

Af den gældende skattekontrolløvs § 6, stk., 4, 4. pkt., fremgår, at der ikke kan gennemføres kontrol på en ejendom, der tjener til privatbolig eller fritidsbolig. Det pågældende punktum blev indsat ved lov nr. 325 af 18. maj 2005 (Indsats mod skatte- og afgiftsunddragelse) samtidig med, at man i § 6, stk. 4, indsatte hjemmel til, at kontrol også kan ske på arbejdssteder udenfor den erhvervsdrivendes lokaler. Med henblik på i den forbindelse at understrege respekten for boligens ukrænkelighed fandt man anledning til at lade det fremgå direkte af lovteksten, at der ikke kan gennemføres kontrol på en ejendom, der tjener til privatbolig eller fritidsbolig. Bestemmelsen i den gældende skattekontrolløvs § 6, stk. 4, 4. pkt., vedrører således en ejendom, der tjener til privatbolig for den person, for hvem, den erhvervsdrivende udfører et arbejde.

Det blev udtrykkeligt nævnt i forarbejderne til lov nr. 325 af 18. maj 2005 (L 96, Folketingstidende 2004-05 (2. samling), side 1568, at der fortsat ville være adgang til det eller de rum i en privatbolig, hvor der opbevares regnskabsmateriale eller andet materiale, som SKAT har krav på at få udleveret. Her er tænkt på den erhvervsdrivendes egen privatbolig, i modsætning til kundens privatbolig.

Udviklingen har medført, at der i dag findes mange enkeltmandsvirksomheder, der drives fra privatboligen. Der kan også være tale om et f.eks. et anpartsselskab, der drives fra hovedanpartshaverens privatbolig. Hvor den gældende § 6, stk. 4, tager sigte på, at virksomheden har sin egen lokalitet, og der evt. kan være tale om et hjemmekontor, hvor virksomhedens regnskabsmateriale opbevares, foreslås, at bestemmelsen udtrykkeligt skal kunne rumme den situation, at virksomheden drives fra en ejendom, som også anvendes som bolig. Der er således et behov for, at SKAT kan foretage udgående kontrol på ejendommen, ikke kun for at kontrollere regnskabsmateriale, men også for at foretage opgørelse og vurdering af lagerbeholdninger, besætning, inventar, maskiner og andet driftsmateriel. Hjemlen hertil foreslås af retssikkerhedsmæssige grunde præciseret og udtrykkeligt lovfæstet.

Der er alene tale om, at der vil kunne foretages kontrol i en privatbolig i tilfælde, hvor virksomheden drives eller administreres fra boligen. Kontrollen vil alene kunne udføres i den del af boligen, hvorfra virksomheden drives eller administreres, og SKAT vil under kontrol i privatboligen ikke kunne gennemgå dokumenter, der intet har at gøre med virksomheden.

Den foreslåede bestemmelse i stk. 2 gælder både den situation, hvor der er tale om en enkeltmandsvirksomhed, og hvor der er tale om, at virksomheden drives i selskabsform, f.eks. et anpartsselskab, der drives eller administreres fra hovedanpartshaverens privatbolig.

Med forslaget kommer det til at fremgå udtrykkeligt af selve loven, at den erhvervsdrivendes valg af virksomhedens lokalitet ikke har betydning for SKATs kontrolmuligheder, der således vil være de samme uanset, om den erhvervsdrivende vælger at drive virksomheden fra en særskilt forretningslokalitet eller fra en ejendom, der også anvendes som bolig.

Kontroladgangen efter stk. 2 vil ikke gælde de situationer, hvor en lønmodtager alene har etableret en hjemmearbejdsplads.

Efter forslaget § 54, stk. 3, skal ejeren af virksomheden og dennes ansatte ved kontrol efter stk. 1 og 2 yde SKAT fornøden hjælp og vejledning under kontrollen.

Efter den gældende § 6, stk. 4, 3. pkt., skal ejeren og de hos denne ansatte yde SKAT fornøden vejledning og hjælp ved kontrollen.

Forslagets § 54, stk. 3, er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 6, stk. 4, 3. pkt., med sproglige ændringer. Ejeren og de ansatte vil efter bestemmelsen i stk. 3 være forpligtet til at yde SKAT fornøden vejledning og hjælp ved kontrollen.

Som udgangspunkt vil alle ansatte have en pligt til at yde SKAT vejledning og hjælp ved kontrollen. Normalt er der ikke mistanke om, at der er foregået noget som er strafbart, når SKAT foretager kontrol. 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.

Efter forslaget § 54, stk. 4, yder politiet om fornødent SKAT bistand til gennemførelse af kontrollen efter stk. 1 og 2.

Efter den gældende skattekontrollovs § 6, stk. 7, yder politiet SKAT bistand til gennemførelsen af kontrollen efter stk. 4. Justitsministeren kan efter forhandling med skatteministeren fastsætte nærmere regler herom.

Den foreslåede bestemmelse i stk. 4 er en delvis videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 6, stk. 7. Efter den foreslåede bestemmelse vil politiet skulle yde 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 efter forhandling 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 bestemmelsen i skattekontrollovens § 54, stk. 4, begrænser sig til overvindelse af fysiske hindringer for gennemførelsen af kontrollen, f.eks. skaffe adgang til et aflåst rum. Selve kontrollen vil skulle gennemføres af medarbejdere hos SKAT. Politiets bistand sker efter reglerne i politiloven. Hvis der på tidspunktet for politiets bistand ved SKATs kontrolbesøg er – eller i forbindelse hermed opstår – konkret mistanke om et strafbart forhold, herunder i sager som kan behandles administrativt, vil politiets bistand til gennemførelsen af kontrollen skulle ske i overensstemmelse med retsplejelovens regler, når bistanden har karakter af efterforskning. Der henvises til bemærkningerne til lovforslagets 87, stk. 2, med hensyn til politiets bistand til strafferetlig efterforskning i sager, der kan afgøres administrativt.

*Til § 55*

Bestemmelsen i § 55 handler om skattepligtige fysiske personers pligt til efter anmodning at komme med supplerende formueoplysninger.

Efter forslagets § 55, *stk. 1*, skal skattepligtige fysiske personer efter anmodning fra SKAT inden for en rimelig frist 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.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 6 B, *stk. 1*, 1. pkt., kan SKAT bestemme, at en skattepligtig fysisk person inden for en rimelig frist skal 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 SKAT ikke i forvejen har kendskab til disse oplysninger.

Forslagets § 55, *stk. 1*, er en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 6 B, *stk. 1*, 1. pkt. med sproglige ændringer og præciseringer og indebærer ingen ændring af gældende ret. Efter bestemmelsen vil SKAT kunne indhente supplerende formueoplysninger m.v. hos enhver skattepligtig fysisk person, dvs. uanset om den pågældende er erhvervsdrivende, hovedaktionær, lønmodtager eller andet. De oplysninger, der vil kunne 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.

Formålet med bestemmelsen er at kunne kontrollere, om der er en naturlig sammenhæng mellem den skattepligtiges indkomst og forbrug. Oplysningerne kan kræves i forbindelse med oplysningsskemaet (selvangivelsen) eller på andre tider af året. Den skattepligtige skal gives en rimelig frist til at efterkomme en anmodning. Som udgangspunkt bør fristen ikke være mindre end en måned.

SKAT vil kun kunne anmode om oplysningerne, hvis SKAT ikke i forvejen har kendskab til disse oplysninger, f.eks. fordi de er indberettet af tredjemand efter reglerne om automatisk indberetning i skatteindberetningsloven. Det er ikke fundet nødvendigt at skrive udtrykkeligt i loven, at SKAT kun kan anmode om oplysningerne, i det omfang SKAT ikke i forvejen kendskab til disse oplysninger, idet dette følger af proportionalitetsprincippet, der er et almindeligt forvaltningsretligt princip. Efter forslagets § 55, *stk. 2*, påhviler pligten til at meddele oplysninger efter *stk. 1* også en ægtefælle, som den skattepligtige levede sammen med ved udgangen af indkomståret, jf. kildeskattelovens § 4.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 6 B, *stk. 1*, 2. pkt., skal oplysningerne tillige omfatte en ægtefælle, som den skattepligtige levede sammen med ved udgangen af indkomståret.

Bestemmelsen i § 55, *stk. 2*, er en videreførelse af den gældende § 6 B, *stk. 1*, 2. pkt. Den gældende lovs udtryk ”oplysningerne skal tillige omfatte en ægtefælle” foreslås ændret til ”Pligten til at meddele oplysninger efter *stk. 1* påhviler også en ægtefælle” for at præcisere, at der er tale om en selvstændig oplysningspligt for ægtefællen. Hovedmanden har således ikke krav på at få oplysningerne fra sin ægtefælle. Der er ikke med den ændrede formulering tilsigtet nogen ændring

af gældende ret.

Selv om den foreslåede bestemmelse i § 55 vil kunne anvendes over for enhver fysisk person og dermed kan anvendes uafhængigt over for begge ægtefæller, er det fundet hensigtsmæssigt med bestemmelsen i stk. 2, fordi bestemmelsen i § 55, stk. 1, til dels kan anvendes til kontrol af den anden ægtefælle. For at kunne kontrollere, om der er en naturlig sammenhæng mellem indkomst og forbrug, kan det være relevant at kende husstandens formueforhold og privatforbrug.

De pågældende skal være samlevende ægtefæller ved udgangen af indkomståret, men behøver ikke være ægtefæller på oplysningstidspunktet. Om ægtefæller kan anses for at være samlevende afgøres efter kildeskattelovens § 4, stk. 3-6. Det foreslås udtrykkeligt at henvise til kildeskattelovens § 4 i § 55, stk. 2.

Ved separation eller skilsmisse mellem samlevende ægtefæller anses samlivet i skattemæssig henseende for ophævet på tidspunktet for separationen eller skilsmissen, jf. kildeskattelovens § 4, stk. 3. Ved samlivsophævelse uden separation eller skilsmisse (faktisk samlivsophævelse) anses samlivet i skattemæssig henseende for ophævet med udgangen af det indkomstår, i hvilket ophævelsen af samlivet har fundet sted, jf. kildeskattelovens § 4, stk. 4. Bortfalder den fulde skattepligt efter kildeskattelovens § 1 for en af ægtefællerne eller begge, anses samlivet for ophævet på tidspunktet for skattepligtens bortfald, jf. kildeskattelovens § 4, stk. 6. Hvis den fulde skattepligt er bortfaldet for en af ægtefællerne eller begge, kan der ikke efter bestemmelsen anmodes om oplysninger for en ægtefælle. Bestemmelsen i § 55 gælder imidlertid både fuldt og begrænset skattepligtige og vil derfor kunne anvendes individuelt over for hver af ægtefællerne, hvis den pågældende er enten fuldt eller begrænset skattepligtig her til landet. Bortfalder den fulde skattepligt for den ene ægtefælle på grund af dennes død, vil bestemmelsen ikke kunne anvendes over for dødsboet, idet § 55 kun omfatter fysiske personer. Her finder forslagets § 63 anvendelse.

Efter forslagets § 55, *stk. 3*, kan SKAT, hvis oplysningerne ikke er indsendt inden den frist, der er fastsat i anmodningen, foretage en skønsmæssig ansættelse efter § 74.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 6 B, stk. 4, finder § 5, stk. 2 og 3, tilsvarende anvendelse, hvis oplysningerne efter stk. 1 og 2, ikke er indsendt rettidigt.

Forslaget i stk. 3 er med en enkelt ændring en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 6 B, stk. 4, for så vidt angår denne henvisning til § 6 B, stk. 1.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 6 B, stk. 4, finder reglerne om daglige bøder og skønsmæssig ansættelse i § 5, stk. 2 og 3, tilsvarende anvendelse, hvis formueoplysninger efter § 6 B, stk. 1 og 2, ikke er indsendt rettidigt.

Det følger af forslaget, at SKAT vil kunne foretage en skønsmæssig ansættelse af den skattepligtige indkomst efter § 74, hvis den skattepligtige ikke rettidigt har indsendt de oplysninger, SKAT har anmodet om. Den gældende henvisning til bestemmelsen om daglige tvangsbøder er ikke gentaget, da det direkte fremgår af forslaget til § 72, stk. 2, at SKAT vil kunne pålægge daglige tvangsbøder for at søge at fremtvinge indsendelse af formueoplysninger efter § 55.

Bestemmelsen i § 56 handler om nogle yderligere oplysninger, som SKAT ud over de oplysninger, der er nævnt i § 55, kan anmode om, hvis den pågældende er hovedaktionær i et aktie- eller anpartsselskab.

Efter forslaget § 56, *stk. 1, 1. pkt.*, skal skattepligtige fysiske personer, som ejer mindst 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, efter SKATs anmodning oplyse om væsentlige økonomiske aftaler, der i indkomståret er indgået eller ændret mellem selskabet og den pågældende selv eller en ægtefælle, som den pågældende levede sammen med ved udgangen af indkomståret, jf. kildeskattelovens § 4.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 6 B, stk. 2, 1. pkt., skal personer, som skal afgive oplysninger efter stk. 1 og som ejer mindst 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, tillige oplyse om væsentlige økonomiske aftaler, der i indkomståret er indgået eller ændret mellem det selskab, som den pågældende behersker, og den pågældende selv eller en samlevende ægtefælle.

Bestemmelsen i stk. 1, 1. pkt., er en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 6 B, stk. 2, 1. pkt., med sproglige ændringer og indebærer ingen ændring i forhold til gældende ret.

Omfattet af oplysningspligten er skattepligtige fysiske personer, som ejer mindst 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.

Med udtrykket ”Skattepligtige fysiske personer” menes såvel fuldt som begrænset skattepligtige personer, herunder også fuldt skattepligtige personer, der efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst skal anses for hjemmehørende i en fremmed stat (doppeltdomicil).

Udtrykket ”et selskab som nævnt i selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1 eller 2,” omfatter danske aktie- og anpartsselskaber m.v. og tilsvarende udenlandske selskaber. Med udtrykket ”som nævnt i” forstås således selskaber af nævnte art i modsætning til udtrykket ”omfattet af”.

Fuldt skattepligtige personer, der er hovedaktionærer i udenlandske aktie- og anpartsselskaber m.v. vil således også være omfattet af oplysningspligten efter § 56.

Efter bestemmelsen i § 56 vil hovedaktionærer efter anmodning fra SKAT - ud over de oplysninger, der kan kræves efter den foreslåede bestemmelse i § 55 - tillige skulle oplyse om væsentlige økonomiske aftaler, der i indkomståret er indgået eller ændret mellem selskabet og den pågældende selv eller en samlevende ægtefælle. Det vil som minimum skulle fremgå af oplysningerne, hvornår aftalen er indgået, hvilken type aftale der er indgået, samt aftalens hovedindhold, herunder aftalens genstand og økonomiske omfang.

Hensigten med, at hovedaktionærer skal indsende de omhandlede oplysninger er at øge SKATs kontrol navnlig med, om transaktioner mellem hovedaktionær og selskab er indgået på sædvanlige markedsmæssige vilkår.

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 i henhold til en samarbejdsaftale, vil selve samarbejdsaftalen være omfattet, men derimod ikke de enkelte handler i henhold til aftalen.

Alle væsentlige aftaler eller ændringer heri vil skulle oplyses, uanset hvornår hovedaktionærstatus har foreligget i løbet af indkomståret.

Oplysningspligten efter den foreslåede bestemmelse § 56 vil også omfatte aftaler mellem selskabet og hovedaktionærens samlevende ægtefælle. Om ægtefæller kan anses for at være samlevende afgøres efter kildeskattelovens § 4, stk. 3-6. Om forståelsen heraf henvises til bemærkningerne til § 55. Det foreslås udtrykkeligt at henvise til kildeskattelovens § 4 i § 56, stk. 1, 1. pkt.

Efter forslaget § 56, stk. 1, 2. pkt., skal oplysningerne for personer, der ikke er fuldt skattepligtige efter kildeskattelovens § 1, eller fuldt skattepligtige personer, der efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst skal anses for hjemmehørende i en fremmed stat (dobbelt domicil), kun gives, hvis selskabet er hjemmehørende her i landet.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 6 B, stk. 2, 2. pkt., skal oplysninger for ikke fuldt skattepligtige efter kildeskattelovens § 1 kun gives, hvis den selvangivelsespligtige behersker et selskab, der er hjemmehørende her i landet. Det samme gælder efter § 6 B, stk. 2, 3. pkt., fuldt skattepligtige personer, der efter en dobbeltbeskatningsoverenskomst skal anses for hjemmehørende i en fremmed stat (dobbelt domicil).

Bestemmelsen i § 56, stk. 1, 2. pkt., er en sammenskrivning og videreførelse af den gældende § 6 B, stk. 2, 2. og 3. pkt., med sproglige ændringer.

Udtrykket ”hvis den selvangivelsespligtige behersker et selskab, der er hjemmehørende her i landet” foreslås erstattet af ”hvis selskabet er hjemmehørende her i landet”. Udtrykket ”den selvangivelsespligtige” findes u hensigtsmæssigt. En begrænset skattepligtig person, der alene er skattepligt af udbytte efter kildeskattelovens § 2, stk. 1, nr. 6, er ikke oplysningspligtig (selvangivelsespligtig), jf. forslaget § 3, stk. 1, nr. 2. Den indeholdte udbytteskat er således en endelig skat, hvilket følger af kildeskattelovens § 65 A, jf. § 2, stk. 1, nr. 6. Hvis der på trods af kildeskattelovens § 65 om indeholdelse i aktieudbytte m.v. ikke er indeholdt udbytteskat, vil den pågældende dog være oplysningspligtig for udbytte, jf. lovforslagets § 3, stk. 2, herunder af maskeret udbytte. Hvis SKAT har en formodning om, at en person er oplysningspligtig, vil denne kunne anmodes om oplysninger efter § 1, jf. § 2.

Endvidere vil selskabet, som den pågældende ejer aktier i, kunne anmodes om oplysninger efter bestemmelsen i § 61, hvorefter der gælder en generel oplysningspligt for offentlige myndigheder, erhvervsdrivende og juridiske personer med hensyn til oplysninger, der er nødvendige for kontrollen af en identificerbar fysisk persons skattepligt eller skatteansættelse.

For personer, der ikke er fuldt skattepligtige efter kildeskattelovens § 1, vil oplysninger fortsat kun skulle gives, hvis den pågældende er hovedaktionær i 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 (dobbeltdomicil).

Bortfalder den fulde skattepligt efter kildeskattelovens § 1 for en af ægtefællerne eller begge, anses samlivet efter kildeskattelovens § 4, stk. 6, for ophævet på tidspunktet for skattepligtens bortfald. Hvis den fulde skattepligt er ophørt for en eller begge ægtefæller, vil der således ikke kunne kræves oplysninger for så vidt angår ægtefællen efter § 56. Ægtefællen selv vil derimod kunne anmodes om oplysninger efter den foreslåede § 1, jf. § 2, f.eks. for at søge at fastslå en eventuel skattepligt til Danmark, ligesom ægtefællen vil kunne anmodes om oplysninger efter § 55, hvis denne er fuldt eller begrænset skattepligtig til Danmark. Den foreslåede § 1 indeholder dog ikke en sanktionsmulighed i form af daglige tvangsbøder i tilfælde af, at den pågældende ikke ønsker at afgive oplysninger.

Endvidere vil det pågældende selskab kunne anmodes om oplysninger efter bestemmelsen i forslagets § 61.

Efter forslagets § 56, stk. 2, kan SKAT, hvis oplysningerne ikke er indsendt inden den frist, der er fastsat i anmodningen, foretage en skønsmæssig ansættelse efter § 74.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 6 B, stk. 4, finder § 5, stk. 2 og 3, tilsvarende anvendelse, hvis oplysningerne efter stk. 1 og 2 ikke er indsendt rettidigt.

Forslaget i § 56, stk. 2, er med en enkelt ændring en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 6 B, stk. 4, for så vidt angår dennes henvisning til § 6 B, stk. 2.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 6 B, stk. 4, finder reglerne om daglige bøder og skønsmæssig ansættelse i § 5, stk. 2 og 3, tilsvarende anvendelse, hvis formueoplysninger efter § 6 B, stk. 1 og 2, ikke er indsendt rettidigt.

Det følger af forslaget, at SKAT vil kunne foretage en skønsmæssig ansættelse af den skattepligtige indkomst efter § 74, hvis den skattepligtige ikke rettidigt har indsendt de oplysninger, SKAT har anmodet om. Den gældende henvisning til bestemmelsen om daglige tvangsbøder er ikke gentaget, da det direkte fremgår af forslaget til § 72, stk. 2, at SKAT kan pålægge daglige tvangsbøder for at søge at fremtvinge indsendelse af formueoplysninger efter § 56.

Efter forslagets § 56, stk. 3, opgøres procentsatserne nævnt i stk. 1 efter aktieavancebeskatningslovens § 4, stk. 1, 3. pkt., og stk. 2 og 3.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 6 B, stk. 3, opgøres ejerforholdet eller rådeforholdet som nævnt i stk. 2 efter aktieavancebeskatningslovens § 4, stk. 1, 3. pkt., og stk. 2 og 3.

Bestemmelsen i § 56, stk. 3, er en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 6 B, stk. 3, med sproglige ændringer. Der er ikke med den ændrede formulering tilsigtet indholdsmæssige ændringer.

Ved afgørelsen af, om § 56 finder anvendelse, er det efter stk. 3 aktieavancebeskatningslovens § 4, stk. 1, 3. pkt., og stk. 2 og 3, der skal finde anvendelse. Aktieavancebeskatningslovens § 4 indeholder definitionen på hovedaktionæraktier. Bestemmelsen fastlægger bl.a., at der ved afgørelsen af, om den skattepligtige ejer mindst 25 pct. af aktiekapitalen i et selskab eller råder over

mere end 50 pct. af den samlede stemmевærdi, medregnes aktier, der tilhører den skattepligtiges ægtefælle, forældre og bedsteforældre samt børn og børnebørn og disse ægtefæller samt boer efter de nævnte personer.

### *Til § 57*

Den foreslåede bestemmelse vil give SKAT adgang til regnskabsmateriale hos erhvervsvirksomheder og foreninger m.v. til brug for dokumentation af samhandel og udveksling af ydelser med henblik på kontrol af bestemte erhvervsdrivendes skatteansættelse. Bestemmelsen giver således SKAT hjemmel til at foretage krydsrevision.

Efter den foreslåede bestemmelse i § 57, *stk. 1*, skal erhvervsdrivende og juridiske personer, der ikke er erhvervsdrivende, efter SKATs anmodning indsende regnskabsmateriale med bilag for såvel tidligere som for det løbende regnskabsår og andre dokumenter, der har betydning for kontrol af andre navngivne erhvervsdrivendes skatteansættelse.

Efter § 6, *stk. 1*, i den gældende skattekontrollov, skal enhver erhvervsdrivende, der fører regnskab, har, hvad enten den pågældende ifølge lovgivningen er regnskabspligtig eller ej, pligt til på begæring af told- og skatteforvaltningen til denne at indsende sit regnskabsmateriale med bilag for såvel tidligere som for det løbende regnskabsår og andre dokumenter, der kan have betydning for skatteligningen, herunder for afgørelsen af skattepligt her til landet. Indsendelsespligten omfatter også regnskabsmateriale m.v. vedrørende den skattepligtiges virksomhed i udlandet, på Færøerne eller i Grønland. Den gældende skattekontrollovs § 6, *stk. 1*, foreslås videreført i lovforslagets § 53.

Efter § 6, *stk. 2*, i den gældende skattekontrollov påhviler amme pligt som nævnt i *stk. 1* enhver juridisk person, hvad enten den er erhvervsdrivende eller ej.

Den foreslåede bestemmelse i § 57, *stk. 1*, erstatter hjemlen i den gældende skattekontrollovs § 6, *stk. 1* og 2, til krydsrevision, ved at erhvervsdrivende og juridiske personer, der ikke er erhvervsdrivende, vil have pligt til at indsende regnskabsmateriale med bilag og andre dokumenter til brug for krydsrevision af en anden erhvervsdrivende. Der vil ikke være tale om materielle ændringer i forhold til gældende ret, men kravet til begrundelse foreslås skærpet, fordi det udtrykkeligt skal fremgå over for den, der afkræves oplysningerne, at oplysningerne skal anvendes til kontrol af en anden navngiven erhvervsvirksomhed.

Den foreslåede pligt 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 skal kunne 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.

Angående fortolkningen af, hvilke oplysninger, der er omfattet af regnskabsmateriale med bilag og andre dokumenter henvises til afsnit 3.5.1 om gældende ret, og specielle bemærkninger til lovforslagets § 53.

Efter bogføringslovens § 15, stk. 3, kan en myndighed, der i henhold til anden lovgivning har adgang til regnskabsmaterialet, forlange, at regnskabsmateriale, der opbevares i elektronisk form, udleveres i elektronisk format eller indsendes digitalt. Ved elektronisk format forstås 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.). Bestemmelsen i bogføringslovens § 15, stk. 3, indebærer, at regnskabsmateriale, som SKAT vil kunne forlange at få indsendt, og som opbevares i elektronisk form, vil kunne forlanges indsendt i digitalt format.

Såfremt de ønskede oplysninger vedrører ikke identificerbare fysiske eller juridiske personer, vil der skulle der foreligge en tilladelse fra Skatterådet efter bestemmelsen i forslagets § 62.

Efter den foreslåede bestemmelse i § 57, stk. 2, kan SKAT til enhver tid mod behørig legitimation uden retskendelse få adgang til hos erhvervsdrivende og juridiske personer, der ikke er erhvervsdrivende, at foretage gennemgang på stedet af regnskabsmateriale, bilag og andre dokumenter som nævnt i stk. 1. Ved gennemgangen kan SKAT sikre sig oplysninger, som nævnt i bestemmelsens 1. punktum.

Efter § 6, stk. 4, i den gældende skattekontrollov kan SKAT, hvis det skønnes nødvendigt, til enhver tid mod behørig legitimation uden retskendelse få adgang til hos de i § 6, stk. 1 og 2 nævnte på stedet samt på arbejdssteder uden for den erhvervsdrivendes lokaler, herunder transportmidler, der anvendes erhvervsmæssigt at gennemgå deres regnskabsmateriale med bilag og andre dokumenter, der kan have betydning for skatteligningen, og foretage opgørelse af kassebeholdning og lignende. Reglen giver mulighed for, at SKAT kan foretage udgående kontrol hos erhvervsdrivende og juridiske personer, der ikke er erhvervsdrivende, når det er andre erhvervsdrivendes forhold (krydsrevision), der kontrolleres.

Den foreslåede bestemmelse i § 57, stk. 2, er en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 6, stk. 4, 1. punktum, med den ændring, at kontrollen alene vil kunne foregå på det sted, hvor regnskabsmateriale, bilag og andre dokumenter forefindes og kun med henblik på at gennemgå dette materiale.

Efter den foreslåede bestemmelse i § 57, stk. 3, skal oplysningerne, jf. stk. 1, og indgrebet, jf. stk. 2, være nødvendige for skattekontrollen. Det vil være 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. Bestemmelsen om udgående kontrol vil kunne finde anvendelse i de tilfælde, hvor SKAT vurderer, at det ikke er hensigtsmæssigt at anvende den foreslåede bestemmelse i stk. 1 om indsendelse af oplysninger. En udgående kontrol af andres skattemæssige forhold er imidlertid meget indgribende over for den erhvervsdrivende, der udsættes for kontrollen, og bør derfor kun foretages, når SKAT vurderer, at oplysningerne ikke vil kunne tilvejebringes på anden måde, eller den oplysningspligtige selv foretrækker en dialog med SKAT på stedet om hvilke oplysninger, der er nødvendige.

#### *Til § 58*

Den foreslåede bestemmelse vil give SKAT adgang til detaljerede oplysninger om omsætning eller udveksling af ydelser mellem bestemte erhvervsdrivende.

Efter den foreslåede bestemmelse i § 58, *stk. 1*, er en erhvervsdrivende oplysningspligtig om den omsætning, virksomheden har haft med eller formidlet for andre navngivne erhvervsdrivende og de arbejder, virksomheden har udført for eller ladet udføre hos andre navngivne erhvervsdrivende.

Efter § 8 C, 1 led, i den gældende skattekontrollov er enhver, der driver selvstændigt erhverv, herunder også mæglere og auktionsholdere, på forlangende pligtig at give told- og skatteforvaltningen oplysning om den omsætning, han har haft med eller formidlet for andre navngivne erhvervsdrivende, eller om arbejder, han har udført for eller ladet udføre hos andre navngivne erhvervsdrivende.

Den foreslåede § 58, *stk. 1*, er en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 8 C, 1. led, med den sproglige ændring, at mæglere og auktionsholdere ikke nævnes særskilt. Da mæglere og auktionsholdere er erhvervsdrivende, er der ikke tilsigtet en ændring i forhold til gældende ret.

Der vil være tale om omsætning af varer fra råstof til endeligt produkt. Omsætning omfatter f.eks. også salg af fast ejendom. Der vil alene være tale om omsætning mellem erhvervsdrivende. Oplysninger om omsætning med ikke erhvervsdrivende kunder vil således ikke være omfattet. Oplysningspligten vil ikke kun være begrænset til at omfatte den indbyrdes omsætning af erhvervsmæssig karakter, men vil tillige omfatte omsætning m.v., der vedrører den erhvervsdrivendes private forbrug. Andet punkt omhandler arbejder, virksomheden har udført for eller ladet udføre hos andre navngivne erhvervsdrivende. Der er tale om udveksling af ydelser, hvor der leveres et stykke arbejde mod betaling. Dette stykke arbejde kan også være en tjenesteydelse, f.eks. udlejning.

Efter den foreslåede bestemmelse i § 58, *stk. 2*, skal oplysning 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, efter anmodning specificeres.

Efter § 8 C, 2. punktum, i den gældende skattekontrollov kan oplysning 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.

Den foreslåede bestemmelse i § 58, *stk. 2*, er en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 8 C, 2. punktum, med en sproglig præcisering om, at oplysningerne efter anmodning skal specificeres. Der vil kunne 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 blevet erlagt. Oplysningspligten vil kunne omfatte omsætning mv. i en bestemt periode tillige med størrelsen af tilgodehavender ved periodens start og slutning.

I modsætning til de oplysninger, som vil kunne kræves efter § 53, vil oplysninger efter § 58 kunne forlanges, uanset om de umiddelbart er tilgængelige i den erhvervsdrivendes virksomhed. Oplysningspligten vil således kunne 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.

Erhvervsdrivende, der er pålagt en særlig tavshedspligt i kunde- eller klientforholdet, vil ikke være

undtaget for pligten til at udlevere regnskabsmæssige oplysninger til brug for krydsrevision, når der er tale om revision af den pågældendes erhvervsmæssige 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, når der alene er tale om en rådgiver/klient relation. Såfremt SKAT måtte ønske sådanne oplysninger, foreslås det, at lovforslagets bestemmelser om finansielle virksomheder, advokaters oplysningspligt eller den generelle oplysningspligt skal finde anvendelse.

Den foreslåede bestemmelse i § 58, *stk. 3*, fastsætter, at for produktions-, indkøbs- og salgsforeninger og lignende erhvervsorganisationer omfatter oplysningspligten også organisationernes medlemværende med deres erhvervsdrivende medlemmer.

Efter den gældende skattekontrollovs 8 C, 1. pkt., 2. led, fastsættes, at for produktions-, indkøbs- og salgsforeninger og lignende erhvervsorganisationer omfatter oplysningspligten også organisationernes medlemværende med deres medlemmer.

Den foreslåede bestemmelse i § 58, *stk. 3*, er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 8 C, 1. pkt., 2. led, med den ændring, at medlemværendet alene gælder erhvervsdrivende medlemmer. En forbrugsforening, hvor medlemmerne ikke er erhvervsdrivende, skal således ikke give oplysninger om det enkelte medlems forbrugskonto.

Det foreslås, at såfremt de ønskede oplysninger vedrører ikke identificerbare fysiske eller juridiske personer, vil SKAT skulle indhente en godkendelse fra Skatterådet, jf. den foreslåede bestemmelse i § 62.

Det foreslås, at oplysningspligten er udtømmende angivet i § 58, hvilket er en fortsættelse af gældende ret.

Den foreslåede bestemmelse i § 58, *stk. 4*, angiver, at oplysningerne skal være nødvendige for skattekontrollen. Den foreslåede ændrede formulering er bredere, idet kravet om nødvendighed også vil omfatte krav om væsentlighed og proportionalitet. SKAT vil skulle foretage en konkrete afvejning af det samfundsmæssige hensyn over for de byrder, som den oplysningspligtige vil blive pålagt i forbindelse med fremskaffelse af oplysningerne, oplysningerne skal være væsentlige for en korrekt skatteansættelse, og oplysningerne må ikke kunne tilvejebringes med mindre indgribende midler. SKAT vil skulle begrunde en anmodning om udlevering af oplysninger under hensyntagen til SKATs tavshedspligt om den enkelte skattepligtiges forhold.

#### *Til § 59*

Den foreslåede bestemmelse fastsætter, hvilke oplysninger SKAT vil kunne kræve fra en finansiell virksomhed om dens kundeforhold.

Efter den foreslående § 59, *stk. 1*, skal finansielle virksomheder efter anmodning oplyse told- og skatteforvaltningen om:

1) En kundes 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 terminskontrakter samt købe- og salgsretter.
- 4) Ekspedition af udbetalinger og modtagelse af indbetalinger for kunden, herunder hvem der er modtager af en udbetaling eller foretager en indbetaling.
- 5) Ydelse af garantier til kunden.
- 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.
- 7) Transaktioner med konti i fremmede jurisdiktioner, når der ikke eksisterer en aftale mellem de kompetente myndigheder i Danmark og den pågældende jurisdiktion om automatisk udveksling af oplysninger om finansielle konti, samt jurisdiktioner, som er på en fælles EU-liste over ikke-samarbejdende skattejurisdiktioner.

Efter den gældende skattekontrollovs § 8 G, stk. 1, skal vekselerere, advokater og andre personligt erhvervsdrivende, der som led i deres virksomhed forvalter midler eller udlåner penge, skal, i det omfang told- og skatteforvaltningen anmoder derom og oplysningerne er af væsentlig betydning for skatteligningen, give told- og skatteforvaltningen oplysninger om:

- 1) Kunders indskud, lån, depot eller boks.
- 2) Omsætning med eller for kunder af penge eller lignende og af kreditmidler og værdipapirer.
- 3) Aftaler med eller for kunder om terminskontrakter samt købe- og salgsretter.
- 4) Besørgelse af udbetalinger og modtagelse af indbetalinger.
- 5) Ydelse af garantier.

Den foreslåede bestemmelse i § 59, stk. 1, angår oplysningspligtens omfang og er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 8 G, stk. 1, jf. 8 D, for så vidt angår pkt. 1-5, men omfatter efter forslaget alene de finansielle virksomheders oplysningspligt. Oplysningspligten omfatter alle kunder, både erhvervsdrivende og ikke erhvervsdrivende. Der foreslås tilføjelser til bestemmelsen, som dels er en udtrykkelig lovfæstelse af gældende ret, dels er en yderligere oplysningspligt, jf. nedenfor.

Det foreslås, at videreføre nr. 1 til nr. 5 med en tilføjelse i nr. 4 om, at i forbindelse med oplysninger om udbetalinger og indbetalinger fra kontoen vil der skulle gives oplysning om, hvem der er modtager af en udbetaling eller foretager en indbetaling. Forslaget til ændringen er en udtrykkelig lovfæstelse af gældende ret.

Efter den foreslåede *nr. 1* vil den finansielle virksomhed kunne afkræves oplysninger om de indskud, som en navngiven kunde har foretaget på sin konto, om kunden har et lån i banken og i givent fald lånets oprindelige hovedstol og afdragsprofil, om diskonterede veksler og om kunden har et værdipapirdepot og i givent fald bevægelser i depotet og afkast på værdipapirerne, og endelig, om kunden har en boks.

Efter den foreslåede *nr. 2* vil den finansielle virksomhed kunne afkræves oplysninger om omsætning for kunden af penge og lignende betalingsmidler, f.eks. rejsechecks og bankveksler, kreditmidler, f.eks. gældsbreve og pantebreve, samt aktier og obligationer.

Efter den foreslåede *nr. 3* vil den finansielle virksomhed kunne afkræves oplysninger om aftaler med kunden om terminskontrakter, herunder eksempelvis terminsforretninger (finansielle kontrakter) og formidlede arrangementer med udenlandske pengeinstitutter, hvor formidleren ikke

yder lån, modtager indskud eller er depositar, finansielle futures og optioner, valuta- og renteinstrumenter og andre købe- og salgsretter.

Efter den foreslåede *nr. 4* vil den finansielle virksomhed kunne afkræves oplysninger om ekspedition af udbetalinger og modtagelse af indbetalinger, herunder hvem der er modtager af en udbetaling eller foretager en indbetaling. SKAT vil således kunne kræve transaktionsoplysninger vedrørende ind- og udbetalinger, f.eks. på hvis vegne en indbetaling eller udbetaling har fundet sted, i det omfang oplysningerne ikke fremgår direkte af kontoudtoget. Nærmere oplysninger om formålet med de pågældende transaktioner kan imidlertid ikke kræves efter den foreslåede bestemmelse i § 59, stk. 1.

Efter den foreslåede *nr. 5* vil den finansielle virksomhed kunne afkræves oplysninger om ydelse af garantier til kunden, herunder sikkerhedsstillelse for lån og kreditter.

Det foreslås i et nyt *nr. 6*, at pengeinstitutter på opfordring skal give kontooplysninger og baggrundsoplysninger om kunder, som ikke er bosiddende i Danmark, men har en konto i pengeinstituttet. Pengeinstituttet har indberetningspligt for alle kunder med danske cpr-numre eller cvr-numre, og jf. lov nr. 1634 af 26. december 2013, om bl.a. indberetning og automatisk udveksling af skatterelevante oplysninger om finansielle konti, er der ligeledes indberetningspligt for såkaldte udlandskonti, hvor kontohaver ikke bosiddende i Danmark.

Det foreslås, at såfremt de ønskede oplysninger om forhold i stk. 1, pkt. 1-6, vedrører ikke identificerbare fysiske eller juridiske personer, skal der foreligge en tilladelse fra Skatterådet, jf. den foreslåede § 62.

Det foreslås i et nyt *nr. 7*, at finansielle virksomheder skal afgive oplysninger om transaktioner med konti i fremmede jurisdiktioner, når der ikke eksisterer en aftale mellem de kompetente myndigheder i Danmark og den pågældende jurisdiktion om automatisk udveksling af oplysninger om finansielle konti, samt jurisdiktioner, som er på en fælles EU-liste over ikke-samarbejdende skattejurisdiktioner.

Skatterådet har tre gange givet SKAT tilladelse til at indhente oplysninger fra danske pengeinstitutter om personer og virksomheders pengeoverførsler til og fra en række lande med det formål at finde ikke-beskattede indtægter og formuer skjult i udlandet og efterprøve de aftaler, som SKAT i fællesskab med de øvrige nordiske lande har indgået med skattelylande og skattelylignende lande.

Der er således primært tale om lande, som SKAT ikke udveksler information med, lande, som der er indgået aftaler med, og hvor aftalerne skal efterprøves, og lande, hvor der er erfaring for, at de kan virke som transitlande, eller hvor der skjules indtægter eller formuer.

I forbindelse med, at alle Folketingets partier i foråret 2017 har indgået en aftale om styrket indsat mod international skatteunddragelse, har aftaleparterne erklæret sig enige om, at bankoplysninger om unavngivne personer vedrørende transaktioner med visse lande, som ikke automatisk udveksles oplysninger om finansielle konti med de danske skattemyndigheder, samt lande på den fælles EU-liste over ikke-samarbejdende skattejurisdiktioner, skal SKAT gives lovhjemmel til at indhente hos bankerne uden forudgående tilladelse hos Skatterådet.

Det foreslås, at finansielle virksomheders oplysningspligt omfatter oplysninger om transaktioner med konti i jurisdiktioner, der ikke har aftaler om automatisk udveksling af oplysninger om finansielle konti. Automatisk udveksling af oplysninger indebærer, at den pågældende jurisdiktion udveksler oplysninger med de danske skattemyndigheder på grundlag af aftaler eller EU-regler, der gennemfører OECD's fælles indberetningsstandard (Common Reporting Standard) for udveksling af oplysninger om finansielle konti, på grundlag af den såkaldte FATCA-aftale mellem Danmark og USA eller på grundlag af eventuelle tilsvarende aftaler om udveksling af oplysninger om finansielle konti, som Danmark måtte indgå i fremtiden.

Det foreslås endvidere, at finansielle virksomheders oplysningspligt omfatter oplysninger om transaktioner med konti i jurisdiktioner, der er på en fælles EU-liste over ikke-samarbejdende skattejurisdiktioner. En sådan findes ikke på nuværende tidspunkt, men at der arbejdes på at udvikle en sådan. EU's ministerråd (ECOFIN) har således anmodet den såkaldte adfærdskodeksgruppe for erhvervsbeskatning (Code of Conduct (business taxation)) om at udarbejde en sådan fælles EU-liste over ikke-samarbejdende skattejurisdiktioner inden udgangen af 2017. Adfærdskodeksgruppen er i gang med at undersøge, hvilke lande der kan placeres på listen. Til dette formål er der opstillet tre kriterier, som alle tre skal opfyldes af skattejurisdiktionerne, hvis de skal anses for at være samarbejdende jurisdiktioner. Kriterierne indebærer, at en jurisdiktion skal overholde internationale retningslinjer og standarder for god skattepraksis vedr.:

- 1) skattegennemsigtighed, dvs. de internationale standarder for udveksling af skatteoplysninger,
- 2) fair beskatning, dvs. at lande ikke må have skadelige regimer i strid med EU's adfærdskodeks og ikke må have aggressive skattearrangementer med henblik på at tiltrække profit, som ikke afspejler den reelle økonomisk aktivitet i jurisdiktionen, og
- 3) OECD's minimumsstandarder mod udhuling af skattebasen og overflytning af overskud (Base Erosion and Profit Shifting).

Det er hensigten, at listen skal opdateres løbende. Ved at henvise til en sådan liste sikres det, at SKAT kan anmode om oplysninger om transaktioner med konti i jurisdiktioner omfattet af en sådan liste, når listen foreligger.

Efter den foreslåede bestemmelse i § 59, *stk. 2*, kan skatteministeren fastsætte retningslinjer om indsendelse af oplysninger efter *stk. 1, nr. 7*. Da listen over lande, som ikke samarbejder om udveksling af oplysninger, ikke er statisk, foreslås det, at skatteministeren bemyndiges til at fastsætte retningslinjer for, hvilke lande der vil være omfattet af bestemmelsen.

Efter den foreslåede bestemmelse i § 59, *stk. 3*, kan værdipapircentraler 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.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 8 D, *stk. 3*, kan værdipapircentraler 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.

Den foreslåede bestemmelse i § 59, *stk. 3*, er en videreførelse af *stk. 3* i den gældende skattekontrolløvs § 8 D.

Det fremgår, at værdipapircentraler alene vil være oplysningspligtige med hensyn til hvilket pengeinstitut, der er kontoførende for nærmere angivne personer eller kontofører for nærmere

angivne værdipapirer. På baggrund af denne identifikation vil SKAT hos den pågældende finansielle virksomhed kunne anmode om de oplysninger, som var nødvendige til kontrollens gennemførelse.

Desuden foreslås det, at bestemmelsen vil indeholde 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 ihændeoveraktier. Da det ikke er registreret i værdipapircentralens systemer, om en aktie er en ihændeoveraktie eller ej, omfatter bestemmelsen adgang til oplysninger om alle aktier.

Bestemmelsen vil imidlertid være rettet mod ihændeoveraktier, som er kendetegnet ved, at selskabet ikke kender ejeren - i modsætning til navneaktier. Ihændeoveraktier 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 ihændeoveraktier kan misbruges til sløring af ejerskab og derigennem til skatteunddragelse.

Efter den foreslåede bestemmelse i § 59, stk. 4, skal oplysningerne være nødvendige for skattekontrollen. Opbevares oplysningerne i elektronisk form, kan told- og skatteforvaltningen forlange, at oplysningerne udleveres i et anerkendt filformat i elektronisk form eller indsendes digitalt i et anerkendt filformat.

Efter den gældende skattekontrollovs § 8 G, stk. 1, skal oplysningerne være af væsentlig betydning for skatteligningen.

Den foreslåede ændrede formulering er bredere, idet kravet om nødvendighed også vil omfatte krav om væsentlighed og proportionalitet. SKAT vil skulle foretage en konkrete afvejning af det samfundsmæssige hensyn over for de byrder, som den oplysningspligtige vil blive pålagt i forbindelse med fremskaffelse af oplysningerne, oplysningerne skal være væsentlige for en korrekt skatteansættelse, og oplysningerne må ikke kunne tilvejebringes med mindre indgribende midler. 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. SKAT vil skulle begrunde en anmodning om udlevering af oplysninger under hensyntagen til SKATs tavshedspligt om den enkelte skattepligtiges forhold.

Ordet skatteligning er ændret til skattekontrol, idet bestemmelsen omfatter situationer, hvor der enten foretages en kontrol af den eksisterende ansættelse af indkomstskat eller en kontrol, fordi der mangler oplysninger til at foretage en skatteansættelse.

Den digitale udvikling betyder, at mange oplysninger vil kunne forefindes i elektronisk form i et anerkendt filformat. Det vil både betyde en lettelse af byrden for den oplysningspligtige og for SKAT, hvis oplysningerne kan afgives i elektronisk form, og det foreslås derfor, at dette vil kunne kræves, hvis det er muligt for den indberetningspligtige.

#### *Til § 60*

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,

se bemærkningerne ovenfor til den foreslåede § 59.

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 en klients faste ejendom.

Der er ikke tilsigtet en udvidelse af advokaters oplysningspligt i den foreslåede bestemmelse, men en præcisering af hvilke former for forvaltning af midler for klienten, der kan have skattemæssig interesse, da der har 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, som i den bredeste fortolkninger dækker enhver indbetaling fra enhver klient eller modpart, samt advokatens forvaltning af disse indbetalinger. Se afsnit 3.6.3.1. om gældende ret.

Forslagets nr. 1 og 2 svarer til den gældende bestemmelse i skattekontrollovens 8 G om formueforvaltning, og svarer til nr. 2 og 3 i den foreslåede bestemmelse om finansielle virksomheders oplysningspligt, mens nr. 3 og 4 angiver typiske advokatopgaver, hvor der kan indgå dispositioner, der har betydning for klientens skatteansættelse.

Efter den foreslåede *nr. 1* vil advokaten kunne afkræves oplysninger om omsætning med eller for klienten af penge og lignende betalingsmidler, f.eks. bankveksler, kreditmidler, f.eks. gældsbreve og pantebreve, samt aktier og obligationer.

Efter den foreslåede *nr. 2* vil advokaten kunne afkræves oplysninger om aftaler med eller for klienten om terminskontrakter, herunder eksempelvis terminsforretninger (finansielle kontrakter), finansielle futures og optioner, valuta- og renteinstrumenter og andre købe- og salgsretter.

Efter den foreslåede *nr. 3* vil advokaten kunne afkræves oplysninger om aftaler med eller for klienten om erhvervsmæssige dispositioner om overdragelse, f.eks. køb og salg af fast ejendom, forretning, fly, skib o. lign.

Efter den foreslåede *nr. 4* vil advokaten kunne kræves oplysninger om økonomiske dispositioner i forbindelse med administration af en klients faste ejendom, herunder lejeindtægter, vedligeholdelseskonti, renoveringsarbejder m.v.

Alle fire numre er omtalt i vedtægt om advokaters pligter med hensyn til behandling af betroede midler, som optaget som bilag 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.

I det omfang bevægelser på klientkontoen vedrører de dispositioner, hvor advokaten har oplysningspligt, kan oplysningspligten omfatte klientens indskud, låneaftaler med eller for klienten og transaktionsoplysninger i forhold til bevægelserne på klientkontoen.

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, og

oplysningspligten omhandler ikke disse forhold.

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 i forslaget 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 det indgår i proportionalitetsvurderingen, 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, herunder transaktionssporet, vil SKAT ikke kunne 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.

Det foreslås, at såfremt de ønskede oplysninger vedrører ikke identificerbare fysiske eller juridiske personer, skal der foreligge en godkendelse fra Skatterådet, jf. den foreslåede § 62.

Den foreslåede bestemmelse i § 60, stk. 2 stiller krav for det første krav om, at oplysningerne skal være nødvendige for skattekontrollen. Det betyder, at det indgår i proportionalitetsvurderingen, 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.

Ordet skatteligning er ændret til skattekontrol, idet bestemmelsen omfatter situationer, hvor der enten foretages en kontrol af den eksisterende ansættelse af indkomstskat eller en kontrol, fordi der mangler oplysninger til at foretage en skatteansættelse.

For det andet indeholder § 60, stk. 2, et krav om, at SKAT kan forlange, at oplysningerne udleveres i et anerkendt filformat i elektronisk form eller indsendes digitalt i et anerkendt filformat, hvis den indberetningspligtige opbevarer oplysningerne i elektronisk form.

Den digitale udvikling betyder, at mange oplysninger vil kunne forefindes i elektronisk form i et anerkendt filformat. Det vil både betyde en lettelse af byrden for den oplysningspligtige og for SKAT, hvis oplysningerne kan afgives i elektronisk form, og det foreslås derfor, at dette vil kunne

kræves, hvis det er muligt for den indberetningspligtige.

### *Til § 61*

Den foreslåede bestemmelse fastsætter en generel oplysningspligt, som vil give SKAT adgang til oplysninger fra tredjemand om andre forhold end virksomhedernes indbyrdes omsætning m.v., finansielle virksomheders kundeforhold eller advokaters klientforhold. Der kan f.eks. være tale om oplysninger vedrørende ansættelsesforhold, offentlige tilskud og pensionsordninger.

Efter den foreslåede bestemmelse i § 61, stk. 1, skal offentlige myndigheder, erhvervsdrivende og juridiske personer, som ikke er erhvervsdrivende, efter anmodning give SKAT oplysninger til brug for kontrol af identificerbar fysisk eller juridisk persons skattepligt eller skatteansættelse.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 8 D, stk. 1, 1. pkt. skal offentlige myndigheder og bestyrelser eller lignende øverste ledelser for private juridiske personer samt partrederier efter anmodning meddele SKAT oplysninger, der af myndighederne skønnes at være af væsentlig betydning for skatteligningen.

Den foreslåede bestemmelse i stk. 1 er i det væsentlige en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 8 D, stk. 1, 1. pkt., som indeholder en oplysningspligt for offentlige myndigheder og juridiske personer, hvad enten de er erhvervsdrivende eller ej, samt partrederier, når oplysninger skønnes at være af væsentlig betydning for skatteligningen. Kredsen af oplysningspligtige er defineret ved deres organisation i stedet for hvilke konkrete oplysninger, der vil være væsentlige for skattekontrollen.

Denne opbygning af bestemmelsen foreslås ændret, således at den foreslåede § 61, stk. 1, indeholder en generel oplysningspligt for hele kredsen af offentlige myndigheder, erhvervsdrivende og juridiske personer, der ikke er erhvervsdrivende, men oplysningspligten begrænses i stk. 3, således at de bestemmelser, der fastlægger og afgrænser, hvilke oplysninger SKAT kan kræve til brug for krydsrevision, og finansielle virksomheder og advokaters oplysningspligt om kunde- og klientforhold, er udtømmende.

Oplysninger om f. eks. særlige ansættelsesforhold kan være relevante at modtage fra enhver arbejdsgiver, uanset om denne er erhvervsdrivende, en juridisk person, som ikke er erhvervsdrivende, en offentlig myndighed eller erhvervsdrivende, som er omfattet af de foreslåede bestemmelser i §§ 57-60.

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 vekselbureauer om konkrete personers udførsel af store pengebeløb til andre lande, og anmodninger til kommuner vedrørende udbetaling af kontanthjælp m.v.

Bestemmelsen vil ikke kunne anvendes til at anmode teleselskaber om oplysninger om en kundes telefonforbrug, da teleselskaber er underlagt særlige regler om tavshedspligt, se afsnit 3.6.1.2 i almindelige bemærkninger.

Det foreslås, at såfremt de ønskede oplysninger vedrører ikke identificerbare fysiske eller juridiske personer, skal der foreligge en godkendelse fra Skatterådet, jf. den foreslåede § 62.

Efter den foreslåede bestemmelse i § 61, stk. 2, kan SKAT anmode om visse oplysninger, som er indberettet og opbevaret efter hvidvaskreglerne. Den foreslåede bestemmelse implementerer dele af Rådets direktiv 2016/2258 af 6. december 2016, som giver skattemyndighederne adgang til oplysninger indberettet i henhold til hvidvaskreguleringen. Implementeringen af direktivet sker i to dele, idet SKAT dels skal have adgang til oplysninger om fx kundekendskabsprocedurer og procedurer, dokumenter og mekanismer, som opbevares af virksomheder og juridiske enheder mv. omfattet af hvidvaskreglerne, samt oplysninger, som indberettes og registreres i register over reelle ejere.

Den foreslåede bestemmelse i § 61, stk. 2, er ny.

Baggrunden for direktivet, hvorefter SKAT skal gives adgang til visse oplysninger indberettet efter hvidvaskreglerne er, at sikre en effektiv overvågning af de finansielle institutters efterlevelse af de due diligence-procedurer, fastsat efter direktiv 2014/107 af 9. december 2014 om ændring af direktiv 2011/16 for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet (CRS). I Rådets direktiv 2014/107/EU (DAC2) om automatisk udveksling af oplysninger om finansielle konti er det bl.a. fastsat, at hvis kontohaveren er en mellemliggende struktur (dvs. en passiv, ikke finansiell enhed) skal de finansielle institutter undersøge, hvem der kontrollerer denne enhed, og indberette herom. Ved at give SKAT adgang til disse oplysninger, er der grundlag for korrekt at kunne identificere og indberette, hvem der er de retmæssige ejere af mellemliggende strukturer og dermed sikre korrekt beskatning.

Når skattemyndighederne har adgang til hvidvaskoplysninger, vil de mere effektivt kunne føre tilsyn med de finansielle institutters overholdelse af disse regler, og ruste skattemyndighederne til bedst muligt at kunne sætte ind overfor skatteunddragelse og skatteundgåelse.

Efter den foreslåede bestemmelse i § 61, stk. 2, kan SKAT anmode forpligtede enheder efter artikel 2 i 4. hvidvaskdirektiv om oplysninger efter direktivets artikel 13, 30, 31 og 40.

Forpligtede enheder efter artikel 2 i 4. hvidvaskdirektiv er bl.a. kreditinstitutter, finansieringsinstitutter, revisorer, eksterne regnskabskyndige, skatterådgivere, notarer ved visse transaktioner, udbydere af tjenester til truster, ejendomsmæglere, udbydere af spil og andre personer, der handler med varer, hvis transaktionen/transaktionerne er på mindst 10.000 euro.

De oplysninger som de forpligtede enheder efter anmodning er forpligtet til at give SKAT, er oplysninger omfattet af 4. hvidvaskdirektivs artikel 13, 30, 31 og 40.

Artikel 13 i 4. hvidvaskdirektiv omhandler kundekendskabsprocedurer, hvor de forpligtede enheder bl.a. skal kunne identificere og kontrollere deres kunders identitet, samt identificere reelle ejere og gennemføre rimelige foranstaltninger for at kontrollere disses identitet, således at den forpligtede enhed med sikkerhed ved, hvem de(n) reelle ejer(e) er, samt gennemfører rimelige foranstaltninger for at undersøge kundens ejer- og kontrolstruktur.

Artikel 30 og 31 i 4. hvidvaskdirektiv omhandler oplysninger om reelt ejerskab, hvor selskaber, andre juridiske enheder og forvaltere af viljebestemte truster skal indhente og opbevare passende,

nøjagtige og aktuelle oplysninger om deres reelle ejerskab, herunder oplysninger om de(n) reelle ejers rettigheder.

Artikel 40 i 4. hvidvaskdirektiv sikrer, at de forpligtede enheder skal opbevare dokumenter og oplysninger til brug for kompetente myndigheders forebyggelse, opdagelse og efterforskning af mulig hvidvask af penge eller finansiering af terrorisme. Dette vil omfatte dokumenter og oplysninger i henhold til kundekendskabsprocedurerne i artikel 13, samt dokumentation for og registreringer af transaktioner. Opbevaringsperioden for disse dokumenter og oplysninger er efter 4. hvidvaskdirektiv 5 år.

Derudover henvises der til de specielle bemærkninger til forslagens § 68, stk. 3, om registersamkøring, hvor SKAT efter forslaget vil få direkte adgang til register over reelle ejere.

Yderligere henvises der til forslag til ny indberetningslov § 56, stk. 3, hvorefter de omfattede forpligtede enheder, efter anmodning fra SKAT skal indsende det materiale, der udgør grundlaget for de oplysninger der skal indberettes efter direktivets artikel 13, 30, 31 og 40.

Efter den foreslåede bestemmelse i § 61, stk. 3, gælder stk. 1 ikke ved indhentelse af oplysninger om omsætning m.v. mellem erhvervsdrivende, jf. §§ 57 og 58, finansielle virksomheders oplysninger om kundernes økonomiske forhold, jf. § 59 og advokaters oplysninger om klientforhold, jf. § 60.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 8 D, stk. 2, kan oplysninger om forhold som nævnt under § 8 C ikke afkræves i videre omfang end nævnt i § 8 C.

Den foreslåede bestemmelse i stk. 3, indeholder en udvidelse i forhold til gældende ret, som skal sikre, at bestemmelserne om oplysningspligt i forbindelse med krydsrevision, finansielle virksomheders oplysningspligt om kundeforhold og advokaters oplysningspligt om klienter vil være udtømmende. Der vil imidlertid efter den generelle bestemmelse kunne afkræves oplysninger om f. eks. aflønningsforhold, herunder særlige personalegoder m.v. for en ansat hos enhver erhvervsdrivende, herunder den finansielle virksomhed og advokaten.

Efter den foreslåede bestemmelse i § 61, stk. 4, skal oplysningerne for det første være nødvendige for skattekontrollen.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 8 D, stk. 1, skal oplysningerne efter myndighedernes skøn være af væsentlig betydning for skatteligningen.

Ordet skatteligning er ændret til skattekontrol, idet bestemmelsen omfatter situationer, hvor der enten foretages en kontrol af den eksisterende ansættelse af indkomstskat eller en kontrol, fordi der mangler oplysninger til at foretage en skatteansættelse.

Den foreslåede ændrede formulering er bredere, idet kravet om nødvendighed også vil omfatte krav om væsentlighed og proportionalitet. SKAT vil skulle foretage en konkrete afvejning af det samfundsmæssige hensyn over for de byrder, som den oplysningspligtige vil blive pålagt i forbindelse med fremskaffelse af oplysningerne, oplysningerne skal være væsentlige for en korrekt skatteansættelse, og oplysningerne må ikke kunne tilvejebringes med mindre indgribende midler. SKAT vil skulle begrunde en anmodning om udlevering af oplysninger under hensyntagen til

SKATs tavshedspligt om den enkelte skattepligtiges forhold.

For det andet indeholder § 61, stk. 4, et krav om, at SKAT kan forlange, at oplysningerne udleveres i et anerkendt filformat i elektronisk form eller indsendes digitalt i et anerkendt filformat, hvis den indberetningspligtige opbevarer oplysningerne i elektronisk form.

Den digitale udvikling betyder, at mange oplysninger vil kunne forefindes i elektronisk form i et anerkendt filformat. Det vil både betyde en lettelse af byrden for den oplysningspligtige og for SKAT, hvis oplysningerne kan afgives i elektronisk form, og det foreslås derfor, at dette vil kunne kræves, hvis det er muligt for den indberetningspligtige.

### *Til § 62*

Den foreslåede bestemmelse dækker de oplysningspligter, som er forslået fastsat i §§ 57-61, men hvor de ønskede oplysninger vedrører ikke individuelt bestemte fysiske eller juridiske personers skatteforhold. Det foreslås, at Skatterådet skal godkende anmodningen fra SKAT.

Efter den foreslåede bestemmelse i § 62, *stk. 1*, skal offentlige myndigheder, erhvervsdrivende og juridiske personer, som ikke er erhvervsdrivende, efter anmodning give SKAT oplysninger til brug for kontrol af ikke individuelt bestemte fysiske eller juridiske personers skattepligt eller skatteansættelse, når anmodningen er godkendt af skatterådet.

Efter den gældende skattekontrollovs §§ 8 C, 8 D, stk. 1 og 8 G, stk. 1, skal Skatterådet godkende anmodningen, når SKAT ønsker oplysninger om unavngivne fysiske eller juridiske personer.

Forslaget er en videreførelse af gældende ret, idet det foreslås, at den kontrolindsats, som kræver Skatterådets godkendelse samles i en bestemmelse.

Det foreslås efter § 62, stk. 1, at Skatterådet vil skulle godkende kontrolprojekter, hvor SKAT anmoder om oplysninger om fysiske eller juridiske personer, som SKAT ikke på forhånd har identificeret. Der er tale om kontrolprojekter, som tager udgangspunkt i et kontroltema, f.eks. formuer skjult i udlandet, eller regelefterlevelsen inden for en bestemt branche i stedet for kontrol af en eller flere bestemte skattepligtige. Bestemmelsen supplerer de oplysningspligter, som tredjemand kan pålægges efter de foreslåede bestemmelser i §§ 57-61.

Efter den foreslåede bestemmelse i § 62, *stk. 2*, gælder stk. 1 ikke ved indhentelse af oplysninger om omsætning m.v. mellem erhvervsdrivende, jf. §§ 57 og 58, finansielle virksomheders oplysninger om kundernes økonomiske forhold, jf. § 59 og advokaters oplysninger om klientforhold, jf. § 60.

Det skal sikre, at bestemmelserne om oplysningspligt i forbindelse med krydsrevision, finansielle virksomheders oplysningspligt om kundeforhold og advokaters oplysningspligt om klienter vil være udtømmende.

Efter den foreslåede bestemmelse i § 62, *stk. 3*, skal oplysningerne for det første være nødvendige for skattekontrollen. Den foreslåede formulering om nødvendighed vil også omfatte krav om væsentlighed og proportionalitet. Det er Skatterådet, der vil skulle foretage den konkrete bedømmelse af, om et foreslået kontrolprojekt opfylder kravet om, at det skal være nødvendigt for

skattekontrollen. 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 § 62, *stk. 4*, foreslås, at Skatterådets godkendelse af et bestemt kontrolprojekt vil kunne offentliggøres, i det omfang særlige kontrollensyn ikke taler imod. Der er tale om forslag til en lovfæstelse af allerede gældende praksis.

Der bør i videst muligt omfang være åbenhed om de kontrolopgaver, som forelægges Skatterådet. Det vil efter forslaget være muligt - helt eller delvist - at offentliggøre en beskrivelse af kontrolprojektet og begrundelsen for, at Skatterådet har givet en godkendelse. Det vil ligeledes være muligt, hvis væsentlige forbehold gør sig gældende, at udskyde en offentliggørelse eller helt at undlade en offentliggørelse af et godkendt kontrolprojekt. Dette bør dog være undtagelsen.

En offentliggørelse af Skatterådets godkendelse vil typisk ikke komme i konflikt med SKATs regler om tavshedspligt om den enkelte skattepligtiges forhold, da de skattepligtige, som kontrolprojektet er rettet imod ikke er identificerede på forhånd, og der ikke er samme beskyttelseshensyn over for den eller de tredjemænd, som vil blive anmodet om oplysningerne. Forud for kontrolprojektet vil der således ikke foreligge personoplysninger, hvilket dog naturligvis vil gøre sig gældende senere i forløbet, men bestemmelsen omfatter ikke en offentliggørelse af kontrolresultatet

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 conti 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.

For det andet indeholder § 62, *stk. 4*, et krav om, at SKAT kan forlange, at oplysningerne udleveres i et anerkendt filformat i elektronisk form eller indsendes digitalt i et anerkendt filformat, hvis den indberetningspligtige opbevarer oplysningerne i elektronisk form.

Den digitale udvikling betyder, at mange oplysninger vil kunne forefindes i elektronisk form i et anerkendt filformat. Det vil både betyde en lettelse af byrden for den oplysningspligtige og for SKAT, hvis oplysningerne kan afgives i elektronisk form, og det foreslås derfor, at dette vil kunne kræves, hvis det er muligt for den indberetningspligtige.

### *Til § 63*

Den foreslåede bestemmelse omfatter dødsboers pligt til at indsende oplysninger til brug for SKATs afgørelse af afdødes afsluttende skatteansættelse og afgørelse af, om boet selv er skattepligtigt.

Efter den foreslåede bestemmelse i § 63, *stk. 1*, skal skifteretten, bobestyreren, privat skiftende arvinger eller en efterlevende ægtefælle efter anmodning give SKAT enhver oplysning af betydning for skatteansættelse af afdøde og af boet.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 6 C, *stk. 1*, skal skifteretten, bobestyreren, privat skiftende arvinger eller en efterlevende ægtefælle 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.

Den foreslåede bestemmelse i § 63, stk. 1, er en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 6 C, stk. 1, 1. led, om skifteretten, bobestyreren og arvingernes oplysningspligt i forhold til den afdøde med henblik på at foretage en afsluttende skatteansættelse af afdøde. Oplysninger om den skifteretlige behandling af afdødes bo i den gældende § 6 C, stk. 1, indeholder både spørgsmål om boets eventuelle skattepligt og skatteansættelse og spørgsmål om boets behandling. Det foreslås, at den nye stk. 1 alene indeholder spørgsmålet om boets skatteansættelse, idet det er skifteretten, der har oplysningspligten om boets behandling.

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 har oplysningspligten over for SKAT om afdødes forhold. Skifterettens oplysningspligt omfatter som omtalt nedenfor også oplysninger om, hvem der er arvinger i boet, og hvorledes boet skiftebehandles.

For så vidt angår afdødes skattepligt, vil oplysningspligten omfatte enhver oplysning af betydning for opgørelsen af skattekrav, der udspringer af afdødes skattepligt, både vedrørende dødsåret og tidligere indkomstår. Denne pligt vil ikke kun være en pligt til at afgive skatter relevante 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 vil ikke kunne sanktioneres med pålæg af daglige tvangsbøder, men vil indebære, 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. Dette følger af dødsboskattelovens § 85, stk. 1, og det er den ansvarlige for boet, der har oplysningspligten. 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 skattekontrolløvs § 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 skattekontrollov og skatteindberetningslov foreslås ændringer i dødsboskattelovens § 85, således at terminologi og henvisninger svarer til forslag til skattekontrollov. Henvisningen til den gældende skattekontrolløvs § 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 om dødsboers oplysningspligt vil ikke kunne 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 vil kunne behandles efter skattekontrolløven. 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 §§ 55 og 56) indhente formueoplysninger hos enhver skattepligtig person.

Fristen for SKATs fremsættelse af skattekrav over for boet kan forlænges, såfremt boet ikke efterkommer en anmodning om oplysninger inden for den frist, der er fastsat i anmodningen, til to måneder fra den dag, hvor SKAT har modtaget oplysningerne.

Efter den gældende skattekontrollovs § 6 C, stk. 1, sidste led, henvises der til en fristregel i dødsboskatteovens § 87, stk. 3, hvoraf det fremgår, at SKATs frist for en afgørelse om skatteansættelse suspenderes indtil oplysningerne er modtaget, og fristen er herefter 2 måneder regnet fra den dag, hvor oplysningerne er modtaget. Denne henvisning videreføres ikke.

Efter den foreslåede bestemmelse i § 63, stk. 2, skal skifteretten foretage indberetning til told- og skatteforvaltningen om hvert enkelt dødsbo, der behandles af skifteretten.

Efter den gældende skattekontrollovs § 6 C, stk. 2, kan skatteministeren fastsætte regler om, at skifteretterne i et af ministeren angivet omfang skal foretage indberetning som dødsboer til SKAT.

Den foreslåede bestemmelse i § 63, stk. 2, er en videreførelse af den gældende § 6, stk. 2, om skatteministerens bemyndigelse til at pålægge skifteretterne indberetningspligt med den ændring, at det nu fastsættes i loven, at skifteretten løbende skal foretage indberetning til SKAT om hvert enkelt dødsbo, der behandles af skifteretten, og bemyndigelsen til skatteministeren om at fastsætte nærmere regler foreslås flyttet til et nyt stk. 3. Der er tale om lovfæstelse af gældende ret.

Efter den foreslåede bestemmelse i § 63, stk. 3, vil skatteministeren have samme bemyndigelse fremover til at fastsætte nærmere regler om, hvad skifteretten skal indberette. Skatteministeren har i bekendtgørelse nr. 890 af 10. juni 201 (Indberetningsbekendtgørelsen) fastsat nærmere regler om indberetningen om hvert enkelt dødsbo, som bl.a. skal indeholde detaljerede oplysninger om afdøde, arvinger og boets behandling.

#### *Til § 64*

Forslaget angår dokumentationspligt for realiteten af skattearrangementer.

Det følger af forslaget § 64, 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), skal efter anmodning, og når formålet med skattearrangementet fortrinsvis er at nedbringe eller udskyde skattebyrden, til SKAT indsende dokumentation for realiteten i de nævnte dispositioner og af de aktiver og passiver m.v., der indgår heri.

Efter den gældende skattekontrollovs § 10 F, stk. 1, 1. pkt., har 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), og 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.

Forslagets § 64, stk. 1, er en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 10 F, stk. 1, 1. pkt., med redaktionelle ændringer, herunder at udtrykket ”ved ligningen” udgår. Dette skyldes, at udtrykket ”ligning” ikke anvendes i forslaget til skattekontrollov. Hertil kommer, at udtrykket er overflødigt, når der i bestemmelsen tales om en eventuel forhøjelse af den skattepligtiges indkomstskat.

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 kunne 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 vil kunne 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 vil SKAT kunne fastsætte rimelige frister for, hvornår en redegørelse for et oplysningspligtigt forhold vil skulle foreligge, hvis ikke den manglende redegørelse vil skulle tillægges bevismæssig skadevirkning for den skattepligtige ved skatteansættelsen.

Det foreslås, at SKAT på lignende måde vil kunne fastsætte frister, inden for hvilke udbydere eller formidlere vil skulle dokumentere realiteten bag skattearrangementet, hvis ikke den manglende dokumentation vil skulle tillægges bevismæssig skadevirkning.

Efter forslaget § 64, stk. 2, er det SKAT som træffer afgørelse om, hvorvidt der er realitet i et skattearrangement som har til formål at nedbringe eller udskyde skattebyrde som nævnt i stk. 1, 1. pkt.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 10 F, stk. 2, er det SKAT som afgør, om der foreligger et skattearrangement.

Forslagets § 64, stk. 2, er en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 10 F, stk. 2.

Det følger af forslaget, at det er SKAT som træffer afgørelse om, der foreligger et skattearrangement som nævnt i stk. 1, 1. pkt., og som vil kunne begrunde en medhæften for udbyder og formidler.

Afgørelsen af, om der foreligger et skattearrangement, vil kunne træffes af SKAT af egen drift eller efter anmodning fra en udbyder eller en formidler. Afgørelsen vil endvidere kunne træffes på ethvert tidspunkt, hvor det fornødne beslutningsgrundlag er til stede, dvs. når sagen er tilstrækkelig oplyst, hvilket betyder at det vil kunne forekomme, at afgørelsen træffes forud for tidspunktet, hvor der gennemføres en skatteansættelse.

I overensstemmelse med det almindelige forvaltningsretlige udgangspunkt, vil udbyderen henholdsvis formidleren som adressat for en sådan afgørelse være klageberettiget efter skatteforvaltningslovens § 35 a, stk. 2.

Det har ikke opsættende virkning for skatteansættelsen, at der rejses sag om realiteten af skattearrangementet, og SKAT vil efter omstændighederne kunne gennemføre skatteansættelsen med forbehold af, at behandlingen af spørgsmålet om skattearrangementet i forbindelse med ansættelsen udskydes, indtil sagen om realiteten af skattearrangementet vil være 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 vil kunne medføre solidarisk hæftelse.

Efter forslagens § 64, stk. 3, hæfter udbyderen eller formidleren solidarisk med den skattepligtige for den eventuelle forhøjelse af den skattepligtiges indkomstskat, der fremkommer som følge af, at SKAT har tilsidesat skattearrangementet som ikke reelt.

Efter den gældende skattekontrollovs § 10 F, stk. 1, 2. pkt., 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 ved ligningen.

Forslagets § 64, stk. 3, er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 10 F, stk. 1, 2. pkt., med den sproglige ændring, at ”ved ligning” udgår uden at der er tilsigtet indholdsmæssige ændringer.

Efter forslaget hæfter udbyderen og formidleren solidarisk med den skattepligtige for den eventuelle forhøjelse af den skattepligtiges indkomstskat, der måtte fremkomme som følge af, at de nævnte dispositioner ikke anerkendes som reelle. SKAT vil således kunne vælge at opkræve hele skatterestancen hos udbyderen og/eller formidleren, der derefter selv vil skulle søge om eventuel betaling fra den skattepligtige.

Det følger af forslagens § 64, stk. 4, at tilsidesættes et skattearrangement, kan udbyderen eller formidleren påklage den del af skatteansættelsen, der vedrører skattearrangementet efter skatteforvaltningslovens § 11, stk. 1, nr. 1.

Efter den gældende skattekontrollovs § 10 F, stk. 3, kan udbyderen respektive formidleren, ved tilsidesættelse af et skattearrangement, påklage dette forhold i skatteansættelsen efter de almindelige klage regler i skatteforvaltningsloven. Skatteforvaltningslovens § 51 finder tilsvarende anvendelse over for udbyderen eller formidleren.

Forslagets § 64, stk. 4, er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 10 F, stk. 3, med enkelte sproglige præciseringer.

Det følger af forslaget, at hverken udbyder eller formidler har partsstatus i selve skatteansættelsessagen, men at udbyderen eller formidleren efter bestemmelsen vil være tillagt ret til - på lige fod med den skattepligtige - at påklage den del af skatteansættelsen for den skattepligtige, der vedrører skattearrangementet efter reglerne i skatteforvaltningsloven. Den skattepligtige vil i en sådan situation fortsat være part i en klagesag, ligesom den skattepligtige selvfølgelig også selv vil være klageberettiget.

De almindelige regler om påklage og klagesagsbehandling finder direkte anvendelse, idet der er tale om afgørelser i forvaltningsretlig forstand, truffet af SKAT, som led i administrationen af lovgivningen om skatter, jf. skatteforvaltningslovens § 11, stk. 1, nr. 1, om påklage af sådanne afgørelser til Landsskatteretten. En sådan klage vil skulle følge klagevej og regler for behandlingen af en tilsvarende klage fra den deltagende skattepligtige.

Den foreslåede bestemmelse etablerer en ordning, hvor SKAT kan få Finanstilsynet eller Erhvervsstyrelsen til at kontrollere, at finansiel aktivitet, hvor kurgestinstlovens § 25, stk. 7 finder anvendelse på nedskrivning af lån og hensættelse på garantier m.v., opfylder betingelserne, også i tilfælde af, at den finansielle aktivitet ikke er omfattet af lov om finansiel virksomhed.

Efter den foreslåede bestemmelse i § 65, stk. 1, skal tilsynsmyndigheden for et institut som nævnt i kurgestinstlovens § 25, stk. 7, efter anmodning fra SKAT, foretage kontrol af størrelsen af beløb, der er nedskrevet på udlån og hensat på garantier m.v. i instituttet pr. 31. december det pågældende år.

Efter § 6 D, stk. 1, 1. pkt. i den gældende skattekontrollov skal tilsynsmyndigheden for et institut som nævnt i kurgestinstlovens § 25, stk. 7, kontrollere størrelsen af beløb, der er nedskrevet på udlån og hensat på garantier m.v. i instituttet. Efter 2. pkt. kan de statslige told- og skatteforvaltninger i særlige tilfælde anmode tilsynsmyndigheden om at foretage kontrollen pr. 31. december i det pågældende år.

Forslaget er en videreførelse af den gældende § 6 D, stk. 1, med følgende redaktionelle ændringer. Det fremgår ikke som et selvstændigt punktum, at tilsynsmyndighed for et institut som nævnt i kurgestinstlovens § 25, stk. 7, kontrollerer størrelsen af beløb, der er nedskrevet på udlån og hensættelser m.v., men i stedet indgår det i sammenhæng med, at SKAT kan anmode om, at kontrollen udføres på et bestemt tidspunkt. At SKAT kun vil anvende bestemmelsen i særlige tilfælde fremgår ikke direkte af lovteksten i forslaget, men dette vil konkret være tilfældet jf. bemærkningerne nedenfor.

Bestemmelsen hjemler således et pålæg til tilsynsmyndigheden for et institut som nævnt i kurgestinstlovens § 25, stk. 7, om at kontrollere størrelsen af beløb, der er nedskrevet på udlån og hensat på garantier m.v. i instituttet, hvis told- og skatteforvaltningen i særlige tilfælde anmoder tilsynsmyndigheden om at foretage en sådan kontrol pr. 31. december i det pågældende år.

Penge- og realkreditinstitutterne m.v., som er omfattet af lov om finansiel virksomhed, skal efter reglerne i årsregnskabsloven m.v. hvert år foretage de nødvendige og tilstrækkelige hensættelser til tab på udlån og garantier m.v. Der er tale om et skøn, som foretages af ledelsen i det enkelte pengeinstitut. En kontrol af, at nedskrivninger og hensættelser er foregået efter reglerne i årsregnskabsloven, ligger udenfor de opgaver, som SKAT varetager som myndighed. Det er Erhvervsministeriets ressortområde, og Finanstilsynet har hjemmel i lov om finansiel virksomhed til at føre tilsyn med penge- og realkreditinstitutterne.

Penge- og realkreditinstitutter m.v. kan lægge de 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 skal være opfyldt, før tab kan fradrages. Praxis for penge- og realkreditinstitutter m.v. kan herved adskille sig fra kurgestinstlovens almindelige principper for opgørelse af tab på fordringer, hvor tab almindeligvis først kan fratrækkes, når tabet er konstateret.

Finanstilsynets undersøgelse 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 den årlige opgørelse af den skattepligtige indkomst er hensættelserne som opgjort pr. 31. december, der er relevante, vil bestemmelsen give adgang til, at SKAT i særlige tilfælde vil kunne anmode tilsynsmyndigheden om at foretage en kontrol af et instituts hensættelser pr. 31. december. Disse særlige tilfælde vil kunne 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 revisionssag eller lignende i forhold til et institut. SKATs adgang til at anmode om en kontrol af et instituts hensættelser vil skulle ske i samarbejde med tilsynsmyndigheden, således at der tages hensyn til tilsynsmyndighedens planlægning i øvrigt.

SKAT vil efter lovforslagets § 53 have 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 og oplysninger om enkeltsager m.v.

Det er SKAT, som skal kontrollere, 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 fratrullet 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.

Det fremgår af den foreslåede bestemmelse i § 65, stk. 2, at 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.

Efter den gældende skattekontrollovs § 6 D, stk. 2, 1. pkt., gælder det for herværende filialer af udenlandske kreditinstitutter, der er hjemmehørende i et land inden for EU/EØS, at de statslige told- og skatteforvaltninger kan anmode Finanstilsynet om på deres vegne at kontrollere størrelsen af nedskrivninger på udlån og hensættelser på garantier m.v., som kan fradrages efter kursgevinstlovens § 25, stk. 7.

Den foreslåede bestemmelse i § 65, stk. 2, er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 6 D, stk. 2, 1. pkt. med en redaktionel ændring, idet de statslige told- og skatteforvaltninger er ændret til told- og skatteforvaltningen. Bestemmelsen omhandler ordningen for tilsyn med filialer af udenlandske realkreditinstitutter. Herværende filialer af udenlandske kreditinstitutter, der er hjemmehørende i EU/EØS, er ikke omfattet af lov om finansiel virksomhed, men er underlagt hjemlandets tilsyn, men de skal overholde de danske regnskabsretlige regler i årsregnskabsloven, når de har driftssted i Danmark. Finanstilsynet har således ikke efter lov om finansiel virksomhed hjemmel til at foretage udgående kontrol eller indkalde materiale fra en herværende filial af et udenlandsk kreditinstitut, der er hjemmehørende i et land inden for EU/EØS.

For at disse institutter ikke skal være afskåret fra at anvende reglen i kursgevinstlovens § 25, stk. 7, foreslås den eksisterende ordning videreført, hvor SKAT kan anmode Finanstilsynet om på vegne af SKAT at kontrollere, at opgørelsen af de regnskabsmæssige nedskrivninger og hensættelser er foretaget i overensstemmelse med reglerne i årsregnskabsloven. 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, vil proceduren være, 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.

Det foreslås i § 65, stk. 3, at 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 dennes vegne at kontrollere størrelsen af nedskrivninger på udlån og hensættelser på garantier m.v., som kan fradrages efter reglerne i kursgevinstlovens § 25, stk. 7.

Det fremgår af den gældende skattekontrollovs § 6 D, stk. 3, 1. pkt., at for finansieringsselskaber, der efter kursgevinstlovens § 25, stk. 8, har valgt at anvende reglerne i kursgevinstlovens § 25, stk. 7, kan de statslige told- og skatteforvaltninger anmode Erhvervs- og Selskabsstyrelsen om på deres vegne at kontrollere størrelsen af nedskrivninger på udlån og hensættelser på garantier m.v., som kan fradrages efter reglerne i kursgevinstlovens § 25, stk. 7.

Forslaget er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 6 D, stk. 3, 1. pkt. med en mindre redaktionel ændring, idet de statslige told- og skatteforvaltninger ændres til told- og skatteforvaltningen.

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 betyder, 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 reglerne i årsregnskabslovens afsnit V om regnskabsklasse D og eventuelle bekendtgørelser udstedt i tilknytning hertil, som finansieringsinstituttet skal følge.

Den foreslåede bestemmelse i § 65, stk. 4, angiver retningslinjerne for kontrol og klageadgang. Told og skatteforvaltningens anmodning om kontrol, jf. stk. 2 og 3, skal fremsættes senest 1 år og 6 måneder efter udløbet af det pågældende indkomstår. Finanstilsynet eller Erhvervsstyrelsen skal meddele sin afgørelse til told- og skatteforvaltningen senest 6 måneder fra anmodningens fremsættelse. Afgørelsen kan indbringes for Erhvervsankenævnet senest 4 uger efter, at den pågældende juridiske person har fået underretning om afgørelsen fra told- og skatteforvaltningen.

I den gældende skattekontrollovs § 6 D, stk. 2, 2.-4. pkt. angives retningslinjerne for Finanstilsynets kontrol og klageadgang, idet en anmodning fra de statslige told- og skatteforvaltninger skal fremsættes senest 1 år og 6 måneder efter udløbet af det pågældende indkomstår. Finanstilsynet skal meddele sin afgørelse til de statslige told- og skatteforvaltninger inden 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 de statslige told- og skatteforvaltninger.

Efter den gældende § 6 D, stk. 3, sidste pkt. finder reglerne i stk. 2, 2.-4. pkt. tilsvarende anvendelse for Erhvervsstyrelsens vedkommende.

Forslaget er således en videreførelse af § 6 D, stk. 2.-4. pkt. og stk. 3, sidste pkt. med de redaktionelle ændringer, der er en følge af, at reglerne samles i en bestemmelse.

I forslaget fastsættes dels en frist for SKATs anmodning og tilsynsmyndighedens svar på anmodningen, dels at tilsynsmyndighedens afgørelse kan indbringes for Erhvervsankenævnet og fristen herfor. Bestemmelsen foreslås at gælde for herværende filialer af udenlandske kreditinstitutter, der er hjemmehørende i et land inden for EU/EØS, og finansieringsinstitutter, der har valgt af følge reglerne i kursgevinstlovens § 25, stk. 7.

SKAT anmodning om tilsynsmyndighedens afgørelse skal fremsættes senest 1 år og 6 måneder efter indkomstårets udløb, og anmodningen skal være besvaret af tilsynsmyndigheden inden 6 måneder fra fremsættelsen af anmodningen.

Såfremt der på baggrund af tilsynsmyndighedens afgørelse er grundlag for at ændre størrelsen af de regnskabsmæssige nedskrivninger og hensættelser og dermed størrelsen af det skattemæssige fradrag, er den foreslåede procedure, at SKAT giver filialen eller finansieringsselskabet skriftlig meddelelse om ændringen af fradragets størrelse og dermed om ændringen af de regnskabsmæssige nedskrivninger og hensættelser.

Da SKAT ikke har kompetence til at ændre størrelsen af de regnskabsmæssige nedskrivninger og hensættelser, kan en afgørelse om en ændring ikke gøres til genstand for behandling i det skatteretlige klagesystem. Klageadgangen følger i stedet den klageadgang, der i øvrigt gælder for afgørelser truffet af Finanstilsynet og Erhvervsstyrelsen. Det vil sige, at en afgørelse om størrelsen af de regnskabsmæssige nedskrivninger og hensættelser kan påklages til Erhvervsministeriets Erhvervsankenævn og i sidste instans indbringes for domstolene. Tilsynsmyndighedens afgørelse kan indbringes for Erhvervsankenævnet af den herværende filial af et udenlandsk kreditinstitut eller det danske finansieringsselskab, hvorimod SKAT ikke har klageadgang.

Den foreslåede bestemmelse i § 65, stk. 5 er en særlig kontroll hjemmel for Finanstilsynets og Erhvervsstyrelsens bistand til SKAT, hvor der henvises til, at reglerne i § 347 i lov om finansiel virksomhed, dog bortset fra reglen i § 347, stk. 1, 2. pkt., også gælder ved Finanstilsynets kontrol af filialer af udenlandske kreditinstitutter, jf. stk. 2, og Erhvervs- og Selskabsstyrelsens kontrol af finansieringsselskaber, jf. stk. 3.

Efter den gældende skattekontrollovs § 6 D, stk. 5, finder reglerne i § 347 i lov om finansiel virksomhed, dog bortset fra reglen i § 347, stk. 1, 2. pkt., tilsvarende anvendelse ved Finanstilsynets kontrol af filialer af udenlandske kreditinstitutter, jf. stk. 2, og Erhvervsstyrelsens kontrol af finansieringsselskaber, jf. stk. 3.

Den foreslåede bestemmelse er en videreførelse af § 6 D, stk. 5. Der foreslås således en hjemmel til, at henholdsvis Finanstilsynet og Erhvervsstyrelsen vil kunne indhente oplysninger fra filialer af udenlandske kreditinstitutter og finansieringsinstitutter i de situationer, hvor SKAT har anmodet Finanstilsynet eller Erhvervsstyrelsen om på SKATs vegne at kontrollere størrelsen af nedskrivninger på udlån og hensættelser på garantier m.v. i sådanne institutter.

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. Henvisningen til, at § 347 finder anvendelse, undtager derfor stk. 1, 2. pkt., da denne regel afskærer muligheden for at få de oplysninger, som er relevante for den kontrol, der skal foretages.

Efter bestemmelsen er der pligt for filialer af udenlandske kreditinstitutter og de finansieringsinstitutter, der har valgt at anvende reglerne om hensættelsesfradrag efter kursgevinstlovens § 25, stk. 7, 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.

### *Til § 66*

Den foreslåede bestemmelse omfatter det grundlag for udveksling af oplysninger med andre skattemæssige jurisdiktioner, som er fastlagt gennem en række overenskomster, konventioner eller administrative aftaler.

Efter den foreslåede bestemmelse i § 66, 1. led, afgiver SKAT oplysninger til og modtager oplysninger fra de kompetente myndigheder på Færøerne, i Grønland og en fremmed jurisdiktion i overensstemmelse med de efterfølgende oplyste bestemmelser, se nedenfor.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 11, 1. led, afgiver SKAT oplysninger til og modtager oplysninger fra de kompetente myndigheder på Færøerne, i Grønland og i fremmede stater og områder i overensstemmelse med de efterfølgende bestemmelser.

Den foreslåede bestemmelse er en videreførelse af § 11, 1. led, i den gældende skattekontrollov med den sproglige ændring, at fremmede stater og områder samles i det fælles begreb en fremmed jurisdiktion. Bestemmelsen angiver regelgrundlaget for SKATs udveksling af oplysninger med udenlandske skattemyndigheder. Det fremgår således, at SKAT skal afgive oplysninger til og modtage oplysninger fra de kompetente myndigheder på Færøerne, i Grønland og i en fremmed jurisdiktion i overensstemmelse med de efterfølgende bestemmelser.

Der er tale om fire forskellige former for regelgrundlag, som er beskrevet under nr. 1-4.

Efter den foreslåede bestemmelse i § 66, nr. 1, er det første regelgrundlag Rådets direktiv 2011/16/EU om administrativt samarbejde på beskatningsområdet og om ophævelse af direktiv 77/799/EØF, som ændret ved rådets direktiv 2014/107/EU af 9. december 2014, Rådets direktiv 2015/2376/EU af 8. december 2015 og Rådets direktiv 2016/881/EU af 25. maj 2016 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår obligatorisk automatisk udveksling af oplysninger på beskatningsområdet og Rådets direktiv 2016/2258 af 6. december 2016 om ændring af direktiv 2011/16/EU for så vidt angår skattemyndighedernes adgang til oplysninger indberettet i henhold til hvidvaskreguleringen, og aftaler indgået mellem EU og tredjeland om administrativ bistand i skattesager.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 11, nr. 1, er det første regelgrundlag 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.

Forslagets *nr. 1* vil være en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 11, nr. 1, som implementerer EU direktiver om administrativt samarbejde, jf. Rådets direktiv 2011/16/EU om administrativt samarbejde på beskatningsområdet og om ophævelse af direktiv 77/799/EØF, med senere ændringer, herunder den seneste direktivændring, som giver skattemyndighederne adgang til visse oplysninger indberettet i henhold til hvidvaskreguleringen.

Det foreslås at præcisere, at bestemmelsen i den foreslåede § 66, nr. 1, også vil finde anvendelse på aftaler om administrativ bistand, som EU har indgået med tredjelande. EU har indgået aftaler med henholdsvis Andorra, Liechtenstein, Monaco, San Marino og Schweiz om automatisk udveksling af oplysninger om finansielle konti til forbedring af efterrettelighed vedrørende international beskatning. Det foreslås således at præcisere, at SKAT kan sende og modtage oplysninger i medfør af disse aftaler og eventuelle andre aftaler om administrativ bistand, EU måtte indgå med tredjelande.

Grundlaget for samarbejdet inden for EU bygger 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.

Efter den foreslåede bestemmelse i § 66, *nr. 2*, er det andet regelgrundlag en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem på den ene side Danmark og på den anden side enten Færøerne, Grønland, eller den pågældende fremmede jurisdiktion.

Efter den gældende skattekontrollovs § 11, nr. 2, er det andet regelgrundlag en dobbeltbeskatningsoverenskomst mellem Danmark og Færøerne, Grønland, den pågældende fremmede stat eller det pågældende fremmede område.

Forslagets *nr. 2* vil være en videreførelse af § 11, stk. 1, nr. 2, med den sproglige ændring, at fremmede stater og områder samles i det fælles begreb en fremmed jurisdiktion, 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 artikel 26 om udveksling af oplysninger i OECD's modelbeskatningsoverenskomst 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.
- 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.

Efter den foreslåede bestemmelse i § 66, *nr. 3*, er det tredje regelgrundlag en administrativt indgået aftale om administrativ bistand i skattesager mellem på den ene side Danmark og på den anden side Færøerne, Grønland eller den pågældende fremmede jurisdiktion.

Efter den gældende skattekontrollovs § 11, *nr. 13*, er det tredje regelgrundlag en administrativt indgået aftale om administrativ bistand i skattesager mellem Danmark og Færøerne, Grønland, den pågældende fremmede stat eller det pågældende fremmede område.

Forslagets *nr. 3* vil være en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 11, *stk. 1, nr. 3*, med den sproglige ændring, at fremmede stater og områder samles i det fælles begreb en fremmed jurisdiktion, 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.

Efter den foreslåede bestemmelse i § 66, *nr. 4*, er det fjerde regelgrundlag enhver anden international overenskomst eller konvention tiltrådt af Danmark, som omhandler administrativ bistand i skattesager.

Efter den gældende skattekontrollovs § 11, *nr. 4*, er det fjerde regelgrundlag enhver anden international overenskomst eller konvention tiltrådt af Danmark, som omhandler administrativ bistand i skattesager.

Forslagets *nr. 4* vil være en videreførelse af 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 § 67*

Den foreslåede bestemmelse giver udenlandske skattemedarbejdere samme rettigheder og pligter, som SKATs medarbejdere, når de deltager i en skattekontrol på dansk område.

Efter den foreslåede bestemmelse i § 67 vil 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. gælde 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.

Efter den gældende skattekontrollovs § 8 Z vil bestemmelserne i straffelovens 14. kapitel om forbrydelser mod den offentlige myndighed m.v. og 16. kapitel om forbrydelser i offentlig tjeneste eller hverv m.v. gælde for embedsmænd fra en anden stat, Færøerne eller Grønland, der befinder sig her i landet som led i ydelse eller modtagelse af administrativ bistand i skattesager, som ikke er straffesager, i form af udveksling af oplysninger, 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.

Den foreslåede bestemmelse er en videreførelse af § 8 Z i den gældende skattekontrollov, dog med den ændring, at vendingen ”i skattesager, som ikke er straffesager” udgår.

Dette vil intet ændre ved de faktiske forhold, idet de forskellige bistanftsftaler alene omfatter et samarbejde mellem skattemyndighederne til brug for skatteansættelser i bred forstand. Vendingen ”i skattesager, som ikke er straffesager” kan rejse tvivl om, i hvilket omfang SKAT skal udøve en forhåndscensur på en bistanfsanmodning, hvilket ikke ligger inden for aftalerne.

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 bør de pågældende embedsmænd nyde samme retsbeskyttelse og være 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.

### *Til § 68*

Den foreslåede bestemmelse samler reglerne om SKATs anvendelse af elektronisk tilgængelige data.

Efter den foreslåede bestemmelse i § 68, *stk. 1*, kan SKATs it-systemer samkøres til brug for told- og skatteforvaltningens myndighedsudøvelse.

Forslaget præciserer, at SKAT kan anvende alle de eksisterende elektronisk lagrede oplysninger, som forefindes i SKATs databaser og registre, til løsningen af SKATs myndighedsopgaver. SKAT vil i forbindelse med anvendelse af personoplysninger nøje iagttage de procedurer, der følger af persondataloven.

Efter den foreslåede bestemmelse i § 68, *stk. 2*, kan SKAT til brug for opgørelse og 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 kan samkøres med told- og skatteforvaltningens øvrige oplysninger til brug for skatteansættelse og generel kontrol.

Efter den gældende skattekontrollovs § 11 F, kan SKAT til brug ved opgørelse eller inddrivelse af skatter, arbejdsmarkedsbidrag, told eller afgifter få terminaladgang til alle nødvendige oplysninger om fysiske eller juridiske personers økonomiske eller erhvervsmæssige forhold i indkomstregisteret, jf. lov om et indkomstregister § 7. Oplysningerne kan anvendes til brug for selvangivelse, 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.

Den foreslåede bestemmelse i § 68, *stk. 2*, er en videreførelse af § 11 F, 1. pkt. i den gældende skattekontrollov med den præcisering, at det også gælder opkrævning af skatter. Bestemmelsen giver SKAT terminaladgang til alle nødvendige oplysninger om fysiske eller juridiske personers økonomiske og erhvervsmæssige forhold i det indkomstregister, som blev oprettet ved lov nr. 403 af 8. maj 2006 (indkomstregisterloven). Der er tale om et fælles myndighedsregister, og de myndigheder, som har brug for oplysningerne i indkomstregisteret i deres sagsbehandling, skal have en klar hjemmel om adgang til og anvendelse af oplysningerne.

For SKATs vedkommende, skal oplysningerne være nødvendige til brug for opgørelse, opkrævning og inddrivelse af skatter, arbejdsmarkedsbidrag, told og afgifter. 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.

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.

Det foreslås, at 2. pkt. i den gældende bestemmelse ikke videreføres. Der er tale om eksempler på, hvad SKAT kan anvende oplysningerne til, som i stedet fremgår af bemærkningerne nedenfor.

Indberetninger til indkomstregisteret, som administreres af SKAT, men som indeholder oplysninger fra en lang række andre myndigheder, har i vid udstrækning afløst andre indberetninger til SKAT, og bestemmelsen 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 kan bruges til 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.

Efter den foreslåede bestemmelse i § 68, stk. 3, kan SKAT til brug for opgørelse, opkrævning og inddrivelse af skatter, arbejdsmarkedsbidrag, told og afgifter få terminaladgang til alle nødvendige oplysninger om fysiske eller juridiske personers økonomiske og erhvervsmæssige forhold i andre offentlige myndigheders registre med henblik på registersamkøring.

Efter den gældende skattekontrollovs § 6 E kan SKAT, efter skatteministerens nærmere bestemmelse, i det omfang det anses for at være af væsentlig betydning for opgørelse eller inddrivelse af skatter, arbejdsmarkedsbidrag, told eller afgifter, indhente oplysninger om fysiske eller juridiske personers økonomiske eller erhvervsmæssige forhold i elektronisk form fra andre offentlige myndigheder med henblik på registersamkøring.

Den foreslåede bestemmelse i § 68, stk. 3, viderefører § 6 E i den gældende skattekontrolllov med den væsentlige ændring, at bestemmelsen får en generel formulering om adgang til andre offentlige myndigheders registre, som ikke kræver, at der forinden udarbejdes en bekendtgørelse af skatteministeren om, hvilket register, der er tale om. Der foreslås yderligere den præcisering, at indhentelse af oplysninger i elektronisk form erstattes af udtrykket terminaladgang. Efter bestemmelsen vil SKAT kunne indhente oplysninger i elektronisk form om fysiske eller juridiske personers økonomiske og erhvervsmæssige forhold fra andre offentlige myndigheder med henblik på samkøring med de hos SKAT eksisterende oplysninger om de pågældende personer, når det anses for at være af væsentlig betydning for opgørelse, opkrævning og inddrivelse af skatter, arbejdsmarkedsbidrag, told og afgifter.

Skatteministerens bemyndigelse efter den gældende skattekontrollovs § 6 E er udnyttet i bekendtgørelse om indberetningspligter efter skattekontrolloven af 10. juli 2015, hvor det i § 9, stk. 2, fremgår, at følgende myndigheder er omfattet: Arbejdstilsynet, Erhvervsstyrelsen, Departementet i Ministeriet for Fødevarer, Landbrug og Fiskeri, NaturErhvervstyrelsen, Styrelsen for Arbejdsmarked og Rekruttering og Udbetaling Danmark.

Efter den foreslåede bestemmelse i § 68, stk. 3, gives SKAT ligeledes adgang til oplysninger om virksomheders og andre juridiske enheders mv. reelle ejerskab. Virksomheder og andre juridiske enheder mv. er forpligtet til at indhente og opbevare oplysninger om deres reelle ejerskab, samt sikre, at oplysningerne er passende, nøjagtige og aktuelle.

Ved lov nr. 262 af 16. marts 2016, som trådte i kraft 23. maj 2017, oprettes der et register over reelle ejere, hvor virksomheder og andre juridiske enheder mv. er forpligtet til at registrere deres reelle ejerskab. Dele af registret vil være tilgængeligt for offentligheden, mens oplysninger om f.eks. CPR-numre og udenlandske identifikationsnumre ikke vil blive offentliggjort. I bemærkningerne til lovforslaget, står der, at oplysningerne skal kunne udleveres til andre offentlige myndigheder, herunder SKAT, når det forudsættes, at myndigheder som efterspørger oplysninger om reelle ejere skal bruge disse i forhold til den offentlige myndigheds varetagelse af tilsyn- eller kontrolopgaver i henhold til lovgivning, og at der konkret vurderes at være behov for at få oplysninger.

I bemærkningerne til lovforslaget om register over reelle ejere lægges der op til, at andre offentlige myndigheder skal anmode om oplysninger, der er registreret i registret. Med den foreslåede bestemmelse i § 68, stk. 3 gives der direkte adgang til registret ved registersamkøring, således at det sikres, at SKAT får en effektiv og systematisk adgang til oplysningerne.

Med den foreslåede bestemmelse implementeres dele af direktiv 2016/2258 af 6. december 2016, om ændring af direktiv 2011/16, hvorefter skattemyndighederne får adgang til oplysninger indberettet i henhold til hvidvaskregulering.

De yderligere dele af direktivet implementeres i bestemmelsen om oplysningspligt for offentlige myndigheder, erhvervsdrivende og juridiske personer i forslagets § 61, stk. 2, der giver told- og skatteforvaltningen adgang til at anmode om oplysninger indberettet og opbevaret efter hvidvaskreglerne. Der henvises til de specielle bemærkninger om forslagets § 61, stk. 2.

Adgangen for SKAT til at indhente andre myndigheders registrerede oplysninger vil bl.a. omfatte en adgang til at foretage elektronisk opkobling til de registre, hvor oplysningerne er lagret, og en adgang til at rekvirere elektronisk lagrede oplysninger.

SKAT vil efter bestemmelsen kunne få adgang til oplysninger om den enkelte skattepligtige, dvs. både personoplysninger og oplysning om juridiske personers økonomiske og erhvervsmæssige 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 og inddrivelse af skatter, arbejdsmarkedsbidrag, told eller afgifter.

Udtrykket ”af væsentlig betydning for opgørelse eller inddrivelse af skatter, arbejdsmarkedsbidrag, told eller afgifter” vil ikke kun dække over selve opgørelses-, opkrævnings eller inddrivelsessituationen, men tillige over muligheden for, at SKAT kan føre kontrol til imødegåelse af forkerte oplysninger eller sikring af en effektiv inddrivelse. SKAT vil således have mulighed for at indhente oplysninger om fysiske og juridiske personers økonomiske eller erhvervsmæssige forhold som led i en generel søgning til brug for en løbende kontrol.

Bestemmelsen vil ikke skulle anvendes til etablering af 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 vil selv skulle afholde 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 § 69*

Den foreslåede bestemmelse regulerer oprettelsen af et kontrolinformationsregister (KINFO).

Efter den foreslåede bestemmelse i § 69, *stk. 1*, kan SKAT oprette et kontrolinformationsregister over fysiske og juridiske personer, der har påført eller forsøgt at påføre det offentlige et samlet tab på mindst 100.000 kr. i form af skatter, arbejdsmarkedsbidrag, told og afgifter.

Efter den gældende skattekontrollovs § 6 F, *stk. 1*, kan SKAT oprette et register over fysiske og juridiske personer, der har påført eller forsøgt at påføre det offentlige betydelige tab af skatter, arbejdsmarkedsbidrag, told eller afgifter, med henblik på at imødegå overtrædelser af lovgivningen om skatter og andre ydelser til det offentlige.

Den foreslåede bestemmelse i *stk. 1*, er en videreførelse af § 6 F, *stk. 1*, i den gældende skattekontrolllov, idet der dog foreslås en lovfæstelse af den beløbsstørrelse, der betinger registreringen. Efter bestemmelsen kan SKAT foretage en registrering af fysiske og juridiske personer, der har påført eller søgt at påføre det offentlige tab i form af skatter, arbejdsmarkedsbidrag, told og afgifter. 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. Første led i den gældende *stk. 1*, 1. pkt. foreslås ikke videreført, da formålet med bestemmelsen vil fremgå af bemærkningerne.

Formålet med kontrolinformationsregistret er at skabe et modspil til selskabstømmere, konkursryttere, udbydere af uholdbare skattearrangementer og lignende større skatteunddragere. En registrering indebærer, at den pågældende vil blive fulgt nøjere af SKAT. Men den pågældende bliver ikke – som følge af registreringen – afskåret fra nogle rettigheder.

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 erhvervsmæssig formidler af skattearrangementer, der ved forskudsregistreringen eller skatteansættelsen af de skattepligtige, der har anvendt ordningen, er blevet tilsidesat som værende uden reelt indhold. Der er således ikke realiseret et tab, men den pågældende udbyder eller formidler vil i en periode fremover kunne være under nøjere overvågning.

Registrering i kontrolinformationsregisteret (KINFO) skal kun kunne foretages, hvis formålet er at imødegå overtrædelser af lovgivningen om skatte- og afgifter. 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 vil som den dataansvarlige skulle 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. Begrundelsen vil skulle indeholde en beskrivelse af, hvilket forhold, der foranlediger registreringen, og hvornår forholdet anses for realiseret, samt en oplysning om, på hvilket tidspunkt den pågældende vil blive slettet fra registeret igen, hvis der ikke efterfølgende indtræder forhold, der begrundet en ny registrering.

SKATs afgørelse om en registrering kan af den registrerede indbringes for Skatteankestyrelsen, men en klage har ikke opsættende virkning på registreringen.

De oplysninger, der vil blive registreret, 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 vil skulle overholdes ved administration af bestemmelsen.

Registreringskriterierne 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. Der skal desuden være handlet forsætligt eller groft uagtsomt i forhold til tabet.

Ud over registrering på grundlag af en dom eller en endelig administrativ afgørelse vil SKAT kunne 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 momskarruselsvindel. Ved momskarruselsvindel forstås en svindelmetode, hvor der igangsættes transaktioner mellem en række momsplichtige 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 skønsmæssigt 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 vil en registrering forudsætte, 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 SKAT konstaterer, 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, da der i disse tilfælde ikke vil være forsæt til at påføre det offentlige tab.

Ved lov nr. 408 af 8. maj 2006 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 momskaruselsvindel.

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 blevet ændret/præciseret, så det fremgår, at notifikationer kan registreres, og at betingelsen om betydeligt tab ikke vil skulle være opfyldt.

Den juridiske vejledning, afsnit A.C.2.1.3. og SKM2007.508.SKAT indeholder retningslinjer for registrering i KINFO.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 6 F, stk. 2, er registrerede oplysninger og oplysninger hos

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

Den gældende skattekontrollovs § 6 F, stk. 2 foreslås ikke videreført, da skatteforvaltningsloven allerede indeholder en regel om, at alle personoplysninger er omfattet af en særlig tavshedspligt. Oplysninger, der bliver registreret efter stk. 1, samt oplysninger, der indgår i den sagsbehandling i SKAT, der ligger til grund for en registrering, er således 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.

Efter den foreslåede bestemmelse i § 69, stk. 2, kan registrering ikke foretages eller opretholdes mere end fem år efter, at det forhold, der begrunder en registrering, er konstateret.

Efter den gældende skattekontrollovs § 6 F, stk. 3, kan registrering ikke foretages eller opretholdes mere end fem år efter, at det forhold, der begrunder en registrering, er konstateret.

Den foreslåede bestemmelse i stk. 2 viderefører 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. Hvis f.eks. en dom fra 30. maj 2013 udgør grundlaget for registreringen, vil der kunne ske registrering i perioden fra 1. juni 2013 til 30. maj 2018. Hvis registreringen først sker i slutningen af 2004, vil registreringen alligevel skulle slettes den 30. maj 2018.

Konstateres der efterfølgende nye forhold, der begrunder en registrering, løber der en ny femårig frist fra det tidspunkt, hvor forholdet er realiseret.

Efter den foreslåede bestemmelse i § 69, stk. 3, kan SKAT med henblik på kontrol af virksomheders registreringsforhold foretage samkøring af oplysninger i kontrolinformationsregisteret med oplysninger i told- og skatteforvaltningens registreringssystem for virksomheder. SKAT kan stille resultatet af registersamkøringen til rådighed for Erhvervsstyrelsen til brug for denne myndigheds arbejde som registreringsmyndighed for told- og skatteforvaltningen.

Efter den gældende skattekontrollovs § 6 F, stk. 4, kan SKAT med henblik på registreringskontrol af virksomheder foretage samkøring af oplysninger i kontrolinformationsregisteret med oplysninger i told- og skatteforvaltningens registreringssystem for virksomheder. SKAT kan stille resultatet af registersamkøringen til rådighed for Erhvervs- og Selskabsstyrelsen til brug for denne myndigheds arbejde som registreringsmyndighed for told- og skatteforvaltningen.

Den foreslåede bestemmelsen i stk. 3 viderefører 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, og SKAT kan stille resultatet af registersamkøringen til rådighed for Erhvervsstyrelsen til brug for styrelsens arbejde som registreringsmyndighed for SKAT.

Bestemmelsen vil give lovhjemmel til at gennemføre en maskinel kontrol i alle sager i relation til

KINFO for at styrke registreringskontrollen både i SKATs registreringssystem for virksomheder, Erhvervssystemet, og i Erhvervsstyrelsens virksomhedsregistre, bl.a. CVR-registeret og selskabsregisteret. SKAT anvender CVR-registeret i Erhvervssystemet, hvorfor Erhvervsstyrelsen har adgang til at indberette cvr-numre i Erhvervssystemet, og der vil været et tæt samarbejde mellem de to myndigheder for at sikre, at registreringerne er korrekte. Ved registersamkøring med KINFO-registret, vil denne kontrol blive lavet automatisk i alle sager i forbindelse med den maskinelle restance- og risikovisitering.

I

Samkøring vil rent teknisk skulle foretages således, at der alene vil fremkomme en markering under et punkt om »maskinel restancevisitering« i Erhvervssystemet, når en fysisk eller juridisk person, som er optaget i KINFO, anmoder om f.eks. momsregistrering.

En markering under punktet »maskinel restancevisitering« kan henvise til oplysninger i følgende SKAT-registre: Det Centrale Fordringsregister for restancer, »Træsko-registret« for nægtelse af registrering, Erhvervssystemet for konkurser m.v. og KINFO-registreringer.

Erhvervsstyrelsen vil alene kunne se en markering, som bevirker, at sager kan videregives til SKAT med henblik på nærmere kontrol, men ikke baggrunden for markeringen. Dvs. at Erhvervsstyrelsen ikke vil modtage oplysning om, i hvilke af ovennævnte registre den pågældende er registreret eller, hvorfor registrering har fundet sted.

SKAT vil i modsætning hertil kunne se, at der er tale om en KINFO-registrering, da en sådan oplysning er nødvendig bl.a. af hensyn til den videre registreringskontrol. Derudover vil kun medarbejdere, som er autoriseret til KINFO, kunne få adgang til yderligere oplysninger fra registret, herunder om hvorfor en given fysisk eller juridisk person er optaget i registret.

Ved at gennemføre registersamkøring på denne måde, vil også retssikkerhedsmæssige hensyn blive tilgodeset, da resultatet af samkøringen vil komme til at indgå på neutral måde i en allerede eksisterende maskinel visitering.

SKAT og Erhvervsstyrelsen har indgået en samarbejdsaftale, som regulerer, hvornår Erhvervsstyrelsen på egen hånd kan træffe afgørelse om registrering i SKATs Erhvervssystem, og hvilke sager, der skal overgå til SKAT til nærmere kontrol – det vil sige sager, som Erhvervsstyrelsen skal placere på den såkaldte sagsliste.

### *Til § 70*

Den foreslåede bestemmelser giver finansielle virksomheder adgang til at købe oplysninger, som er registreret i den enkelte skattepligtiges skattemappe.

Efter den foreslåede bestemmelse i § 70, stk. 1, kan finansielle virksomheder, der yder lån eller formidler lån, efter samtykke fra den registrerede få adgang til oplysninger, som indgår i den seneste årsopgørelse, og som er nødvendige til brug for konkrete kreditgivningssituationer.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 1 B, stk. 1, kan virksomheder, der yder lån eller formidler lån, efter samtykke fra den registrerede få adgang til oplysninger, som indgår i den seneste årsopgørelse, og som er nødvendige til brug for konkrete kreditgivningssituationer.

Den foreslåede bestemmelse i stk. 1 er en videreførelse af § 1 B, stk. 1, i den gældende skattekontrollov med den præcisering, at det er finansielle virksomheder, der kan 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 finde anvendelse i forbindelse med ordningen.

Adgangen foreslås givet til oplysninger, der er nødvendige til brug for kreditvurdering i forbindelse med konkrete kreditgivningssituationer, og reglerne i persondataloven skal finde anvendelse, se afsnit 2.4.6.3. i almindelig del om persondataloven.

Adgangen foreslås givet 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 finansielle 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 vil indebære 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.

Efter den foreslåede bestemmelse i § 70, stk. 2, kan 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 finansiell virksomhed, 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.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 1 B, stk. 2, kan 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 finansiell virksomhed, 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.

Den foreslåede bestemmelse i stk. 2 viderefører § 1 B, stk. 2, i den gældende skattekontrollov.

Det foreslås således, at finansielle virksomheder, som er omfattet af bekendtgørelsen om god skik for finansielle virksomheder, udstedt i medfør af § 43, stk. 2, i lov om finansiell virksomhed (god skik-bekendtgørelsen), vil kunne 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.

Efter den foreslåede bestemmelse i § 70, stk. 3, kan finansielle virksomheder 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.

Efter den gældende skattekontrollovs § 1 B, stk. 3, kan finansielle virksomheder 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.

Den foreslåede bestemmelse i § 70, stk. 3, viderefører § 1 B, stk. 3, i den gældende skattekontrollov.

Efter bestemmelsen vil finansielle virksomheder, der er undergivet Finanstilsynets tilsyn, kunne benytte adgangen til at indhente oplysninger digitalt med samtykke fra den registrerede/kunde, 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 den foreslåede bestemmelse i § 70, stk. 4, er adgang efter stk. 1-3 betinget af, at virksomheden

- 1) betaler et gebyr i overensstemmelse med lov om videreanvendelse af den offentlige sektors informationer, og
- 2) har indgået en aftale med SKAT om adgangen.

Efter den gældende skattekontrollovs § 1 B, stk. 4, forudsætter adgang efter stk. 1-3, at virksomheden har indgået en aftale med SKAT om adgangen. Sådanne aftaler skal indeholde bestemmelser om betaling fra virksomheden i overensstemmelse med lov om videreanvendelse af den offentlige sektors informationer.

Den foreslåede bestemmelse i stk. 4 viderefører § 1 B, stk. 4, i den gældende skattekontrollov med Den redaktionel ændring, så det tydeligt vil fremgå, at det vil være et krav, at virksomheden skal betale for de oplysninger, som SKAT stiller til rådighed for virksomheden.

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.

De aftaler, som indgås mellem SKAT og de enkelte finansielle virksomheder, skal indeholde bestemmelser om, at den finansielle virksomhed skal følge reglerne i persondataloven, se afsnit 2.4.6.3. i almindelig del, og Datatilsynets vejledninger, anvisninger m.v., og endelig at aftalen vil blive ophævet ved manglende overholdelse af disse regler. Anden relevant lovgivning skal ligeledes overholdes, herunder bl.a. lov om finansiell virksomhed og lov om kreditaftaler.

Ordningen vil fungere 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 skærm billede, 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.

### *Til § 71*

Forslaget angår SKATs mulighed for ved afgørelse at afskære en skattepligtig fra at anvende TastSelv.

Efter forslaget til § 71, stk. 1, 1. pkt., kan SKAT træffe afgørelse om at afskære en skattepligtig fra at anvende SKATs digitale selvbetjeningsløsning TastSelv 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.

Bestemmelsen er ny, men har baggrund i en administrativt fastsat ordning, som blev etableret i 2010.

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 betydning for dannelsen af 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 skattekонтроllov.

Forslaget vil omfatte såvel skattepligtige, som modtager en årsopgørelse inden oplysningsfristens udløb uden at have givet oplysninger, som skattepligtige som modtager et oplysningsskema.

Efter forslaget vil en afskæring af den skattepligtige fra at anvende TastSelv kunne ske, når SKAT

konkret skønner, 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 ved en afgørelse finder er uden realitet. Den skattepligtige har forskudsansat sig med fiktive renteudgifter vedr. skattearrangementet.
- En skattepligtig har gennem nogle år taget store fradrag, som SKAT mener er uberettigede.
- En skattepligtig har forsøgt at tage store fradrag i ikke låste felter uden, at der er grundlag herfor, f.eks. en kontanthjælpsmodtager, der tager fradrag for indbetalinger til en privat pensionsordning, kontingent til fagforening, A-kasse og øvrige lønmodtagerudgifter.
- En skattepligtig har forsøgt at tage et stort fradrag i et ikke låst felt for renteudgifter, selv om der ikke er gæld.
- En skattepligtig fratrækker underholdsbidrag til fiktive børn.

Med væsentlige fejl må også forstås egentlige misbrug af TastSelv-ordningen.

Med ”nærliggende risiko” forstås, at SKAT på grund af kvaliteten af den skattepligtiges seneste afgivelse af pligtmæssige oplysninger til SKAT, har grund til at antage, at kvaliteten af den skattepligtiges oplysninger til årsopgørelsen (eller forskudsopgørelsen) ikke vil være forbedret.

Forslaget berører ikke den skattepligtiges mulighed for at kunne påklage en forskudsopgørelse eller en årsopgørelse efter de almindelige regler i skatteforvaltningsloven.

SKATs afgørelse skal indeholde en begrundelse og en klagevejledning. Kravet om en begrundelse og en klagevejledning følger af reglerne i forvaltningsloven. Det skal således være muligt for den skattepligtige at forstå, hvad der har været årsag til afskæringen, herunder hvori den konkrete risiko for fejl eller misbrug består.

Efter forslaget til § 71, stk. 1, 2. pkt., kan afskæringen ske med virkning for det aktuelle indkomstår.

Forslaget er nyt, men har sin baggrund i SKATs administrative praksis, jf. SKM2010.638.SKAT.

Det fremgår heraf, at sker der afskæring i selvangivelsesperioden eller i genoptagelsesperioden (det vil sige i den periode, hvori den skattepligtige har adgang til at genoptage sin ansættelse i TastSelv) vil afskæringen have virkning for den resterende del af selvangivelses-/genoptagelsesperioden. Således vil det ikke - efter at afskæringen er effektueret - være muligt for den skattepligtige på noget tidspunkt at gennemføre ændringer for det pågældende indkomstår digitalt. Det følger endvidere af SKM2010.638.SKAT, at det herudover konkret skal vurderes, om afskæringen også skal gælde det kommende indkomstår.

Konstaterer SKAT eksempelvis i sommeren 2019, at den skattepligtige uberettiget har taget fradrag

i årsopgørelsen for indkomståret 2018 (dvs. det aktuelle indkomstår), kan SKAT samtidig med, at fradragene tilbageføres i overensstemmelse med de almindelige regler i skatteforvaltningsloven for ændring af skatteansættelser, afskære den skattepligtige fra at gennemføre digital genoptagelse i TastSelv vedrørende indkomståret 2018, hvis betingelserne herfor i øvrigt skønnes at være opfyldt.

Den administrative praksis, som er beskrevet ovenfor, forudsættes videreført. Dvs. at ordningen har virkning for en tidsbegrænset periode.

Det følger af forslaget til § 71, stk. 2, at 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 den skattepligtige fra at anvende TastSelv for dette indkomstår.

Forslaget er nyt, men har sin baggrund i SKATs administrative praksis, jf. SKM2010.638.SKAT.

Efter de administrativt fastsatte retningslinjer skal det konkret vurderes, om afskæringen også skal gælde det kommende indkomstår (forskud og årsopgørelse).

Forslaget vil betyde, at SKAT i eksemplet nævnt ovenfor i bemærkningerne til § 71, stk. 1, 2. pkt., efter omstændighederne også vil have adgang til at afskære den skattepligtige fra at foretage ændringer i TastSelv for det efterfølgende indkomstår (indkomståret 2019), hvis der er nærliggende risiko for, at den skattepligtige også vil begå væsentlige fejl i TastSelv for det efterfølgende 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 forslaget til § 71, stk. 3, foreslås, er skattepligtige, som efter stk. 1 eller 2 er afskåret fra at anvende TastSelv, ikke fritaget for på anden måde inden oplysningsfristens udløb at give SKAT oplysninger som nævnt i § 2.

Forslaget er nyt og er en pendant til § 5, stk. 3, om personer, som ikke modtager et oplysningsskema, og § 9 om personer, som ikke modtager en årsopgørelse eller et servicebrev. De pågældende personer er heller ikke fritaget for at give SKAT oplysninger efter § 2, selv om de ikke har modtaget det materiale, som er omtalt i de nævnte bestemmelser og dermed umiddelbart er forhindret i at give oplysninger efter § 2.

Oplysningerne til SKAT vil f.eks. kunne gives ved fremsendelse af en e-mail eller et brev. Den skattepligtige vil også kunne rekvirere en blanket fra SKAT til brug for afgivelsen af oplysningerne og indsende den udfyldte blanket til SKAT.

Efter forslaget til § 71, stk. 4, 1. pkt., skal en afgørelse efter stk. 1 og 2 angive det eller de indkomstår afskæringen vedrører.

Forslaget er nyt, men har sin baggrund i SKATs administrative praksis, jf. SKM2010.638.SKAT.

Efter forslaget til § 71, stk. 4, 2. pkt., kan afgørelsen påklages til Landsskatteretten, jf. skatteforvaltningslovens § 11, stk. 1, nr. 1.

Forslaget er nyt, men har sin baggrund i SKATs administrative praksis, jf. SKM2010.638.SKAT. Det følger heraf, at kontakter en skattepligtig, der er blevet afskåret fra at anvende TastSelv, 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, hvor en indsigelse over beslutningen skal stiles til. Den skattepligtige kan gøre sin indsigelse over en beslutningen om afskæring af TastSelv gældende over for skattedirektøren for det pågældende forretningsområde, som tager stilling til indsigelsen. En klage over dennes afgørelse behandles af SKATs borger- og retssikkerhedschef, jf. SKM2014.571.SKAT.

Med forslaget gives der i stedet den skattepligtige klageadgang til Landsskatteretten. Efter skatteforvaltningslovens § 11, stk. 1, nr. 1, afgør Landsskatteretten som udgangspunkt klager over SKATs afgørelser. Det gælder dog ikke, hvis klagen afgøres af Skatteankestyrelsen, et skatteankenævn, et vurderingsankenævn eller et motorankenævn.

Det følger af forslaget til § 71, stk. 4, 3. pkt., at bestemmelserne i skatteforvaltningsloven også gælder ved påklage af en afgørelse efter stk. 1 og 2.

Forslaget er nyt.

De bestemmelser i skatteforvaltningsloven, som der først og fremmest sigtes til, er de almindelige regler, der gælder om klage på skatteområdet:

Efter skatteforvaltningslovens § 35 a skal klagen indgives til Skatteankestyrelsen. Den skal være skriftlig, begrundet og modtaget af Skatteankestyrelsen senest 3 måneder efter modtagelsen af SKATs afgørelse. Skatteankestyrelsen kan indhente en udtalelse fra SKAT i anledning af klagen, og SKAT kan eventuelt genoptage og ændre sin afgørelse. Endvidere indeholder § 35 a bestemmelser om Skatteankestyrelsens mulighed for at afvise klagen.

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.

Skatteforvaltningslovens § 35 c angår betaling af gebyr i forbindelse med indgivelse af klagen og de situationer, hvori gebyret tilbagebetales. Skatteforvaltningslovens § 35 d angår udarbejdelsen af en sagsfremstilling og høring af klageren herover, og § 35 e angår klagerens ret til et møde med Skatteankestyrelsen. § 35 f foreskriver, at bl.a. afgørelser truffet af Skatteankestyrelsen eller Landsskatteretten ikke kan indbringes for anden administrativ myndighed, og § 35 g indeholder regler om klagemyndighedens mulighed for at genoptage egne afgørelser.

### *Til § 72*

Bestemmelsen i § 72 handler om pålæg af oplysningspligt og daglige tvangsbøder.

Efter forslagets § 72, stk. 1, kan SKAT, hvis den skattepligtige ikke rettidigt har indgivet et oplysningsskema, jf. § 5, eller et skattemæssigt årsregnskab, jf. § 6, stk. 2, nr. 1, eller ikke har

vedlagt oplysningsskemaet ejeroplysninger, jf. § 26, stk. 2, eller revisorerklæring fra finansieringsselskaber, jf. § 36, pålægge daglige tvangsbøder.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 5, stk. 2, kan SKAT uanset bestemmelsen i stk. 1, 1. pkt., om skattetillæg fremtvinge en selvangivelse ved pålæg af daglige bøder. Bøden tilfalder staten.

Skattekontrolløvens § 5, stk. 2, anvendes ikke alene i forbindelse med selvangivelsen, men kan også anvendes til at søge at fremtvinge et skattemæssigt årsregnskab, jf. henvisningen til § 5, stk. 2, i den gældende § 3, stk. 4, samt formueoplysninger, jf. henvisningen til § 5, stk. 2, i den gældende § 6 B. Ligeledes finder § 5, stk. 2, anvendelse, hvis et finansieringsselskab ikke har vedlagt selvangivelsen en revisorerklæring, jf. henvisningen til § 5, stk. 2, i den gældende § 6 D.

Bestemmelsen i § 72, stk. 1, går ud på at videreføre den gældende skattekontrolløvs § 5, stk. 2, med sproglige og redaktionelle ændringer. Udtrykket ”selvangivelse” foreslås ændret til ”oplysningsskema” som følge af ændring af selvangivelsesbegrebet, og udtrykket ”daglige bøder” foreslås ændret til ”daglige tvangsbøder”, da det hidtidige udtryk kan forveksles med dagbøder. Det foreslås anført direkte i § 72, stk. 1, at der vil kunne pålægges daglige tvangsbøder, hvis den skattepligtige ikke indsender et skattemæssigt årsregnskab eller vedlægger oplysningsskemaet ejeroplysninger eller revisorerklæring fra finansieringsselskaber, frem for i bestemmelserne herom at henvise til § 72, stk. 1, da dette vil gøre reglerne om tvangsbøder mere overskuelige. Henvisning til § 55, stk. 1 og 2, og § 56, stk. 1, der svarer til den gældende skattekontrolløvs § 6 B, er ikke medtaget i § 72, stk. 1, men stk. 2, da der er tale om oplysninger, der skal indsendes efter anmodning fra SKAT.

Den foreslåede bestemmelse i § 72, stk. 1, vil medføre, at SKAT vil kunne pålægge daglige tvangsbøder med henblik på at fremtvinge indgivelse af et oplysningsskema, jf. § 5, eller indgivelse af et skattemæssigt årsregnskab, jf. § 6, stk. 2, nr. 1.

Det fremgår endvidere af bestemmelsen, at SKAT vil kunne pålægge daglige tvangsbøder, hvis oplysningsskemaet ikke er vedlagt ejeroplysninger, jf. § 26, stk. 2. Henvisningen til § 26, stk. 2, svarer til den gældende skattekontrolløvs § 3 A, stk. 1-4 og 7, der er nævnt i den gældende skattekontrolløvs § 9. Da der er tale om oplysninger, der skal vedlægges oplysningsskemaet og dermed indsendes *uden* en forudgående anmodning herom fra SKAT, er bestemmelsen medtaget i forslagets § 72, stk. 1, og ikke stk. 2.

Endelig fremgår det af den foreslåede § 72, stk. 1, at der vil kunne pålægges daglige tvangsbøder, hvis oplysningsskemaet ikke er vedlagt revisorerklæring fra finansieringsselskaber, jf. § 36. Bestemmelsen i § 36 svarer til den gældende skattekontrolløvs § 6 D.

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, selv om dette fortsat vil være gældende.

Hvis den skattepligtige ikke indsender oplysningsskema m.v. inden for den i loven fastsatte oplysningsfrist, vil SKAT kunne sende en rykker med varsling om pålæg af daglige tvangsbøder efter bestemmelsen i § 72, stk. 1, og heri anføre, at hvis oplysningsskema m.v. ikke foreligger inden en fastsat frist, vil der blive pålagt daglige tvangsbøder for hver dag, fristen overskrides.

Daglige tvangsbøder er ikke en strafsanktion, men et middel til at søge at gennemtvinge en handlepligt. Ved fastsættelsen af tvangsbøden vil der skulle 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. De daglige tvangsbøder vil kunne forhøjes med skriftligt varsel, hvis den fastsatte tvangsbøde ikke har givet resultat. Pålæg af daglige tvangsbøder skal for så vidt angår juridiske personer stiles til ledelsen af den juridiske person.

Tvangsbøder kan inddrives ved lønindeholdelse eller udpantning efter henholdsvis §§ 10 og 11 i lov nr. 285 af 29. marts 2017 om inddrivelse af gæld til det offentlige. Tvangsbøder, der ikke bliver betalt eller inddrevet, kan afsones, jf. § 17 i lov om ikrafttræden af borgerlig straffelov.

Ikke betalte tvangsbøder bortfalder, når den skattepligtige efterlever pålægget. Dette grundlæggende princip i dansk ret hænger sammen med, at tvangsbøder er et pressionsmiddel og ikke en straf. Betalte tvangsbøder tilbagebetales ikke.

Det følger af forslagets § 72, stk. 2, at SKAT, hvis en anmodning om oplysninger efter § 16, stk. 1, § 18, stk. 1, § 20, § 53, stk. 1 og 2, § 55, stk. 1 og 2, § 56, stk. 1, § 57, stk. 1, § 58, stk. 1-3, § 59, stk. 1, § 60, stk. 1, § 61, stk. 1, § 62, stk. 1, eller § 64, stk. 1, ikke efterkommes, kan give pålæg om, at oplysningerne skal indsendes inden en fastsat frist, og pålægge daglige tvangsbøder fra fristens overskridelse, og indtil pålægget efterkommes.

Af den gældende skattekontrolløvs § 9 følger, at hvis nogen vægrer sig ved at efterkomme bestemmelserne i § 3 A, stk. 1-4 og 6 og 7, § 6, stk. 1-3, § 6 A, stk. 2, § 6 B, §§ 7 F-H, 7 K, §§ 8 A-8 G, § 8 H, stk. 1-3, § 8 L, § 8 O, stk. 1, § 8 P, stk. 1, § 8 Q, stk. 1, § 8 S, § 8 T, stk. 1 og 3, § 8 U, stk. 1 og 3, regler udstedet i medfør af § 8 Å, stk. 1-3, § 10, § 10 A, stk. 1-3, § 10 B, stk. 1 og 2, § 11 A, stk. 4, 5 og 8, § 11 B, stk. 4, 5 og 8, § 11 C, stk. 3, 4 og 7, og § 11 D, afgør SKAT, hvorvidt vedkommende er pligtig dertil, og kan om fornødent fremtvinge pligtens efterkommelse ved pålæg af en daglig bøde.

Den foreslåede bestemmelse i § 72, stk. 2, er en videreførelse af den gældende § 9, stk. 1, med sproglige ændringer og de ændringer, som overflytningen af bestemmelserne om automatisk indberetning fra tredjemand til skatteindberetningsloven giver anledning til. Udtrykket ”vægrer nogen sig ved at efterkomme bestemmelserne i” ... afgør told- og skatteforvaltningen, hvorvidt vedkommende er pligtig dertil, og kan om fornødent fremtvinge pligtens efterkommelse ved pålæg af en daglig bøde” foreslås ændret til ”Efterkommes en anmodning om oplysninger efter ikke, kan told- og skatteforvaltningen give pålæg om, at oplysningerne skal indsendes inden en fastsat frist, og pålægge daglige tvangsbøder fra fristens overskridelse, og indtil pålægget efterkommes”. Der er ikke med den ændrede formulering tilsigtet indholdsmæssige ændringer, men alene tale om en tydeliggørelse af bestemmelsens indhold og i et mere nutidigt sprog.

Enkelte af henvisningerne i den gældende § 9 er ikke videreført, fordi det ikke forekommer praktisk at give tvangsbøder i disse situationer. Det drejer sig om henvisningen til § 3 A, stk. 6, samt § 11 D.

Det foreslås at anvende udtrykket ”daglige tvangsbøder” frem for det hidtidige udtryk ”daglige bøder”, der let kan forveksles med dagbøder.

Den foreslåede bestemmelse i lovforslagets § 72, stk. 2, vil medføre, at hvis en anmodning om at

udlevere oplysninger efter § 16, stk. 1, § 18, stk. 1, § 20, § 53, stk. 1, § 55, stk. 1 og 2, § 56, stk. 1, § 57, stk. 1, § 58, stk. 1-3, § 59, stk. 1, § 60, stk. 1, § 61, stk. 1, § 62, stk. 1, eller § 64, stk. 1, ikke efterkommes, vil SKAT kunne give et pålæg om at udlevere oplysningerne samt varsle pålæg af en daglig tvangsbøde, hvis oplysningerne ikke udleveres inden for en given frist.

Forslagets § 16, stk. 1, § 18, stk. 1, § 20, § 53, stk. 1, § 55, stk. 1, og § 56, stk. 1, vedrører den skattepligtiges egne oplysningspligter efter anmodning. §§ 16, 18 og 20 angår den skattepligtiges indsendelse af erklæringer og oplysninger vedrørende pensionsordninger i udlandet, § 53, stk. 1, erhvervsdrivendes indsendelse af regnskabsmateriale m.v. og § 55, stk. 1, og § 56, stk. 1, skattepligtige fysiske personers indsendelse af supplerende formueoplysninger. § 53, stk. 2, vedrører pligten for en tredjemand, der har den erhvervsdrivendes regnskabsmateriale i sin besiddelse, til at indsende dette til SKAT efter anmodning.

§§ 57, stk. 1, § 58, stk. 1-3, § 59, stk. 1, § 60, stk. 1, § 61, stk. 1, § 62, stk. 1, og § 64, stk. 1, vedrører tredjemands oplysningspligter efter anmodning. Bestemmelsen i § 57 og § 58 vedrører erhvervsdrivendes oplysninger til brug for krydsrevision af andre navngivne erhvervsdrivende, § 59 finansielle virksomheders oplysningspligt og § 60 advokaters oplysningspligt. § 61 indeholder en generel oplysningspligt for offentlige myndigheder, erhvervsdrivende og juridiske personer, hvor den, der anmodes om oplysninger om, er en identificerbar fysisk eller juridisk person. § 62 indeholder en generel oplysningspligt for samme kreds, hvor der anmodes om oplysninger om ikke individuelt bestemte fysiske eller juridiske personer, og hvor Skatterådets forudgående godkendelse til pålæg af oplysningspligt derfor skal indhentes. Bestemmelsen i § 64 er en særlig oplysningspligt for udbyder af skattearrangementer. Som følge af, at tredjemands automatiske indberetningspligter foreslås udskilt til skatteindberetningsloven, vil den foreslåede bestemmelse i § 72, stk. 2, kun gælde bestemmelserne om henholdsvis den skattepligtiges og tredjemands oplysningspligt efter anmodning.

SKAT vil starte med at rette henvendelse til en fysisk eller juridisk person med anmodning om inden for en fastsat frist at komme med oplysninger efter en af lovens bestemmelser om oplysning efter anmodning, f.eks. § 59 om finansielle virksomheders oplysningspligt. SKAT vil således ikke starte med et egentligt pålæg efter § 72 om at komme med oplysningerne. Den første henvendelse fra SKAT, hvor SKAT med henvisning til den foreslåede bestemmelse i § 59 vil kunne rette 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 vil på baggrund af første henvendelse kunne fremsende de ønskede oplysninger, men pengeinstituttet vil også kunne 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 vil kunne påklages til Skatteankestyrelsen. En eventuel gennemtvangelse af oplysningspligten kræver, at der træffes en særskilt afgørelse efter forslagets § 72, stk. 2.

Et pålæg efter den foreslåede bestemmelse i lovforslagets § 72, stk. 2, vil skulle 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 efterleves 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. Ved fastsættelsen af tvangsbøden vil der skulle tages hensyn til den oplysningspligtiges økonomiske formåen, således at pressionen har effekt. En tvangsbøde skal efter praksis mindst være på 1.000 kr. dagligt. De daglige tvangsbøder vil kunne forhøjes med skriftligt varsel, hvis den fastsatte tvangsbøde ikke har givet resultat. Pålæg af daglige tvangsbøder skal for så vidt angår juridiske personer stiles til ledelsen af den juridiske person.

Den gældende skattekontrolløvs § 9, stk. 2, fastsætter, at der er udpantningsret for tvangsbøder. Det foreslås, at reglen i § 9, stk. 2, ikke videreføres, da udpantningsretten allerede følger af § 11 i lov nr. 285 af 29. april 2017 om inddrivelse af gæld til det offentlige.

Tvangsbøder kan inddrives ved lønindeholdelse eller udpantning, jf. henholdsvis § 10 og § 11 i lov om inddrivelse af gæld til det offentlige. Tvangsbøder, der ikke bliver betalt eller inddrevet, kan afsones, jf. § 17 i lov om ikrafttræden af borgerlig straffelov.

Ikke betalte tvangsbøder bortfalder, når den oplysningspligtige efterlever pålægget. Dette grundlæggende princip i dansk ret hænger sammen med, at tvangsbøder er et pressionsmiddel og ikke en straf. Betalte tvangsbøder tilbagebetales ikke.

Efter forslaget § 72, *stk. 3, 1. pkt.*, har en klage over et pålæg efter stk. 1 og 2 ikke opsættende virkning. Efter *stk. 3, 2. pkt.* kan Landsskatteretten eller Skatteankestyrelsen tillægge en klage over et pålæg efter stk. 1 og 2 opsættende virkning, hvis særlige omstændigheder taler derfor. Efter *stk. 3, 3. pkt.*, kan Landsskatterettens afgørelse træffes af en retsformand.

Bestemmelsen i stk. 3 er ny.

Et pålæg efter § 72 er en afgørelse i forvaltningslovens forstand. Det betyder, at pålægget vil kunne påklages, jf. skatteforvaltningslovens § 11. Udgangspunktet er, at en klage ikke har opsættende virkning.

Det er klageinstansen, der tager stilling til, om en klage skal tillægges opsættende virkning. Landsskatteretten har i praksis tillagt en klage over et påbud efter den gældende skattekontrolløvs § 9, stk. 1, opsættende virkning indtil videre med den begrundelse, at klageadgangen ellers ville blive gjort illusorisk, jf. SKM 2013.698 LSR. At klagen tillægges opsættende virkning betyder, at pligten til at komme med oplysninger og følgelig også til at betale daglige tvangsbøder er suspenderet, mens klageinstansen behandler klagesagen. Hvis klageinstansen giver SKAT medhold, fastsætter klageinstansen en frist for at komme med oplysningerne.

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 § 72, 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 oplysningsskema, jf. § 5. Et eksempel på, at særlige omstændigheder taler for, at en klage over et pålæg efter § 72, 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 § 60 og dermed, om advokaten risikerer at komme til at overtræde sin tavshedspligt, hvis anmodningen efterkommes.

Da klagen angår pålægget, kan den materielle sag om skatteansættelsen fortsat behandles. SKAT vil således have 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.

### *Til § 73*

Forslaget angår skattetillæg ved ikke rettidig indgivelse af oplysninger til SKAT efter § 2.

Det følger af forslaget til § 73, *stk. 1, 1. pkt.*, at har en skattepligtige omfattet af § 5 ikke rettidigt givet SKAT oplysninger efter § 2, pålægger SKAT den skattepligtige at betale et skattetillæg på 200 kr. for hver dag, oplysningsfristen overskrides.

Det følger af den gældende skattekontrollovs § 5, stk. 1, 1. pkt., at har den selvangivelsespligtige ikke selvangivet rettidigt, betales et skattetillæg på 200 kr., for hver dag selvangivelsesfristen overskrides, dog højst på 5.000 kr. i alt.

Forslaget er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 5, stk. 1, 1. pkt., med den sproglige ændring, som afskaffelsen af selvangivelsesbegrebet giver anledning til. Endvidere udskilles bestemmelsen om det maksimale tillæg på 5.000 kr. i alt til et selvstændigt punktum.

Fristen for at give SKAT oplysninger efter § 2 er for skattepligtige omfattet af § 5 den 1. juli, jf. § 11. For juridiske personer er oplysningsfristen som hovedregel 6 måneder efter indkomstårets udløb, jf. § 12, stk. 1.

Skattetillægget beregnes automatisk og fremgår af den årsopgørelse, som den skattepligtige modtager fra SKAT. Skattetillægget udgør således en del af årsopgørelsen og kan som denne påklages til den administrative klagemyndighed.

Opgørelsen af skattetillægget - og dermed overskridelsen af oplysningsfristen - skal foretages i lyset af § 11-12.

Udløber eksempelvis oplysningsfristen en torsdag og indgives oplysningsskemaet kl. 6 den følgende fredag, skal der ikke betales noget skattetillæg. Indgives oplysningsskemaet i eksemplet i stedet den følgende fredag kl. 11, skal der betales et skattetillæg på 200 kr., idet oplysningsskemaet først er modtaget af SKAT efter normal kontortids begyndelse (kl. 9) den pågældende fredag. Udløber eksempelvis oplysningsfristen en fredag og indgives oplysningsskemaet først kl. 6 den følgende mandag, skal der heller ikke betales noget tillæg.

Er eksempelvis oplysningsfristen mandag den 1., og indgives oplysningsskemaet inden kontortids begyndelse kl. 9 mandag den 8., beregnes et skattetillæg på  $4 \times 200 \text{ kr.} = 800 \text{ kr.}$ , idet lørdag og søndag ikke regnes med. Indgives i eksemplet oplysningsskemaet først tirsdag den 16. kl. 12, beregnes et skattetillæg på  $15 \times 200 \text{ kr.} = 3.000 \text{ kr.}$ , idet de mellemliggende lørdage og søndage medregnes. Det er i eksemplerne forudsat, at det daglige skattetillæg for den pågældende skattepligtige er på 200 kr.

Efter forslaget til § 73, *stk. 1, 2. pkt.*, kan skattetillægget højst udgøre 5.000 kr. i alt, jf. dog stk. 2-4.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 5, stk. 1, 1. pkt., er skattetillægget på 200 kr., for hver dag selvangivelsesfristen overskrides, dog højst på 5.000 kr. i alt.

Forslaget er en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 5, stk. 1, 1. pkt., sidste led, med tilføjelse af undtagelserne nævnt i stk. 2-4.

Det følger af forslaget til § 73, *stk. 2*, at 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.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 5, stk. 1, nr. 2, gøres der fra skattetillægget efter 1. pkt. den undtagelse, at for fysiske personer, hvis skattepligtige indkomst for det pågældende indkomstår ikke overstiger bundfradraget for topskatten efter § 7 i personskatteloven, udgør skattetillægget 100 kr., for hver dag fristen overskrides, dog højst 2.500 kr. i alt.

Forslaget er en videreførelse med af den gældende skattekontrolløvs § 5, stk. 1, nr. 2, men en mindre redaktionel ændring.

Hvis der efterfølgende sker ændringer i den skattepligtige indkomst, reguleres skattetillægget i overensstemmelse hermed.

Baggrunden for den gældende skattekontrolløvs § 5, stk. 1, nr. 2, er, at skattepligtige før 1997 kunne ansøge om og opnå delvis eftergivelse af skattetillægget, hvis den skattepligtige det pågældende år havde en skattepligtig indkomst, der ikke oversteg bundfradraget for mellemskatten efter den tidligere gældende bestemmelse i § 6 a i personskatteloven (134.500 kr. for indkomståret 1996). Gjorde den ikke det, kunne den skattepligtige efter praksis få skattetillægget eftergivet med halvdelen.

Med en lovændring i 1997 blev den hidtidige administrative praksis lovfæstet, således at der kunne foretages en ”halvering” af skattetillægget automatisk, dvs. uden at den skattepligtige behøvede at ansøge om delvis eftergivelse af skattetillægget.

Med lov nr. 459 af 12. juni 2009 om ændring af personskatteloven og forskellige andre love fik bestemmelsen sin nuværende formulering, som følge af ophævelsen af mellemskatten.

Det følger af forslaget til § 73, *stk. 3*, at for fonde og foreninger, der efter § 15 i fondsbeskatningsloven kan opfylde oplysningspligten ved at afgive en særlig erklæring, udgør skattetillægget i alt 500 kr.

Det følger af den gældende skattekontrolløvs § 5, stk. 1, nr. 3, at for fonde og foreninger, der efter § 15 i fondsbeskatningsloven kan opfylde selvangivelsespligten ved afgivelse af en særlig erklæring, betales et skattetillæg på 500 kr. for ikke at selvangive rettidigt.

Forslaget er en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 5, stk. 1, nr. 3. Dog tydeliggøres det, at skattetillægget udgør 500 kr. i alt, dvs. uanset antal dage, erklæringsfristen overskrides.

Efter fondsbeskatningslovens § 15 kan visse foreninger bl.a. foreninger, der ikke oppebærer rente- og udbytteindkomst ud over 200.000 kr., i stedet for selvangivelse indgive erklæring herom.

Efter forslaget til § 73, *stk. 4*, kan SKAT efter ansøgning i særlige tilfælde fritage den skattepligtige for skattetillægget efter stk. 1-3 helt eller delvist.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 5, stk. 1, 7. pkt., kan SKAT efter ansøgning fritage helt eller delvis for skattetillægget, hvis særlige omstændigheder taler.

Forslaget er en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 5, stk. 1, 7. pkt., med den ændring, at udtrykket ”særlige omstændigheder” er erstattet af udtrykket ”særlige tilfælde” uden at der er tilsigtet indholdsmæssige ændringer.

Den gældende skattekontrolløvs § 5, stk. 1, 7. pkt., administreres på samme måde som den gældende bestemmelse i skattekontrolløvens § 4, stk. 4, om henstand med selvangivelsesfristen, hvis særlige omstændigheder taler herfor. Denne bestemmelse er videreført i forslaget til § 14, stk. 1. Den måde, som den gældende bestemmelse administreres på, forudsættes videreført. Der henvises til de særlige bemærkninger til § 14, stk. 1.

#### *Til § 74*

Forslaget angår SKATs mulighed for at foretage skønsmæssig ansættelser.

Det følger af forslaget til § 74, *stk. 1*, at har en skattepligtig omfattet af § 5 ikke rettidigt givet

SKAT oplysninger efter § 2, kan SKAT foretage en skatteansættelse skønsmæssigt.

Det følger af den gældende skattekontrolløvs § 5, stk. 3, at hvis den selvangivelsespligtige ikke har selvangivet fyldestgørende på ansættelsestidspunktet, kan skatteansættelsen foretages skønsmæssigt.

Forslaget er en omskrivning og videreførelse af indholdet af den gældende bestemmelse i skattekontrolløvens § 5, stk. 3.

Såvel erhvervsdrivende som begrænset skattepligtige med mere komplicerede økonomiske forhold og fuldt skattepligtige med indkomst fra udlandet skal i dag indgive et oplysningsskema enten digitalt eller i papirudgave. Disse persongrupper vil således være omfattet af forslaget § 5.

Hvis den erhvervsdrivende har pligt til at indgive et skattemæssigt årsregnskab, og dette ikke indgives til SKAT inden udløbet af oplysningsfristen, kan bestemmelsen også finde anvendelse i dette tilfælde, jf. § 6, stk. 3.

Det følger af forslaget til § 74, stk. 2, 1. pkt., at ud over de tilfælde, der er nævnt i stk. 1, kan SKAT foretage en skatteansættelse skønsmæssigt, hvis den skattepligtige ved oplysningsfristens udløb ikke har givet SKAT oplysninger som nævnt i § 2, som kan danne grundlag for skatteansættelsen.

Forslaget er nyt, men følger af gældende praksis.

Forslaget angår den situation, at oplysningsskemaet er indgivet til SKAT, men oplysningerne heri ikke er egnede til at danne grundlag for skatteansættelsen. Tilsvarende gælder, hvis det skattemæssige årsregnskab er indgivet, 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 grundlag for en korrekt årsopgørelse.

Den oplysningsfrist, der er henvist til i forslaget, er oplysningsfristen for skattepligtige omfattet af § 5, dvs. oplysningsfristen i dette forslags §§ 11 og 12. For det tilfælde, at der vil være tale om fastsættelsen af en skønsmæssig ansættelse for en fysisk person efter § 55, vil oplysningsfristen kunne være § 10.

Efter forslaget til § 74, stk. 2, 2. pkt., skal SKAT forinden have anmodet den skattepligtige om oplysningerne inden for en rimelig frist.

Forslaget er nyt, men følger af gældende praksis.

Fristen bør således 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.

Er der fastsat særlige regler om frister for at indgive specifikke oplysninger, som SKAT efterspørger, vil disse gælde frem for forslaget. SKAT kan således efter § 6 i bekendtgørelse nr. 594 af 12. juni 2006 om krav til det skattemæssige årsregnskab mv. for mindre virksomheder (mindstekravsbekendtgørelserne for mindre virksomheder) anmode om, at virksomheden indsender det skattemæssige årsregnskab eller dele heraf til SKAT inden 1 måned.

Det følger af forslaget til § 74, stk. 2, 3. pkt., at kravet om forudgående anmodning efter 2. pkt. dog ikke gælder, hvis SKAT er kommet i besiddelse af oplysninger, som begrundet en gennemførelse af en uvarslet kontrol på den erhvervsdrivendes arbejdssted, jf. § 5, stk. 4, i lov om retssikkerhed ved forvaltningens anvendelse af tvangsindgreb og oplysningspligter (retssikkerhedsloven).

Forslaget er nyt.

Efter § 5, stk. 4, i retssikkerhedsloven kan forudgående underretning af den erhvervsdrivende om kontrolbesøget undlades, f.eks. hvis øjemedet med kontrolbesøgets gennemførelse vil forspildes, hvis forudgående underretning skulle gives.

Forslaget betyder, at kravet om forudgående anmodning om indgivelse af et oplysningsskema ikke er til hinder for, at SKAT kan foretage et uvarslet kontrolbesøg hos den erhvervsdrivende, hvis SKAT er kommet i besiddelse af oplysninger, som tilsiger, at et sådant foretages. Under besøget kan SKAT få de fornødne oplysninger. Hvis den skattepligtige under besøget tilbyder at komme med yderligere oplysninger, skal SKAT give den skattepligtige en rimelig frist (på ikke under 15 dage) til at fremkomme med disse yderligere oplysninger.

Et kontrolbesøg kan ske med hjemmel i § 54. Der henvises nærmere herom til bemærkningerne til denne bestemmelse.

Efter forslaget til § 74, stk. 3, 1. pkt., skal SKAT som grundlag for den skønsmæssige ansættelse efter stk. 1 og 2 navnlig lægge vægt på oplysninger om den skattepligtige indkomst for tidligere år, årsopgørelser, forskudsregistreringer og oplysninger fra indberetningspligtige.

Forslaget er nyt, men følger af gældende praksis.

Forslaget indeholder eksempler på oplysninger, som vil kunne indgå i grundlaget for den skønsmæssige ansættelse. Der er tale om oplysninger, som typisk indeholder vigtig information for SKATs afgørelse, og som SKAT derfor vil anvende ved fastsættelsen af den skønsmæssige afgørelse. Opregningen er ikke udtømmende. Der kan således - afhængig af den konkrete situation - også være andre oplysninger af betydning for den skønsmæssige afgørelse, som SKAT vil vurdere.

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.

Det følger af forslaget til § 74, stk. 3, 2. pkt., at er den skattepligtige erhvervsdrivende, indgår i grundlaget tillige oplysninger om moms og afgifter samt eventuelle oplysninger om bruttoavance for indkomståret og tidligere indkomstår.

Forslaget er nyt, men følger af gældende praksis.

Med bruttoavancen menes forskellen mellem nettoomsætning og vareforbrug i pct. af nettoomsætningen.

Det følger af forslaget til § 74, stk. 3, 3. pkt., at er den skattepligtige en fysisk person, indgår i grundlaget efter stk. 2 tillige oplysninger om den skattepligtiges privatforbrug, herunder oplysninger om skattefrie indtægter og oplysninger om formue.

Forslaget er nyt, men følger af gældende praksis.

Efter forslaget til § 74, stk. 3, 4. pkt., kan SKAT dog foretage en skønsmæssig ansættelse efter stk. 1 eller 2 uden anvendelse af de nævnte oplysninger, hvis ansættelsen kan foretages på et mere sikkert grundlag på baggrund af andre oplysninger.

Forslaget er nyt, men følger af gældende praksis.

Forslaget betyder, at hvis SKAT eksempelvis er kommet i besiddelse af konkrete oplysninger om indsætninger på bankkonti, oplysninger fra tredjemand om omsætning og lignende oplysninger om ikke oplyste indtægter eller omsætning, og oplysningerne er valide, vil de oplysninger, som er nævnt i stk. 3, 1.-3. pkt., ingen betydning have for, at en skønsmæssig ansættelse kan foretages. Det tjener derfor ikke noget formål at stille krav om, at de oplysninger, som er nævnt i bestemmelsens 1.-3. pkt., indgår i grundlaget for ansættelsen.

Efter § 74, stk. 4, gælder § 74, stk. 1-3, ikke ved skønsmæssige ansættelser af kontrollerede transaktioner, der er omfattet af § 46.

Bestemmelsen er ny.

Med forslaget tydeliggøres det, at forslaget i § 74, stk. 1-3, ikke finder anvendelse i sager om skønsmæssig ansættelse på området for transfer pricing. Det betyder, at gældende praksis, for så vidt angår skønsmæssige ansættelser på transfer pricing-området, fortsætter uændret. Dette indebærer navnlig, at SKAT som grundlag for den skønsmæssige ansættelse ikke skal basere sin afgørelse på den skattepligtiges indkomst for tidligere år, indberetninger fra indberetningspligtige og andre oplysninger efter stk. 3, idet sådanne oplysninger typisk ikke vil have betydning for fastsættelsen af en skønsmæssige ansættelse på transfer pricing-området.

#### *Til § 75*

Forslaget angår SKATs mulighed for at give en skattepligtig et revisorpålæg.

Det følger af forslaget til § 75, stk. 1, 1. pkt., at er en skattepligtig bogføringspligtig, og skal den skattepligtige indgive et skattemæssigt årsregnskab til SKAT efter regler fastsat efter § 6, stk. 2, nr. 1, kan SKAT træffe afgørelse om, at en statsautoriseret eller registreret revisor for den skattepligtige udarbejder et regnskab, hvis en eller flere af følgende nærmere angivne betingelser er opfyldt.

Det følger af den gældende skattekontrollovs § 3 D, stk. 1, 1. pkt., at SKAT – når en række

nærmere opregnede betingelser er opfyldt - kan indgå aftale med en statsautoriseret eller en registreret revisor om at udarbejde et regnskab for den selvangivelsespligtige.

Forslaget er en omskrivning af den gældende skattekontrollovs § 3 D, stk. 1, 1. pkt. Det præciseres, at SKAT træffer afgørelse om aftalen, forinden den konkrete aftale indgås. Herved kan den skattepligtige mulighed for at påklage selve afgørelsen, jf. § 81 og bemærkningerne til denne bestemmelse.

Når SKAT kun kan indgå aftale med en statsautoriseret eller en 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.

Herudover præciseres i forslaget, at bestemmelsen forudsætter, at den skattepligtige er bogføringspligtig og skal indgive et skattemæssigt årsregnskab efter de regler som skatteministeren fastsætter efter § 6, stk. 2, nr. 1. Det er hermed tydeliggjort, at bestemmelsen kun omfatter erhvervsdrivende, som har pligt til at indgive et skattemæssigt årsregnskab til SKAT.

Efter § 6, stk. 2, nr. 1, kan skatteministeren efter indstilling fra Skatterådet fastsætte regler om pligten for erhvervsdrivende til inden oplysningsfristens udløb at udarbejde og indgive til SKAT et skattemæssigt årsregnskab for den senest afsluttede regnskabsperiode som grundlag for indkomstopgørelsen, herunder om den regnskabsmæssige grundlag for det skattemæssige årsregnskab. Som det fremgår af bemærkningerne til § 6, stk. 2, nr. 1, tænkes bemyndigelsen at blive udnyttet til at fastsætte regler som de, som er indeholdt i de gældende mindstekravsbekendtgørelser for henholdsvis større og mindre virksomheder. Ud over at regnskabskravene er specificeret i bekendtgørelserne, fremgår det af den gældende mindstekravsbekendtgørelse for større virksomheder, at disse virksomheder altid skal indgive et skattemæssigt årsregnskab sammen med selvangivelsen. Virksomheder omfattet af den gældende mindstekravsbekendtgørelse for mindre virksomheder skal alene indgive et skattemæssigt årsregnskab efter anmodning fra SKAT.

Ordningen med revisorpålæg gælder såvel for virksomheder omfattet af mindstekravsbekendtgørelsen for større virksomheder som for virksomheder omfattet af mindstekravsbekendtgørelsen for mindre virksomheder, når disse virksomheder er blevet anmodet om at indgive det skattemæssige årsregnskab.

Det følger af forslaget til § 75, *stk. 1, nr. 1*, at § 75 kan anvendes, hvis det skattemæssige årsregnskab ikke i væsentligt omfang opfylder kravene til indholdet til regnskabet bestemt i regler fastsat efter § 6, stk. 2, nr. 1.

Efter den gældende skattekontrollovs § 3 D, stk. 1, 1. pkt., kan SKAT – når en række nærmere opregnede betingelser er opfyldt - indgå aftale med en revisor om at udarbejde et regnskab for den selvangivelsespligtige bl.a., hvis det skattemæssige årsregnskab i væsentligt omfang ikke opfylder betingelserne fastsat efter § 3.

Forslaget er en videreførelse af betingelsen i den gældende skattekontrollovs § 3 D, stk. 1, 1. pkt., om, at det skattemæssige årsregnskab i væsentligt omfang ikke opfylder betingelserne fastsat efter § 3. Dog er udtrykket ”fastsat efter § 3” erstattet af ”bestemt i regler fastsat efter § 6, stk. 2, nr. 1” og ”betingelser” erstattet af ”krav”. Det er ikke herved tilsigtet indholdsmæssige ændringer i

forhold til gældende ret.

Efter forslaget til § 75, stk. 1, nr. 2, kan revisorordningen anvendes, hvis det skattemæssige årsregnskab ikke er indsendt rettidigt til SKAT.

Efter den gældende skattekontrollovs § 3 D, stk. 1, 1. pkt., kan SKAT – når en række nærmere opregnede betingelser er opfyldt - indgå aftale med en revisor om at udarbejde et regnskab for den selvangivelsespligtige bl.a., hvis det skattemæssige årsregnskab ikke er indsendt rettidigt.

Forslaget er en videreførelse af betingelsen i den gældende skattekontrollovs § 3 D, stk. 1, 1. pkt., om, at det skattemæssige årsregnskab ikke er indsendt rettidigt.

Efter forslaget til § 75, stk. 1, nr. 3, kan § 75 anvendes, hvis bogføringslovens regnskabsbestemmelser i væsentligt omfang ikke er opfyldt.

Efter den gældende skattekontrollovs § 3 D, stk. 1, 6. pkt., finder bestemmelsen tilsvarende anvendelse, hvis bogføringslovens regnskabsbestemmelser i væsentligt omfang ikke er opfyldt.

Forslaget er en omskrivning af den gældende skattekontrollovs § 3 D, stk. 1, 6. pkt. Forslaget finder således direkte anvendelse, hvis bogføringslovens regnskabsbestemmelser i væsentligt omfang ikke er opfyldt.

Efter bogføringslovens § 6 skal bogføringen tilrettelægges og udføres i overensstemmelse med god bogføringsskik under hensyn til virksomhedens art og omfang. Desuden skal bogføringen tilrettelægges og udføres således, at regnskabsmaterialet ikke ødelægges, bortskaffes eller forvanskes, ligesom det skal sikres mod fejl og misbrug. Desuden skal alle registreringer kunne følges til årsregnskabet, skatte- eller afgiftsopgørelser m.v. Tallene heri skal kunne opløses i de registreringer, hvoraf de er sammensat, jf. bogføringslovens § 8.

Hvis den skattepligtige i væsentligt omfang har undladt at foretage registreringer, eller det i væsentligt omfang ikke er muligt at kunne følge registreringerne til regnskabet, skatte- eller afgiftsopgørelser m.v., vil SKAT vanskeligt kunne fastsætte skatteansættelsen for den skattepligtige. I den situation er der behov for at, en revisor udarbejder et skatteregnskab, som grundlag for SKATs ansættelse af den skattepligtige.

Væsentlighedskravet må vurderes på baggrund af virksomhedens art og omfang om må således bero på en konkret vurdering.

Det følger af forslaget til § 75, stk. 2, at ved afgørelse efter stk. 1 skal SKAT tage hensyn til den skattepligtiges personlige forhold, herunder betalingsevne.

Efter den gældende skattekontrollovs § 3 D, stk. 1, 2. pkt., skal der ved beslutning herom tages hensyn til den selvangivelsespligtiges personlige forhold, herunder betalingsevne.

Forslaget er en omskrivning af den gældende skattekontrollovs § 3 D, stk. 1, 2. pkt. Således erstattes ”beslutning” af ”afgørelse” og ”selvangivelsespligtiges” erstattes af ”skattepligtiges”.

Afgørelsen om revisorpålæg vil være udtryk for en konkret afgørelse, som beror på SKATs

vurdering af det hensigtsmæssige i at bringe ordningen i anvendelse. Heri indgår ikke mindst en hensyntagen til den skattepligtiges personlige forhold, som ud over den skattepligtiges betalingsevne også omfatter hensynet til den skattepligtiges livssituation - mere generelt taget i betragtning. Er den skattepligtige således f.eks. blevet ramt af en alvorlig sygdom, bør der tages hensyn hertil i forbindelse med overvejelserne om et eventuelt revisorpålæg.

Efter forslaget § 75, *stk. 3*, kan der ikke udstedes revisorpålæg efter *stk. 1*, hvis den skattepligtige er taget under rekonstruktionsbehandling, jf. konkurslovens § 11, eller den skattepligtiges bo er under konkursbehandling, jf. konkurslovens § 17.

Forslaget er nyt, men ifølge forarbejderne til den gældende bestemmelse er det forudsat, at revisorpålægget ikke anvendes ved den skattepligtiges betalingsstandsning (begæring om rekonstruktionsbehandling) eller konkurs. Da der ved vurderingen af, om der skal træffes afgørelse om revisorpålæg bl.a. indgår hensynet til den skattepligtiges økonomiske formåen, vil dette hensyn i de nævnte situationer selvsagt være til hinder for at der træffes afgørelse om revisorpålæg.

Hvis rekonstruktionsbehandlingen eller konkursen først indtræder efter, at SKAT har truffet afgørelse om revisorpålæg, vil der være grundlag for en reduktion af refusionskravet mod den skattepligtige, jf. forslaget til § 79, *stk. 2*.

Forslaget henvises der til konkurslovens § 11 og § 17. Det følger af konkurslovens § 11, at en skyldner, der er insolvent skal tages under rekonstruktionsbehandling, når det begæres af skyldneren eller en fordringshaver. Det følger af konkurslovens § 17, at er en skyldner insolvent, skal hans bo tages under konkursbehandling, når det begæres af skyldneren eller en fordringshaver.

#### *Til § 76*

Forslaget angår SKAT underretning af den skattepligtige om det påtænkte revisorpålæg.

Det følger af forslaget til § 76, *stk. 1, 1. pkt.*, at før SKAT træffer afgørelse efter § 75, skal SKAT skriftligt underrette den skattepligtige om den påtænkte afgørelse.

Det følger af den gældende skattekontrollovs § 3 D, *stk. 1, 3. pkt.*, at før SKAT indgår aftale med en statsautoriseret eller en registreret revisor, skal SKAT skriftligt meddele denne beslutning til den selvangivelsespligtige.

Forslaget er en omskrivning af den gældende skattekontrollovs § 3 D, *stk. 1, 3. pkt.* Således erstattes ”beslutning” af ”afgørelse” og ”påtænkte afgørelse”. Om baggrunden herfor henvises der til bemærkningerne til § 75, *stk. 1, 1. pkt.*

Det følger af forslaget til § 76, *stk. 2, 1. pkt.*, at SKAT fastsætter en frist for den skattepligtiges bemærkninger til den påtænkte afgørelse efter *stk. 1*.

Forslaget er nyt. Ved forslaget sættes der af hensyn til SKATs behandling af sagen en frist for den skattepligtiges bemærkninger til den påtænkte afgørelse.

Efter forslaget til § 76, *stk. 2, 2. pkt.*, kan fristen ikke være på mindre end 15 dage.

Forslaget er nyt. Med den foreslåede minimumsfrist sikres en rimelig frist for den skattepligtige til at forholde sig til SKATs påtænkte afgørelse.

Det følger af forslaget til § 76, stk. 3, at SKAT efter udløbet af den frist, der er fastsat i stk. 2, underretter den skattepligtige om den trufne afgørelse.

Forslaget er nyt. Forslaget hænger sammen med forslaget i § 76, stk. 1, om, at SKAT underretter den skattepligtige om den påtænkte afgørelse og forslaget til § 81, hvorefter den skattepligtige får mulighed for at påklage selve afgørelsen, jf. § 81 og bemærkningerne hertil.

### *Til § 77*

Forslaget angår bortfald af revisorpålægget, hvis den skattepligtige indgiver et årsregnskab.

Det følger af forslaget til § 77, stk. 1, at indgiver den skattepligtige inden 2 måneder fra udløbet af den frist, som SKAT har fastsat efter § 76, stk. 2, et årsregnskab, der opfylder kravene fastsat i regler efter § 6, stk. 2, nr. 1, bortfalder SKATs afgørelse efter § 75, jf. dog stk. 3.

Det følger af den gældende skattekontrolløvs § 3 D, stk. 1, 4. pkt., at hvis den selvangivelsespligtige inden 2 måneder fra underretningen indsender et årsregnskab, der opfylder betingelserne fastsat efter § 3, bortfalder forvaltningens beslutning.

Forslaget er en omskrivning af den gældende skattekontrolløvs § 3 D, stk. 1, 4. pkt. Således erstattes ”selvangivelsespligtige” af ”skattepligtige”, ”§ 3” af ”§ 6, stk. 2, nr. 1” og ”beslutning” af ”afgørelse”.

Henvisningen til § 6, stk. 2, nr. 1, angår hjemlen for fastsættelsen af kravene til det skattemæssige årsregnskab, som gælder erhvervsdrivende, som har pligt til at indgive et sådant skatteregnskab til SKAT senest samtidig ved oplysningsfristens udløb eller efter anmodning. Der henvises nærmere til bemærkningerne til § 6, stk. 2, nr. 1, og bemærkningerne til forslaget i § 75, stk. 1, 2. pkt.

Efter forslaget til § 77, stk. 2, kan SKAT efter anmodning forlænge fristen for indgivelse af årsregnskabet, hvis særlige forhold taler herfor.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 3 D, stk. 1, 5. pkt., kan SKAT efter anmodning give henstand med indsendelse af årsregnskab, hvis særlige omstændigheder taler herfor.

Forslaget er en omskrivning og videreførelse af indholdet af den gældende skattekontrolløvs § 3 D, stk. 1, 5. pkt. Der er ikke tilsigtet indholdsmæssige ændringer med det ændrede ordvalg. Udtrykket ”henstand” er ændret til ”forlænge” og ”særlige omstændigheder” er ændret til ”særlige forhold”, uden at der er tilsigtet nogen indholdsmæssig ændring herved.

Forslaget skal ses som en pendant til § 14, stk. 1, hvorefter SKAT efter den skattepligtiges anmodning kan forlænge oplysningsfristen, hvis særlige forhold i det konkrete tilfælde taler herfor. Med udtrykket ”særlige forhold” i forslaget lægges der ligesom efter forslaget til § 14, stk. 1, vægt på, at de særlige forhold skyldes den skattepligtige egne forhold og ikke tredjemands, f.eks. revisors travlhed eller uhensigtsmæssige arbejdstilrettelæggelse. Dog kan f.eks. akut dokumenteret sygdom hos revisor på et tidspunkt, hvor den skattepligtige har været ude at stand til at finde en anden

revisor inden udløbet af fristen på de to måneder kunne begrunde, at der fristen for indgivelse af årsregnskabet forlænges.

Som ”særlige forhold” kan efter forslaget være den skattepligtiges akutte, dokumenterede sygdom, men i modsætning til § 14, stk. 1, kan det normalt ikke være, at nødvendige oplysninger ikke kan fremskaffes til tiden. Det skyldes, at det i almindelighed vil kunne tilregnes den skattepligtige, at oplysningerne til brug for udarbejdelsen af det skattemæssige årsregnskab ikke er tilvejebragt til tiden.

Det følger af forslaget til § 77, *stk. 3, 1. pkt.*, at finder SKAT, at det årsregnskab, som den skattepligtige indgiver efter stk. 1, ikke opfylder kravene fastsat i regler efter § 6, stk. 2, nr. 1, meddeles dette til den skattepligtige ved en afgørelse.

Forslaget er nyt. Ved forslaget sikres det, at meddelelsen til den skattepligtige gives i form af en afgørelse, således at den skattepligtige evt. kan påklages afgørelsen til Landsskatteretten, jf. § 81 og bemærkningerne hertil.

Hvis bogføringslovens regler ikke er opfyldt i væsentlig grad, jf. forslaget til § 75, stk. 1, nr. 3, vil dette også give sig udslag i et skatteregnskab, som ikke opfylder kravene fastsat efter § 6, stk. 2, nr. 1.

Det følger af § 77, *stk. 3, 2. pkt.*, at SKAT i sin afgørelse efter § 77, stk. 2, 1. pkt., samtidig oplyser den skattepligtige om, hvilken revisor forvaltningen vil anmode om udarbejder et regnskab for den skattepligtige.

Forslaget er nyt. I afgørelsen identificeres den revisor, som SKAT vil vælge. Valget af revisor sker ud fra en samlet bedømmelse af karakteren og omfanget af det regnskab, som SKAT ønsker revisoren udarbejder, størrelsen af det forventede honorar til revisor og den skattepligtiges personlige forhold, herunder betalingsevne. Hvis den skattepligtiges økonomi er udfordret, skal der tages hensyn hertil.

Er den skattepligtige utilfreds med SKATs valg af revisor, kan afgørelsen påklages til Landsskatteretten, jf. § 81.

#### *Til § 78*

Forslaget angår den skattepligtiges forslag til valg af revisor.

Efter forslagets § 78, *stk. 1, 1. pkt.*, kan den skattepligtige inden udløbet af fristen i § 77, stk. 1, stille forslag om, hvilken revisor der skal udarbejde regnskabet.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 3 D, stk. 2, 1. pkt., har den selvangivelsespligtige inden udløbet af fristen i stk. 1 mulighed for at stille forslag om, hvilken revisor der skal udarbejde regnskabet.

Forslaget er en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 3 D, stk. 2, 1. pkt.

Forslaget betyder, at den skattepligtige inden for fristen på de to måneder fra SKAT underretning om den påtænkte afgørelse om revisorpålæg, kan kontakte SKAT og foreslå, at et bestemt revisorfirma eller en bestemt navngiven revisor udarbejder regnskabet. Der stilles ikke krav om, at den skattepligtiges henvendelse til SKAT skal ske skriftligt. En telefonisk henvendelse eller en henvendelse ved personligt fremmøde er tilstrækkelig. Den skattepligtige skal i den forbindelse give SKAT tilstrækkelige oplysninger til, at SKAT kan identificere det foreslåede revisorfirma eller den foreslåede revisor. Den skattepligtige bør i den forbindelse kunne oplyse SKAT om revisorens indforståelse med opgaven samt revisorens forventede tidsforbrug til udarbejdelsen af regnskabet.

Efter forslaget til § 78, *stk. 1, 2. pkt.*, gælder § 77, *stk. 2*, om forlængelse af fristen for indgivelse af årsregnskabet også sådant tilfælde.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 3 D, *stk. 2, 2. pkt.*, finder *stk. 1, 5. pkt.*, tilsvarende anvendelse.

Forslaget er en omskrivning og videreførelse af indholdet af den gældende skattekontrolløvs § 3 D, *stk. 2, 2. pkt.*

I en situation, hvor den skattepligtige inden udløbet af fristen på to måneder fra SKATs underretning om den påtænkte afgørelse om revisorpålæg, foreslår, at et bestemt revisorfirma eller en navngiven revisor udarbejder regnskabet, er det rimeligt, at SKAT på den skattepligtiges anmodning kan forlænge fristen for indgivelsen af årsregnskabet, hvis særlige forhold taler herfor.

Som "særlige forhold" kan i den forbindelse den skattepligtiges vanskeligheder med at få revisor til at vurdere en eventuel opgavepåtagelse, herunder de tidsmæssige rammer for udarbejdelsen af et brugbart regnskab på grund af revisors sygdom. Det kan også være, at den skattepligtige er blevet ramt af en sygdom, som har hindret den skattepligtige i at få tilvejebragt et endeligt tilsagn fra revisoren om opgaven. Forslaget kan ses som en pendant til reglen i § 14, *stk. 1*, hvorefter SKAT efter den skattepligtiges anmodning kan forlænge oplysningsfristen, hvis særlige forhold i det konkrete tilfælde taler herfor.

Det følger af forslaget til § 78, *stk. 2*, at kan SKAT ikke godkende den skattepligtiges forslag efter *stk. 1*, skal SKAT meddele dette til den skattepligtige ved en afgørelse.

Det følger af den gældende skattekontrolløvs § 3 D, *stk. 2, 3. pkt.*, at kan SKAT ikke godkende forslaget, skal fravalget begrundes.

Forslaget er en omskrivning af den gældende skattekontrolløvs § 3 D, *stk. 2, 3. pkt.* Forslaget skal ses i lyset af forslaget til § 81, hvorefter den skattepligtige får mulighed for at påklage selve afgørelsen, jf. § 81 og bemærkningerne hertil.

Skønner SKAT ikke, at den revisor, som den skattepligtige foreslår får opgaven med at udarbejde skatteregnskabet, vil kunne tilvejebringe et skatteregnskab inden for en rimelig tidshorisont, kan SKAT nægte at godkende den skattepligtiges forslag. SKAT vil også kunne nægte at godkende den skattepligtiges forslag, hvis der skønnes at være et misforhold mellem de opgaver revisoren normalt udfører og karakteren af den skattepligtiges virksomhed. Hvis den skattepligtige med en lille enkeltmandsvirksomhed f.eks. vælger at pege på en revisor, som normalt alene yder bistand til meget store erhvervskunder, vil der bestå et sådant misforhold, at SKAT vil kunne nægte at

godkende den skattepligtiges ønske om valg af revisor.

*Til § 79*

Forslaget angår refusion af SKATs udlæg til honorering af revisor.

Efter forslaget til § 79, stk. 1, 1. pkt., udreder SKAT honoraret til revisor for udarbejdelse af regnskab efter § 75.

Efter den gældende skattekontrollovs § 3 D, stk. 3, 1. pkt., udreder SKAT honorar til revisor for udarbejdelse af regnskab.

Forslaget er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 3 D, stk. 3, 1. pkt., med redaktionelle ændringer.

Efter forslaget til § 79, stk. 1, 2. pkt., har den skattepligtige pligt til at refundere SKAT udgifterne til revisorhonoraret, jf. dog stk. 2 og 3.

Efter den gældende skattekontrollovs § 3 D, stk. 3, 2. pkt., har den selvangivelsespligtige pligt til at refundere SKAT revisorhonoraret, jf. dog stk. 2.

Forslaget er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 3 D, stk. 3, 2. pkt., med en redaktionel ændring.

Efter forslaget til § 79, stk. 2, kan SKAT træffe afgørelse om, at den skattepligtige kun skal refundere en del af udgifterne til honoraret efter stk. 1, 2. pkt., hvis særlige forhold taler herfor.

Efter den gældende skattekontrollovs § 3 D, stk. 3, 3. pkt., kan SKAT bestemme, at den selvangivelsespligtige kun skal betale en del af honoraret, hvis særlige omstændigheder taler herfor.

Forslaget er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 3 D, stk. 3, 2. pkt., med redaktionelle ændringer. Henvisningen til § 79, stk. 1, 2. pkt., er alene redaktionel.

Med udtrykket ”særlige forhold” forstås forhold, som gør det rimeligt ikke at opretholde refusionskravet mod den skattepligtige i fuld udstrækning. Det kan f.eks. være, hvis den skattepligtiges økonomi efter pålæggets gennemførelse er blevet væsentligt forværret, eller den skattepligtige er blevet ramt af sygdom, der gør det vanskeligt for den skattepligtige at opretholde sin erhvervsmæssige aktivitet.

Afhængig af den skattepligtiges situation vil refusionskravet normalt kunne reduceres med op til totredjedel. Udgør udgifterne til revisor eksempelvis 60.000 kr., vil kravet således normalt højst kunne reduceres med 40.000 kr. Det betyder i eksemplet, at SKAT selv vil afholde de 40.000 kr. til revisorhonoraret, og at SKAT fortsat vil have et refusionskrav mod den skattepligtige på 20.000 kr. Refusionskravet vil efter forslaget aldrig kunne reduceres med 100 pct.

Efter § 79, stk. 3, gælder stk. 1, 1. pkt., ikke, hvis den skattepligtige får medhold i en klage over en afgørelse, som SKAT har truffet efter § 75, jf. § 76, § 77, stk. 3, § 78, stk. 2, eller § 79, stk. 2, jf. § 81.

Forslaget er nyt.

Forslaget sikrer, at den skattepligtige ikke får pligt til at refundere SKAT udgifterne til et revisorhonorar, når den skattepligtige har påklaget SKATs afgørelse om revisorpålæg og har fået medhold i sin klage enten ved den administrative klageinstans eller ved domstolene.

Efter forslaget har den skattepligtige ikke pligt til at refundere SKAT udgifterne til revisorhonoraret, hvis denne får medhold i en afgørelse om,

- at det ikke har været berettiget at pålægge den skattepligtige en revisor (§ 75, jf. § 76),
- at det ikke har været berettiget at afvise det årsregnskab, som den skattepligtige indgiver (§ 77, stk. 3),
- at det ikke har været berettiget, at den skattepligtiges forslag til revisor er blevet afvist (§ 78, stk. 2, 1. pkt.),
- at SKATs valg af revisor ikke har været berettiget (§ 78, stk. 2, 2. pkt.), eller
- at det ikke har været berettiget at afvise en delvis refusion (§ 79, stk. 2).

Med udtrykket medhold i § 79, stk. 3, forstås, at det er tilstrækkeligt, at den skattepligtige blot har fået medhold i sin klage i mindre grad. Det kan eksempelvis være, fordi klagemyndigheden finder, at SKAT ikke har været berettiget til fuldstændigt at afvise det regnskab, som virksomheden indgiver, hvis størstedelen af regnskabet kan anvendes som grundlag for ansættelsen, jf. § 77, stk. 3. Det kan også være, hvis klagemyndigheden finder, at SKAT ikke har været berettiget til at fuldstændigt at afvise en delvis refusion, jf. § 79, stk. 2. I disse tilfælde vil SKAT således selv skulle afholde udgifterne til revisorhonorar.

Der kan efter de almindelige regler i kapitel 19 i skatteforvaltningsloven ydes omkostningsgodtgørelse for sagkyndig bistand ved en klage over SKATs afgørelse om revisorpålæg. Således ydes efter skatteforvaltningslovens § 55 godtgørelse ved klage, hvor Landsskatteretten træffer afgørelse og ved klage, hvor Skatteankestyrelsen træffer afgørelse efter regler udstedt i medfør af § 35 b, stk. 3. Ligeledes ydes der godtgørelse til sagkyndig bistand, hvis sagen indbringes for domstolene, jf. skatteforvaltningslovens § 55, stk. 3.

#### *Til § 80*

Forslaget angår opkrævningen af SKATs udlæg til revisor hos den skattepligtige.

Det følger af forslaget til § 80, at opkrævningslovens almindelige regler om opkrævning af skatter og afgifter også gælder ved opkrævning af SKATs udlæg til revisor hos den skattepligtige.

Det følger af den gældende skattekontrollovs § 3 D, stk. 4, 1. pkt., at opkrævningslovens almindelige regler om opkrævning af skatter og afgifter finder tilsvarende anvendelse ved opkrævning af SKATs udlæg til revisor hos den selvangivelsespligtige.

Forslaget er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 3 D, stk. 4, 1. pkt., med en sproglig ændring af redaktionel karakter.

Forslaget er nødvendigt, da opkrævningen af SKATs udlæg til revisor hos den skattepligtige ikke er en skat eller afgift, som følger direkte af opkrævningslovens bestemmelser, jf. opkrævningslovens bilag 1.

Der er modregningsadgang for refusionskravet mod den skattepligtige. Det følger af de almindelige regler og § 8 i lov om inddrivelse af gæld til det offentlige. Det betyder, at får den skattepligtige f.eks. en overskydende skat, vil der kunne ske modregning heri for refusionskravet. Der henvises i øvrigt til omtalen af den gældende skattekontrolløvs § 3 D, stk. 4, 2. pkt., i pkt. 2.4.4 om regler, der ikke videreføres.

#### *Til § 81*

Forslaget angår påklage af revisorpålægget.

Det følger af forslagens § 81, stk. 1, at SKATs afgørelser efter § 75, jf. § 76, § 77, stk. 3, § 78, stk. 2 eller § 79, stk. 2, kan påklages til Landsskatteretten, jf. skatteforvaltningslovens § 11, stk. 1, nr. 1.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 3 D, stk. 2, 4. pkt., kan SKATs fravalg af revisor ikke påklages til anden administrativ myndighed.

Forslaget er nyt. Forslaget sikrer en adgang for den skattepligtige til at få prøvet SKATs afgørelser efter de nævnte bestemmelser.

Da der er tale om prøvelse af en afgørelse truffet af SKAT, vil de almindelige regler i skatteforvaltningsloven finde anvendelse. Der er henvist til skatteforvaltningslovens § 11, stk. 1, nr. 1. Efter denne bestemmelse afgør Landsskatteretten klager over SKATs afgørelser, hvor klagen ikke afgøres af Skatteankestyrelsen, et skatteankenævn, et vurderingsankenævn eller et motorankenævn.

Efter § 81, stk. 2, har klagen ikke opsættende virkning.

Forslaget er nyt.

Forslaget sikrer, at den skattepligtige ikke ved at klage kan trænere arbejdet med at få udarbejdet et skattemæssigt årsregnskab. Forslaget betyder, at afgørelsen heller ikke på et ulovbestemt grundlag, dvs. efter den almindelige forvaltningsret, kan tillægges opsættende virkning.

#### *Til § 82*

Den foreslåede bestemmelse straffer aktivt skattesvig.

Efter forslagens § 82, stk. 1, vil den, der med forsæt til at unddrage det offentlige skat, afgiver urigtige eller vildledende eller ufuldstændige oplysninger til told- og skatteforvaltningens brug for afgørelse af skattepligt eller skatteansættelse, blive straffet for skattesvig med bøde eller fængsel indtil 1 år og 6 måneder, medmindre højere straf er forskyldt efter straffelovens § 289.

Efter den gældende skattekontrolløvs § 13, stk. 1, vil 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, blive straffet for skattesvig med bøde eller fængsel i indtil 1 år og 6 måneder med mindre højere straf er forskyldt efter straffelovens § 289. På samme måde straffes medvirken til skattesvig, jf. straffelovens § 23.

Den foreslåede bestemmelse i 82 *stk. 1* er en videreførelse af det strafbare gerningsindhold i den gældende skattekontrolløvs § 13, stk. 1, 1. pkt. med sproglige ændringer og præciseringer. Det foreslås, at bestemmelsen i stk. 1 udtrykkeligt angiver, at det er afgivelse af oplysninger til SKAT, der er sanktioneret.

Den, der afgiver de urigtige oplysninger kan både være en fysisk og en juridisk person. Den person, der har afgivet oplysninger på den juridiske persons vegne, kan eventuelt straffes sammen med den juridiske person for fuldbyrdelsen af bestemmelsen, se afsnit 3.9.1.1.1 om ansvarssubjekter og afsnit 3.9.1.1.2. om valg af ansvarssubjekt.

Der er ikke formkrav til afgivelse af oplysninger, og oplysningerne til et bestemt indkomstår kan være afgivet både før og efter fristen for indgivelse af oplysninger til skatteansættelsen

I fortolkningen af den gældende skattekontrolløvs § 13 indgik manglende oplysninger i strafansvaret, fordi en manglende oplysning betød, at der samlet set var afgivet urigtige eller vildledende oplysninger i selvangivelsen. Da ansvaret er flyttet fra den samlede blanket – alle oplysningerne i selvangivelsen – til i princippet hver enkelt rubrik, vil der i en situation, hvor der ikke er afgivet oplysning til én eller flere rubrikker kunne opstå tvivl om fortolkningen.

Det foreslås derfor, at bestemmelsen direkte vil skulle angive, at fortælse af oplysninger er en del af det strafbare gerningsindhold ved en tilføjelse om, at også afgivelse af ufuldstændige oplysninger er strafbart. Der skal være givet oplysninger, og en for lav angivelse i et felt vil kunne karakteriseres som en urigtig oplysning. Hvis feltet er tomt, mens andre felter er udfyldte, vil der være tale om samlet set en afgivelse af ufuldstændige oplysninger. Fortælsen vil skulle 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 § 83 om passivt skattesvig.

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 ansættelsen af den skat, som skal betales det pågældende indkomstår.

Det strafbare forhold er realiseret, når oplysningerne er kommet frem til SKAT. Unddragelsen 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.

Det foreslås, at det sidste pkt. i § 82, stk. 1, ikke videreføres, idet ansvarssubjektet vil være 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.

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, når den indberetningspligtige ved eller burde vide, at den eller de indberettede oplysninger fører til en for lav skatteansættelse for den skattepligtige, som oplysningerne vedrører.

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. Den foreslåede bestemmelse en specialbestemmelse, der kriminaliserer urigtige erklæringer over for SKAT, og den absorberer erklæringsforbrydelserne i straffelovens §§ 161-163. Imidlertid kan straffesager om medvirken til overtrædelse af disse bestemmelser i straffeloven udgøre anvendelige fortolkningsbidrag for, hvornår der ligeledes vil kunne statueres medvirken til overtrædelse af den foreslåede § 82.

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. § 289 i straffeloven er en strafskærpsbestemmelse, hvoraf det fremgår, at der kan straffes med fængsel indtil 8 år, når den pågældende, for derigennem at skaffe sig eller andre uberettiget vinding, gør sig skyldig i overtrædelse af særlig grov karakter af skatte-, told-, afgifts- eller tilskudslovgivningen.

Det foreslås, at strafudmålingen for overtrædelse af den foreslåede bestemmelse i § 82 svarer til strafudmålingen for § 13 i den gældende skattekontrolllov, se afsnit 3.9.1.1.3. om gældende sanktionspraksis.

Ved straffesager er udgangspunktet, at sagen efterforskes af politiet og afgøres af domstolene. SKAT har imidlertid fået bemyndigelse til at afgøre mindre straffesager med et administrativt bødeforelæg, jf. § 20 i den gældende skattekontrolllov, som videreføres i forslag til § 86, og afgrænsningen af mindre straffesager er fastlagt gennem retspraksis.

SKAT skal overgive en sag til politiet, hvis det skønnes, at overtrædelsen kan udløse frihedsstraf. Retspraksis har fastlagt, at der idømmes frihedsstraf, når gerningsmanden har unddraget 250.000 kr. og derover i skat. Når det undtagne beløb er 500.000 kr. og derover, anses dette for en strafskærpende omstændighed, og der rejses tiltale for overtrædelse af skattelovgivningen jf. straffelovens § 289. Der er udviklet en mangeårig retspraksis, hvor der i forbindelse med en betinget eller ubetinget fængselsdom udmåles en tillægsbøde på en gang det undtagne beløb. Det forudsættes, at denne sanktionspraksis opretholdes.

Det er en forudsætning for retssikkerheden, at der i straffesager, som kan afgøres administrativt, er klare retningslinjer for bødeudmålingen. Bøderne omtales som ”normalbøder” og bygger på retspraksis. Praksis i skattestraffesager er, at normalbøden for en forsætlig overtrædelse er to gange det unddragne beløb, og normalbøden for en groft uagtsom overtrædelse er en gang normalbøden.

Den konkrete sanktion i form af bødestraf kan blive mindre eller større end normalbøden, afhængig af formildende henholdsvis skærpende omstændigheder ved overtrædelsen, men normalbøden vil være udgangspunktet for sanktionsudmålingen. 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, at i tilfælde af, at flere bestemmelser i skatte- og afgiftslovgivningen er overtrådt, vil unddragelsen i forbindelse med overtrædelse af hver enkelt bestemmelse blive lagt sammen, og det er størrelsen af dette samlede beløb, som udgør den samlede unddragelse.

Den foreslåede bestemmelse i § 82, *stk. 2*, er ny. Det foreslås at præcisere, 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 indgivelsen af oplysningsskemaet. De feltlåste oplysninger kan den skattepligtige ikke selv rette i, og de kan derfor ikke betragtes som afgivet af den skattepligtige.

Der er således tale om en indskrænkning af det strafbare område i den gældende § 13, *stk. 1*, som følge af den gældende skattekontrollovs § 1 A, *stk. 2*, som bestemmer, at når der er tale om et låst felt i den skattepligtiges årsopgørelse eller selvangivelse, vil den skattepligtige ikke kunne gøres ansvarlig for, at de afgivne oplysninger er urigtige og fører til en for lav skatteansættelse. Baggrunden for denne ansvarsfritagelse har været, at den skattepligtige hverken har indflydelse på eller har mulighed for at foretage en korrektion af den urigtige eller manglende oplysning i et låst felt. § 1 A, *stk. 1*, om feltlåst er videreført i forslaget § 15, og § 1 A, *stk. 2* og 3, er videreført i § 2, *stk. 2*, som en begrænsning af den skattepligtiges oplysningspligt.

I de situationer, hvor den skattepligtige efter forslaget til § 82, *stk. 2*, selv vil være fritaget for straf, vil det blive aktuelt at tage stilling til, om den, der har indberettet oplysningerne, kan straffes. I langt de fleste tilfælde vil indberetteren være 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 3.10.2, i forslag til skatteindberetningslov.

Dette vil betyde, at en indberetter kun vil kunne straffes for overtrædelse af den foreslåede § 82, *stk. 1*, når der foreligger en situation, hvor der er tale om, at den skattepligtige har haft indflydelse på indberetningen. Der er tale om medvirken i form af bistand til, at den skattepligtige som resultat af den urigtige eller manglende indberetning bliver ansat for lavt i skat.

Den skattepligtige vil ligeledes kunne straffes for overtrædelse af den foreslåede bestemmelse i § 82, *stk. 1* hvis der i forbindelse med en urigtig, vildledende eller manglende pligtig indberetning, som er feltlåst, foreligger en situation, hvor den skattepligtige har haft indflydelse på indholdet af

indberetningen.

Et eksempel på, at ansvaret vil kunne gøres gældende mod den skattepligtige og eventuelt også den indberetningspligtige, 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 den foreslåede § 82, stk. 2, når indberetningen fører til en for lav skatteansættelse for hovedaktionæren. Der kan f.eks. være tale om urigtige indberetninger eller manglende indberetninger af A-indkomst og ydelser, der er skattepligtige som personlig B-indkomst.

Tilsvarende vil gælde 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.

Efter forslaget § 82, *stk. 3*, straffes en overtrædelse med bøde, når der foreligger grov uagtsomhed.

Efter den gældende § 13, stk. 2, er straffen bøde, når handlingen begås grov uagtsomhed.

Den foreslåede bestemmelse i § 82, *stk. 3*, er en videreførelse af § 13, stk. 2, i den gældende skattekontrollov, hvorefter straffen er bøde, når handlingen begås af grov uagtsomhed.

Den gældende sanktionapraksis for groft uagtsomme overtrædelser er en normalbøde på én gang det unddragne beløb. Det forudsættes, at denne sanktionspraksis opretholdes.

### *Til § 83*

Den foreslåede bestemmelse straffer passivt skattesvig.

Efter lovforslagets § 83, *stk. 1*, skal en skattepligtig, der modtager en årsopgørelse uden at have afgivet de til skatteansættelsen pligtige oplysninger, jf. § 2, inden 4 uger efter udløb af fristen for afgivelse af sådanne oplysninger, jf. § 10, underrette SKAT, hvis ansættelsen er for lav.

Efter § 16, stk. 1, i den gældende skattekontrollov skal skattepligtige, der uden at have selvangivet modtager meddelelse om ansættelse af indkomst eller ejendomsværdiskat, hvis ansættelsen er for lav, underrette SKAT herom inden 4 uger efter meddelelsens modtagelse. Fristen regnes dog tidligst fra udløbet af selvangivelsesfristen. Reglen dækker dels de situationer, hvor ansættelsen foretages skønsmæssigt på grund af manglende selvangivelse, dels de situationer hvor ansættelsen er baseret på en udsendt årsopgørelse.

Den foreslåede bestemmelse i § 83, stk. 1, viderefører § 16, stk. 1, i den gældende skattekontrollov for de skattepligtige, der modtager årsopgørelse, og det foreslås præciseret, at den skattepligtige kun skal reagere, hvis den pågældende har pligt til at oplyse SKAT om indkomster m.v., som ikke er omfattet af tredjemands indberetningspligt. Fristen for at afgive pligtige oplysninger til skatteansættelsen vil være henholdsvis 1. maj og 1. juli jf. § 10 i lovforslaget. Overtrædelsen vil således være fuldbrydet 4 uger efter, at fristen for at afgive de nødvendige oplysninger er overskredet.

Efter lovforslagets § 83, *stk. 2*, skal en skattepligtig, som modtager en skønsmæssig ansættelse af den skattepligtige indkomst jf. § 74, inden 4 uger efter modtagelsen underrette SKAT, hvis ansættelsen er for lav.

Den foreslåede bestemmelse i § 83, *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, og hvor SKAT har foretaget en skønsmæssig ansættelse, fordi den skattepligtige ikke har afgivet fyldestgørende oplysninger.

Efter lovforslagets § 83, *stk. 3*, skal en skattepligtig, som ikke modtager en årsopgørelse eller et oplysningsskema, afgive de til skatteansættelsen pligtige oplysninger inden oplysningsfristernes udløb, jf. § 10.

Efter § 15 i den gældende skattekontrollov, vil den, der, uden at forholdet omfattes af § 16, med forsæt til at undgå skatteansættelse undlader at indgive selvangivelse, kunne straffes med bøde eller fængsel indtil 1 år og 6 måneder, medmindre højere straf er forskyldt efter straffelovens § 289.

Den foreslåede bestemmelse i § 83, *stk. 3*, viderefører gerningsindholdet i § 15 i den gældende skattekontrollov, hvorefter den, der uden at forholdet er omfattet af § 16, med forsæt til at undgå skatteansættelse undlader at indgive selvangivelse, idet bestemmelsen dog foreslås omformuleret, så den vil relatere sig til SKATs praksis for udsendelse af årsopgørelse eller oplysningsskema forud for, at oplysningsfristen er udløbet. Det strafbare gerningsindhold vil således være undladelse af at opfylde oplysningspligten inden fristens udløb jf. § 10, når den pågældende enten ikke har modtaget en årsopgørelse eller ikke har modtaget et oplysningsskema med fortrykte oplysninger fra tredjemand.

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 vil imidlertid også kunne 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.

De foreslåede bestemmelser i *stk. 1–3*, omhandler således passivt skattesvig, hvor det centrale gerningsindhold vil være 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 den foreslåede bestemmelse i § 83, *stk. 4*, vil en forsætlig overtrædelse kunne straffes med bøde eller fængsel i op til 1 år og 6 måneder, medmindre højere straf er forskyldt efter straffelovens § 289. Dette er en videreførelse af strafferammen i den gældende skattekontrolløvs §§ 15 og 16.

Efter den foreslåede bestemmelse i § 83, *stk. 5*, vil en groft uagtsom overtrædelse af stk.1-3, kunne 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, da alene forsætlige overtrædelser kan straffes efter den gældende skattekontrolløvs § 15.

Siden den gældende skattekontrolløvs § 15 blev indsat i skattekontrolloven 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 § 83 svarer til strafudmålingen for §§ 15 og 16 i den gældende skattekontrollov, se afsnit 3.9.1.1.3. i almindelige bemærkninger 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 unddragne beløb, se afsnit 3.9.1.1.3. i almindelige bemærkninger om gældende sanktionspraksis.

Det er en forudsætning for retssikkerheden, at der i straffesager, som kan afgøres administrativt, er klare retningslinjer for bødeudmålingen. Bøderne omtales som ”normalbøder” og bygger på retspraksis. Praksis i skattestraffesager er, at normalbøden for en forsætlig overtrædelse er to gange det unddragne beløb, og normalbøden for en groft uagtsom overtrædelse er en gang normalbøden.

Den konkrete sanktion i form af bødestraf kan blive mindre eller større end normalbøden, afhængig af formildende henholdsvis skærpende omstændigheder ved overtrædelsen, men normalbøden vil være udgangspunktet for sanktionsudmålingen.

#### *Til § 84*

Den foreslåede bestemmelse straffer tilsidesættelse af eller overtrædelse af en række handlepligter.

Efter lovforslagets § 84, *stk. 1, 1. led*, straffes med bøde den, der forsætligt eller groft overtræder en række handlepligter, som efterfølgende er omtalt i pkt. 1-6, eller udsteder faktura med urigtigt indhold eller anden urigtig dokumentation, jf. pkt. 7.

Der er tale om en ny bestemmelse, der begrænser strafansvaret til bøde. De foreslåede bestemmelse i § 84, *stk. 1, pkt. 1-7* er bestemmelser, som sammenfatter de strafbare gerningsindhold i den gældende skattekontrolløvs § 13 A, § 13 B, § 14, *stk. 2 og 4*, og § 17, se nedenfor under bemærkninger til de enkelte punkter.

Efter lovforslagets § 84, *stk. 1, nr. 1*, er det strafbart at undlade at afgive oplysninger om udenlandske pensionsordninger, jf. §§ 16-19 og 21, og oplysninger om gaver til ikke fuldt skattepligtige i udlandet, jf. § 23, samt undlade at følge et påbud efter § 20.

Reglen i den gældende skattekontrollovs § 13 A straffer urigtige eller mangelfulde oplysninger vedrørende indeståender på konti i udlandet, udenlandske værdipapirer, udenlandske pensionsordninger og gaveydelse til ikke fuldt skattepligtige, idet 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.

Den foreslåede bestemmelse er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 13 A, for så vidt gælder udenlandske pensionsordninger og gaver til begrænset skattepligtige, jf. den gældende skattekontrollovs §§ 11 C og 11 D, idet henvisningerne i lovforslaget er til §§ 16-19 og 21 om oplysninger om udenlandske pensionsordninger, samt om undladelse af at efterkomme et påbud om opsigelse af en pensionsordning efter § 20, og til § 23, når det gælder oplysninger om gaver 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, hvorefter 11 A og § 11 B i den gældende skattekontrollov ikke foreslås videreført, se afsnit 2.4.4. SKAT vil således fra 2017 med virkning for indkomståret 2016 automatisk modtage oplysningerne fra udenlandske myndigheder.

Den gældende skattekontrollovs § 11 C om udenlandske pensionsordninger foreslås videreført som § 16 om en forsikringstagers pligt til at oplyse SKAT ved oprettelsen af en udenlandsk pensionsordning, § 18 om fuldmagt til, at SKAT har ret til indseende i den pågældende ordning eller § 19, hvor forsikringstageren alternativ selv har oplysningspligten. Den gældende skattekontrollovs § 11 D foreslås videreført som § 23 om en gavegivers pligt til at oplyse om gaver til personer, der ikke har fuld skattepligt her til landet, hvis gaven overstiger et grundbeløb på 58.700 kr. i pristal 2010. Den gældende skattekontrollovs § 11 C, stk. 7 med påbud om at opgive en pensionsordning, hvis oplysningspligten ikke opfyldes, videreføres i forslagens § 20.

Efter lovforslagets § 84, stk. 1, nr. 2, er det strafbart at undlade at efterkomme skatteministerens bestemmelser om omregning mellem et regnskab i fremmed valuta og pligtmæssige oplysninger i danske kroner, jf. § 28, stk. 3, hvorefter skatteministeren kan fastsætte særlige regler for omregningen.

Efter § 17, stk. 2, i den gældende skattekontrollov straffes den, der undlader at efterkomme skatteministerens bestemmelser efter § 3 C, stk. 2, 2. pkt. om omregning mellem et regnskab i fremmed valuta og pligtmæssige oplysninger i danske kroner.

Den foreslåede bestemmelse i § 84, stk. 1, nr. 2, er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 17, stk. 2, hvoraf fremgår, at den, der forsætligt eller groft uagtsomt undlader at efterkomme skatteministerens bestemmelser efter § 3 C, stk. 2, 2. pkt. kan straffes med bøde. Der er tale om retningslinjer for 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 (indberetningsbekendtgørelsen) i § 3, stk. 5, fastsat, at omregningen til danske kroner foretages efter dagskursen på retserhvervelsestidspunktet.

Den gældende § 3 C, stk. 2, 2. pkt. videreføres i lovforslaget som § 28, stk. 3.

Efter lovforslagets § 84, stk. 1, nr. 3, er det strafbart at afgive urigtige eller vildledende oplysninger om opfyldelse af betingelserne for begrænset dokumentationspligt vedrørende kontrollerede transaktioner, jf. § 40.

Efter § 14, stk. 4, i den gældende skattekontrollov, er det strafbart at afgive urigtige eller vildledende oplysninger om opfyldelse af betingelserne for anvendelse af § 3 B, stk. 6.

Den foreslåede bestemmelse i § 84, stk. 1, nr. 3, er en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 14, stk. 4, hvorefter det er strafbart at afgive urigtige og vildledende oplysninger om opfyldelse af betingelserne for anvendelse af § 3 B, stk. 6, som angiver betingelserne for begrænset dokumentationspligt vedrørende kontrollerede transaktioner, hvilket direkte fremgår af den foreslåede bestemmelse. Henvisningen til § 3 B, stk. 6, foreslås erstattet med en henvisning til § 40 lovforslaget, som viderefører § 3 B, stk. 6, i den gældende skattekontrollov.

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.

Gerningsindholdet vil være, 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, se bemærkningerne under stk. 2. Den foreslåede bødeberegning søger at tage højde for, at 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.

Efter lovforslagets § 84, stk. 1, nr. 4, er det strafbart at undlade at opfylde en pligt til at afgive oplysninger efter anmodning fra SKAT om ejer- og medlemsfortegnelse i selskaber, jf. §§ 24-27, årsregnskaber, jf. § 6, stk. 1, nr. 1 og § 53 og formueoplysninger, jf. § 55 og § 56.

Efter § 14, stk. 2, i den gældende skattekontrollov er det strafbart ikke rettidigt at opfylde en pligt i medfør af § 3 A, stk. 1-4 og 6 og 7, § 6, stk. 1-3, § 6 A, § 6 B, § 7, § 7 A, § 7 B, § 7 C, § 7 G, § 7 H, § 7 J, §§ 8 A-8 H, stk. 1-4, § 8 J, stk. 3, § 8 L, § 8 P, stk. 1, 2, 4 og 5, § 8 Q, stk. 1-3, § 8 R, stk. 3, § 8 S, § 8 T, stk. 1 og 3, § 8 U, stk. 1 og 3, § 8 X, § 9 A, § 9 B, § 10, § 10 A, stk. 1-3, § 10 B, stk. 1 og 2, § 10 E, stk. 1, eller § 11 undlader rettidigt at opfylde en pligt, der påhviler ham i medfør af § 3 A, stk. 1-4 og 6 og 7, § 6, stk. 1-3, § 6 A, § 6 B, § 7, § 7 A, § 7 B, § 7 C, § 7 G, § 7 H, § 7 J, §§ 8 A-8 H, stk. 1-4, § 8 J, stk. 3, § 8 L, § 8 P, stk. 1, 2, 4 og 5, § 8 Q, stk. 1-3, § 8 R, stk. 3, § 8 S, § 8 T, stk. 1 og 3, § 8 U, stk. 1 og 3, § 8 X, § 9 A, § 9 B, § 10, § 10 A, stk. 1-3, § 10 B, stk. 1 og 2, § 10 E, stk. 1, eller § 11

Den foreslåede bestemmelse i § 84, stk. 1, nr. 4, er en delvis videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 14, stk. 2, hvorefter den, der forsætligt eller groft uagtsomt, undlader rettidigt at opfylde en pligt, der påhviler ham i medfør af § 3 A, stk. 1-4 og 6 og 7, § 6, stk. 1-3 og § 6 B, straffes med bøde. De resterende henvisninger i § 14, stk. 2, vedrører automatiske indberetninger, og

videreføres i forslag til skatteindberetningslov. Henvisningen til den gældende § 3 A, stk. 1-4 og 6 og 7 foreslås erstattet med en henvisning til lovforslagets §§ 24-27 om ejer- og medlemsfortegnelser i selskaber. Henvisningen til gældende § 6, stk. 1-3, foreslås erstattet med henvisning til lovforslagets § 6, stk. 2, nr. 1, om indsendelse af skatteregnskab, og § 53 om den erhvervsdrivendes pligt til at indsende årsregnskab og regnskabsmateriale m.v. Henvisningen til den gældende § 6 B foreslås erstattet med en henvisning til lovforslagets §§ 55 og 56 om den skattepligtiges oplysningspligt vedrørende formueoplysninger.

Efter lovforslagets § 84, stk. 1, nr. 5, er det strafbart at undlade at opfylde pligten til at opbevare materiale efter de regler, som skatteministeren har fastsat efter § 6, stk. 2, nr. 2.

Efter § 17, stk. 1, i den gældende skattekontrollov straffes den, der undlader at opfylde pligten til at opbevare materiale efter de regler, som skatteministeren har fastsat efter § 3, stk. 3, samt efter § 6 A, stk. 1, 1. pkt.

Den foreslåede bestemmelse i § 84, stk. 1, nr. 5, er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 17, stk. 1, hvorefter den, der undlader at opfylde pligten til at opbevare materiale efter de regler, som skatteministeren har fastsat efter § 3, stk. 3, samt efter § 6 A, stk. 1, 1. pkt., straffes med bøde. Den gældende § 6 A vedrører baggrundsmateriale for de automatiske indberetningspligter, og foreslås derfor videreført i forslag til skatteindberetningslov, mens den gældende § 3, som bemyndiger skatteministeren til at fastsætte regler om opbevaring af regnskabsmateriale m.v. foreslås videreført som § 6, stk. 2, nr. 2.

Det foreslås, at strafansvaret begrænses til forsæt og grov uagtsomhed, jf. forslaget § 84, stk. 1, 1. led.

Efter lovforslagets § 84, stk. 1, nr. 6, er det strafbart at undlade rettidigt at indsende den skriftlige dokumentation vedrørende kontrollerede transaktioner, som der er pligt til at udarbejde efter § 39 og land for land-rapporter, jf. §§ 48-49 og § 51, eller at indhente revisorerklæring efter § 43.

Efter § 17, stk. 3, i den gældende skattekontrollov er det strafbart at undlade rettidigt at indsende den skriftlige dokumentation, som der er pligt til at udarbejde efter § 3 B, stk. 5, 6, 10 og 11, eller indhente revisorerklæring efter § 3 B, stk. 8.

Den foreslåede bestemmelse i § 84, stk. 1, nr. 6, er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 17, stk. 3, hvorefter den, der forsætligt eller af grov uagtsomhed undlader rettidigt at indsende den skriftlige dokumentation, som der er pligt til at udarbejde efter § 3 B, stk. 5, 6, 10 og 11, eller indhente revisorerklæring efter § 3 B, stk. 8, kan straffes med bøde.

Efter lovforslagets § 84, stk. 1, nr. 7, er det strafbart som led i virksomhed at udstede en faktura med et urigtigt indhold eller udstede 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.

Efter § 13 B i den gældende skattekontrollov kan den, der som led i virksomhed udsteder en faktura med et urigtigt indhold eller udsteder anden urigtig dokumentation for levering eller aftagelse af varer eller ydelser, straffes med fængsel i indtil 1 år og 6 måneder, med mindre højere straf er forskyldt efter straffelovens § 289, hvis dokumentationen er egnet til at blive anvendt som grundlag

for opgørelse af den skattepligtige indkomst. Hvis handlingen begås af grov uagtsomhed, er straffen bøde.

Den foreslåede bestemmelse i § 84, stk. 1, nr. 7. er en videreførelse af gerningsindholdet i skattekontrollovens § 13 B, men det foreslås, at strafferammen ændres til bøde, for de former for overtrædelse af bestemmelsen, som ikke kan kvalificeres som medvirken til skattesvig og straffes efter den foreslåede § 82. 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. Såfremt det ikke er sandsynliggjort, at modtageren har eller vil begå skattesvig, vil forholdet ikke kunne omfattes af medvirken til overtrædelse af den gældende skattekontrollovs § 13.

Den foreslåede bestemmelse vil omfatte 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 skattelovgivningens almindelige virksomhedsbegreb, som dette forstås andre steder i skattekontrolloven, der finder anvendelse. Det vil være uden betydning for bestemmelsens anvendelse, om det er virksomhedsejeren, ansatte eller andre med tilknytning til virksomheden, der udsteder den urigtige dokumentation.

Den dokumentation, det efter bestemmelsen vil være strafbart at give et urigtigt indhold, er dokumentation for levering eller aftagelse af varer eller ydelser. Dokumentationen kan eksempelvis have karakter af en faktura, et afregningsbilag 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.

Efter lovforslagets § 84, stk. 2, skal der ved udmåling af bødestraf for overtrædelse af stk. 1 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.

Efter § 17, stk. 4, i den gældende skattekontrollov, skal der ved udmåling af bødestraf for overtrædelse af stk. 1 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.

Den foreslåede bestemmelse i § 84, stk. 2, er en videreførelse af den gældende skattekontrollovs § 17, stk. 4, hvorefter det følger af 1. pkt., at der ved udmåling af bøden skal tages hensyn til den

økonomiske fordel af overtrædelsen. 2. pkt. er en strafskærpsbestemmelse, hvor det skal anses for en skærpende omstændighed, at overtrædelsen er begået som led i en systematisk overtrædelse af skattelovgivningen.

Den foreslåede bestemmelse vil give mulighed for at fastsætte bøden i forhold til den økonomiske fordel af overtrædelsen. Strafskærpelse vil være aktuelt, hvis der er sket overtrædelse af flere af bestemmelserne i § 84, eller 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, se afsnit 3.9.1.1.3. om sanktionspraksis.

Der findes ingen eller en meget begrænset retspraksis for overtrædelse af bestemmelserne i den foreslåede § 84, og der kun taget stilling fra Folketingets side til forslag til niveau for normalbøden vedrørende overtrædelse af den foreslåede § 84, stk. 1, nr. 3 og 6.

Fastsættelsen af straffen vil fortsat bero på domstolenes konkrete vurdering i det enkelte tilfælde af samtlige omstændigheder i sagen, og det angivne strafniveau vil kunne fraviges i op- og nedadgående retning, hvis der i den konkrete sag foreligger skærpende eller formildende omstændigheder, jf. herved de almindelige regler om straffens fastsættelse i straffelovens kapitel 10.

Det foreslås, at bødeberegning for overtrædelse af § 14, stk. 4 i den gældende skattekontrollov videreføres ved overtrædelse af forslagens § 84, stk. 1, nr. 3, idet der henvises til bemærkningerne til lov nr. 591 af 18. juni 2012.

Bøden vil således udgøre 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 400 medarbejdere. Er der over 400 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.

Det foreslås, at bødeberegning for overtrædelse af § 17, stk. 3, i den gældende skattekontrollov videreføres ved overtrædelser af forslagets § 84, stk. 1, nr. 6, idet der henvises til bemærkningerne til lov nr. 591 af 18. juni 2012.

Bødeudmålingen ved overtrædelse af bestemmelsen udgør således et fast beløb på 250.000 kr., eventuelt med et tillæg på 10 pct. af den indkomstforhøjelse, som vil fremgå af ansættelsesændringen, jf. lovforslagets § 84, stk. 2, hvor bødens størrelse udmåles i forhold til den økonomiske fordel af overtrædelsen. Grundbeløbet vil kunne nedsættes til 125.000 kr., hvis der senere fremkommer dokumentation af den fornødne kvalitet.

Denne bødeudmåling vil kunne finde anvendelse, selvom der rettidigt er indsendt en dækkende transfer pricing-dokumentation, herunder land for land rapport, hvis virksomheden ikke efterfølgende på SKATs konkrete anmodning enten leverer dokumentationen eller fremsender databaseundersøgelse eller revisorerklæring.

Forinden beregningen af en eventuel bøde på 10 % af indkomstforhøjelsen, vil der skulle foreligge en endelig fastsættelse af den skattepligtige indkomst. 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 fuldbåret, 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.

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 absolut kumulation. Dette princip finder anvendelse i bødeberegningen, når der er tale om overtrædelser, hvor der er unddraget skat og/eller afgifter.

### *Til § 85*

Efter forslagets § 85 kan der pålægges juridiske personer strafansvar efter reglerne i kapitel 5 i

straffeloven.

Efter den gældende skattekontrollovs § 18 kan der pålægges juridiske personer strafansvar efter reglerne i straffelovens 5. kapitel.

Bestemmelsen i § 85 er en videreførelse af den gældende § 18. Straffelovens kapitel 5 består af §§ 25-27, hvor § 25 fastslår, at en juridisk person kan straffes med bøde, når det er bestemt ved eller i medfør af lov.

Det fremgår af straffelovens § 26, at en juridisk person er alle former for selskaber, herunder interessentskaber mv., fonde, boer, kommuner og statslige myndigheder. I straffelovens § 26, stk. 2, indbefattes 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.

Det fremgår af straffelovens § 306, at en juridisk person kan straffes for en forsætlig overtrædelse, selv om der ikke kan blive tale om fængselsstraf.

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 jf. straffelovens § 26, stk. 2) 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.

#### *Til § 86*

Efter lovforslagets § 86, *stk. 1*, kan SKAT i sager om overtrædelser af bestemmelserne i kapitel 9,

der ikke skønnes at ville medføre højere straf end bøde, 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.

Efter § 20, stk. 1, i den gældende skattekontrollov, kan SKAT, når det skønnes, at en overtrædelse ikke at ville medføre højere straf end bøde, tilkendegive den pågældende, at sagen kan afgøres uden retslig forfølgning, såfremt han erkender sig skyldig i overtrædelsen og erklærer sig rede til inden for en nærmere angiven frist, der efter begæring kan forlænges, at betale en i tilkendegivelsen angivet bøde.

Den foreslåede bestemmelse i § 86, *stk. 1*, er en videreførelse af § 20, stk. 1, i den gældende skattekontrollov, hvorefter SKAT, når det skønnes, at en overtrædelse ikke vil medføre højere straf end bøde, kan tilkendegive den pågældende, at sagen kan afgøres uden retslig forfølgning, såfremt han erkender sig skyldig i overtrædelsen og erklærer sig rede til inden for en nærmere angiven frist, der efter begæring kan forlænges, at betale en i tilkendegivelsen angivet bøde. Det svarer til den bemyndigelse anklagemyndigheden har efter retsplejeloven § 832, og den foreslåede bestemmelse er udformet som i retsplejeloven.

Den pågældende kan ved at nægte at underskrive bødeforlægget 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. Et administrativt bødeforelæg er endelig omfattet af SKATs særlige tavshedspligt efter skatteforvaltningslovens § 17.

Efter lovforslagets § 86, *stk. 2*, skal retsplejelovens § 834 om indholdet af et anklageskrift finde anvendelse på tilkendegivelser efter stk. 1.

Efter § 20, stk. 2, i den gældende skattekontrollov finder bestemmelsen i retsplejeloven om indholdet af anklageskrift i politisager tilsvarende anvendelse med hensyn til den i stk. 1 nævnte tilkendegivelse.

Den foreslåede bestemmelse i stk. 2 er en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 20, stk. 2, hvoraf fremgår, at ved den i stk. 1 nævnte tilkendegivelse finder bestemmelsen i retsplejeloven om indholdet af et anklageskrift i politisager tilsvarende anvendelse, idet henvisning til anklageskrift i politisager erstattes af en henvisning til retsplejelovens § 834, hvoraf det krævede indhold til et anklageskrift fremgår. 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 lovforslagets § 86, *stk. 3*, bortfalder videre strafferetlig forfølgning, hvis den sigtede vedtager bøden. Vedtagelsen har samme gentagelsesvirkning som en dom.

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

Den foreslåede bestemmelse i § 86, stk. 3, er ændret i forhold til den gældende skattekontrollovs § 20, stk. 3, hvoraf fremgår, at videre forfølgning bortfalder, hvis bøden betales i rette tid eller bliver inddrevet eller afsonet. Det foreslås, at bestemmelsen i stk. 3 i stedet fastslår, at når en sigtet vedtager bøden, bortfalder en videre strafferetlig forfølgning, og at vedtagelsen har samme gentagelsesvirkning som en dom, hvilket svarer til formuleringen i retsplejelovens § 832, stk. 3, om anklagemyndigheden og politiets bødeforelæg.

Der vil ikke skulle 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 kan afvise at vedtage bødeforelægget, hvorefter sagen vil blive indbragt for retten.

Et bødeforelæg vil dog kunne genoptages efter en konkret vurdering, når der foreligger ganske særlige grunde. 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 SKAT bødeforelægget, og der vedtages eventuelt et nyt bødeforelæg.

Efter lovforslagets § 86, stk. 4, kan bøder i sager, der afgøres administrativt, opkræves af SKAT.

Efter § 23 A i den gældende skattekontrollov kan bøder i sager, der afgøres administrativt efter § 20, opkræves af SKAT ikke at videreføre

Den foreslåede bestemmelse 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 § 87*

Efter forslaget § 87 kan politiet 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.

Efter § 19, stk. 2, i den gældende skattekontrollov skal ransagning i sager om overtrædelse af bestemmelserne i denne lov ske i overensstemmelse med retsplejelovens regler om ransagning i sager, som efter loven kan medføre frihedsstraf.

Efter § 22 i den gældende skattekontrollov kan politiet yde told- og skatteforvaltningen bistand efter regler, der fastsættes efter forhandling mellem skatteministeren og justitsministeren.

Den foreslåede bestemmelse om politiets bistand er en videreførelse § 19, stk. 2, og § 22 i den gældende skattekontrollov om politiets bistand i administrative straffesager med den præcisering, at bistanden ydes til administrative straffesager, og en udvidelse af den mulige bistand til at omfatte andre efterforskningsskridt end ransagning. Desuden foreslås det ikke at videreføre sidste led i § 22

om, at skatteministeren og justitsministeren efter forhandling kan fastsætte nærmere regler om ydelse af politiets bistand, da dette er reguleret af retsplejeloven.

Hvis en sag skønnes at kunne give frihedsstaf, skal sagen overdrages til politiet, som naturligvis kan anvende de gældende regler i retsplejeloven i efterforskningen. Den gældende bestemmelse om politiets bistand har derfor kun mening, hvis der er tale om bistand til administrative straffesager, og i de bestemmelser, hvor strafferammen indeholder mulighed for frihedsstraf, kan SKAT anmode om politiets bistand.

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 § 88*

Efter forslaget § 88, *stk. 1*, skal en sigtet i sager, der kan afgøres administrativt jf. § 86, skal have de samme rettigheder, som en sigtet har efter retsplejeloven.

Efter § 19, *stk. 1*, i den gældende skattekontrollov fastsættes, at i sager om overtrædelse af §§ 13-18, der behandles administrativt, jf. § 20, finder § 752, *stk. 1*, i lov om rettens pleje tilsvarende anvendelse.

Den foreslåede bestemmelse i § 88, *stk. 1*, erstatter og udvider § 19, *stk. 1*, hvoraf fremgår, at i sager om overtrædelse af §§ 13-18, der behandles administrativt, jf. § 20, finder § 752, *stk. 1*, i lov om rettens pleje tilsvarende anvendelse. Administrative bødesager er straffesager, og en sigtet skal derfor have samme rettigheder under en afhøring, som tilfældet er i straffesager, der efterforskes af politiet.

Det foreslås, at bestemmelsen formuleres bredere, så 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. Ud over beskyttelsen af den sigtede mod selvinkriminering, jf. retsplejelovens § 752, *stk. 1*, er der andre regler, hvor en analog anvendelse vil være relevant. Anklagemyndigheden skal efter retsplejelovens § 96, *stk. 2*, opgive 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, og 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.

Den foreslåede bestemmelse i § 88, stk. 2, er ny og anfører, at en sigtet uden forsvarer har samme rettigheder til aktindsigt som en forsvarer efter forsvarbistandslovens § 3.

Formålet med bestemmelsen er i videst muligt omfang, at sidestille sigtede i administrative straffesager, der ikke har en forsvarer, med sigtede uden forsvarer i sager, der behandles efter retsplejeloven.

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.

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.

Ved SKATs behandling af en sag om strafansvar for overtrædelse af skatte- og/eller afgiftslovgivningen, kan der beskikkes borgeren en forsvarer, når sagens beskaffenhed, borgerens person eller omstændighederne i øvrigt gør det ønskeligt, og borgeren ikke selv har skaffet sig bistand af en forsvarer. Det afhænger således af et konkret skøn, om der i den enkelte sag skal ydes bistand, jf. forsvarerbistandslovens § 1.

En beskikket 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.

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 såvel en beskikket forsvarer som en forsvarer, som den skattepligtige selv har antaget.

Ved at stille en sigtet uden forsvarer på samme måde, som en forsvarer efter forsvarbistandslovens § 3, sikres det, at den sigtede har krav på aktindsigt i de dokumenter, der danner grundlag for sigtelsen og dermed kan varetage sit forsvar. Der er tale om dokumenter, der vedrører straffesagen, idet den dokumentation, der vedrører ændringen af den skattemæssige ansættelse, er omfattet af forvaltningslovens regler om partens adgang til aktindsigt.

*Til § 89*

Efter forslaget § 89 kan der i sager om overtrædelse af §§ 82, 83 og 85 samt straffelovens § 289, der indbringes for retten af anklagemyndigheden, inddrages de undtagne skatter under straffesagen og påkendes af retten i overensstemmelse med reglerne i retsplejelovens kapitel 89.

Efter § 19 A i den gældende skattekontrollov kan der i sager om overtrædelse af §§ 13, 15, 16 og 18 samt straffelovens § 289, inddrages de undtagne skatter under straffesagen og påkendes af retten i overensstemmelse med reglerne i retsplejelovens kapitel 89.

Den foreslåede bestemmelse er en videreførelse af den gældende skattekontrolløvs § 19 A, hvor det fremgår, at i sager om overtrædelse af §§ 13, 15, 16 og 18 samt straffelovens § 289 kan de undtagne skatter inddrages under straffesagen og påkendes af retten i overensstemmelse med reglerne i retsplejelovens kapitel 89. Den foreslåede bestemmelse har i stedet henvisning til de tilsvarende bestemmelser i lovforslaget.

Retsplejelovens kapitel 89 har overskriften påtale af borgerlige krav i straffesager, og bestemmelserne giver mulighed for, at der under en straffesag kan nedlægges erstatningspåstand om betaling af de undtagne skatter og afgifter. Der skal være tale om en forsætlig overtrædelse med mulighed for fængselsstraf, hvorfor den foreslåede bestemmelse alene henviser til i lovforslaget.

Bestemmelsen vedrører både sager om overtrædelse af skattekontrolløvs §§ 82, 83 og 85 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 skattekontrolløven. 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.

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 undtagelse 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 undtagne skatter. Tilsvarende gælder i tilfælde, hvor ægtefæller eller samlever har drevet en virksomhed sammen, og tiltalen rettes mod den af parterne, som ikke er registreret som virksomhedsejer.

*Til § 90*

Forslaget angår lovforslagets ikrafttrædelses- og overgangsbestemmelser.

Efter forslaget til § 90, stk. 1, træder loven i kraft den 1. januar 2019. Det foreslåede ikrafttrædelsestidspunkt er fastsat af hensyn til et fælles ikrafttrædelsestidspunkt for forslag til skattekontrollov og forslag til skatteindberetningslov, og 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.

Lovforslaget får virkning for indkomståret 2018.

Efter forslaget til § 90, stk. 2, ophæves den gældende skattekontrollov jf. lovbekendtgørelse nr. 1264 af 31. oktober 2013. Det betyder, at den gældende skattekontrollov som udgangspunkt ophæves ved lovens ikrafttræden den 1. januar 2019.

Det følger af forslaget til § 90, stk. 3, at regler fastsat i medfør af den gældende skattekontrollov forbliver i kraft, indtil de ophæves eller afløses af forskrifter udstedt i medfør af denne lov.

Forslaget betyder, at Skatteministeriet og SKAT dermed får tid til at bringe et større antal bekendtgørelser, som knytter sig lovens afsnit I, på plads, jf. bemærkningerne straks nedenfor til § 90, stk. 4.

Det følger af forslaget til § 90, stk. 4, 1. pkt., at lovens afsnit I og III med undtagelse af § 72, stk. 2, ikke finder anvendelse for indkomståret 2017 og tidligere indkomstår.

Baggrunden for, at de nævnte afsnit og bestemmelsen i § 72, stk. 2, ikke gælder for indkomståret 2017 og tidligere indkomstår, er følgende:

Bestemmelserne i afsnit I knytter sig til de skattepligtiges forpligtelse til årligt at oplyse SKAT om skattepligtig indkomst m.v. Som det fremgår af bemærkningerne i afsnit 2.4.7, afskaffes selvangivelsesbegrebet og erstattes af et oplysningsbegreb. For SKAT forestår der er et omfattende arbejde med at opdatere vejledninger, blanketter og tilrette it-systemer. Dette arbejde kan ikke færdiggøres allerede med virkning for indkomståret 2017. Det foreslås derfor, at afsnit I ikke finder anvendelse for indkomståret 2017 og tidligere indkomstår.

Afsnit III angår de administrative retsfølger af den manglende opfyldelse af en oplysningspligt og straffebestemmelser. På nær § 72, stk. 2, jf. nærmere herom nedenfor, knytter bestemmelserne i dette afsnit sig til afsnit I. Det foreslås derfor, at afsnit III - ligesom afsnit I - ikke får virkning for indkomståret 2017 eller tidligere indkomstår.

Forslaget til § 72, stk. 2, i afsnit III giver bl.a. mulighed for at pålægge erhvervsdrivende tvangsbøder ved en manglende efterkommelse af pålæg fra SKAT om indsendelse af regnskabsmateriale m.v., som SKAT har brug for i sit kontrolarbejde. Da bestemmelsen knytter sig til afsnit II om SKATs kontrolbeføjelser, som får virkning ved lovens ikrafttræden, jf. bemærkningerne til stk. 1, foreslås det, at denne bestemmelse - som en undtagelse til de øvrige bestemmelser i afsnit III - får virkning for indkomståret 2017 og tidligere indkomstår.

Efter forslaget til § 90, stk. 4, 2. pkt., finder for sådanne indkomstår de hidtil gældende regler anvendelse.

De bestemmelser i den gældende skattekontrollov, som der her henvises til, og som finder anvendelse for indkomståret 2017 og tidligere indkomstår er: § 1, § 1 A, § 2, § 3, § 3 A, § 3 B, 3 C, § 3 D, § 4, § 5, § 6 B, § 9, § 10 F, § 11 B, § 11 C, § 11 D, og § 11 E.

Det følger af § 90, stk. 5, at for indkomståret 2017 kan skatteministeren eller den, som ministeren bemyndiger dertil, i særlige tilfælde for grupper af skattepligtige forlænge selvangivelsesfristen fastsat i den hidtil gældende skattekontrolløvs § 4, stk. 1-3, jf. lovbekendtgørelse nr. 1264 af 31. oktober 2013.

Forslaget angår muligheden af at forlænge fristen for årligt at give SKAT oplysninger om skattepligtig indkomst m.v. som følge af større driftsforstyrrelser eller it-nedbrud for grupper af skattepligtige. På nær udtrykket ”selvangivelsespligten” er forslaget identisk med § 14, stk. 2, i lovens afsnit I, som får virkning fra og med indkomståret 2018.

Når det foreslås, at en bestemmelse stort set identisk med § 14, stk. 2, indsættes i den gældende skattekontrollov, skyldes det ønsket om allerede fra indkomståret 2017 at give mulighed for at forlænge fristen for at give de årlige pligtmæssige oplysninger til SKAT ved større driftsforstyrrelser eller it-nedbrud. Herved bringes hjemlen til at forlænge den nævnte frist på plads hurtigst muligt.

Der henvises i øvrigt til de særlige bemærkninger til § 14, stk. 2.

Det følger af § 90, stk. 6, at ved foretagelse af skønsmæssige ansættelser efter lovens § 53, stk. 3, § 55, stk. 3 og § 56, stk. 2, for indkomståret 2017 og tidligere indkomstår finder den gældende skattekontrolløvs § 5, stk. 3, anvendelse.

De nævnte bestemmelser angår kontrolbeføjelser over for skattepligtige fysiske personer og er placeret i afsnit II, som får virkning ved lovens ikrafttræden. Imidlertid henviser de nævnte bestemmelser til reglen om skønsmæssig ansættelse i § 74, der - som de øvrige bestemmelser i afsnit III på nær §§ 72, stk. 2, - først finder anvendelse fra og med indkomståret 2018. Det foreslås derfor, at den gældende skattekontrolløvs § 5, stk. 3, finder anvendelse for indkomståret 2017 og tidligere indkomstår ved foretagelse af skønsmæssige ansættelser efter de nævnte bestemmelser.

### *Til § 91*

Efter forslaget til § 91 gælder denne lov ikke for Færøerne og Grønland.

## **Bilag**

### **Bilag 1 – Paragrafnøgle**

#### **Paragrafnøgle**

Skattekontrolløven, jf. lovbekendtgørelse nr. 1264 af 31. oktober 2013 med senere ændringer	Skattekontrolløvs (Dette lovforslag)
	Afsnit I
	Kapitel I
	Pligt til at give told- og skatteforvaltningen oplysninger om den skattepligtige indkomst m.v.

	<i>Told- og skatteforvaltningens kompetence</i>
Bestemmelsen er ny.	§ 1, stk. 1
Bestemmelsen er ny.	§ 1, stk. 2
§ 8 Y	§ 1, stk. 3
	<i>Oplysningspligten</i>
§ 1, stk. 1, 1. pkt.	§ 2, stk. 1, 1. pkt.
Bestemmelsen er ny.	§ 2, stk. 1, 2. pkt.
§ 1 A, stk. 2 og 3	§ 2, stk. 2
§ 1, stk. 1, 2. pkt.	§ 2, stk. 3
§ 1, stk. 1, 3. pkt.	§ 2, stk. 4, 1. pkt.
§ 1, stk. 1, 4. pkt., 1. led	§ 2, stk. 4, 2. pkt.
§ 1, stk. 1, 4. pkt., 2. led	§ 2, stk. 4, 3. pkt.
	<i>Undtagelser fra oplysningspligten</i>
§ 2, stk. 1, nr. 1	§ 3, stk. 1, nr. 1
§ 2, stk. 1, nr. 2	§ 3, stk. 1, nr. 2
§ 2, stk. 1, nr. 2, sidste led	§ 3, stk. 1, nr. 3
§ 2, stk. 2, 2. pkt.	§ 3, stk. 2, 2. pkt.
§ 2, stk. 1, 1. pkt.	§ 4, stk. 1, nr. 1, 1. pkt.
§ 2, stk. 1, nr. 8	§ 4, stk. 1, nr. 1
§ 2, stk. 1, nr. 3	§ 4, stk. 1, nr. 2
§ 2, stk. 1, nr. 4	§ 4, stk. 1, nr. 3
§ 2, stk. 1, nr. 5, 1. pkt.	§ 4, stk. 1, nr. 4, 1. pkt.
§ 2, stk. 1, nr. 5, 2. pkt.	§ 4, stk. 1, nr. 4, 2. pkt.
§ 2, stk. 1, nr. 6	Videreføres ikke
§ 2, stk. 1, nr. 7	Videreføres ikke
§ 2, stk. 2, 1. pkt.	§ 4, stk. 2
§ 2, stk. 3	Videreføres ikke
	<i>Skattepligtige som modtager et oplysningskema</i>
Bestemmelsen er ny	§ 5, stk. 1
Bestemmelsen er ny	§ 5, stk. 2
§ 1, stk. 4, 2. pkt.	§ 5, stk. 3
Bestemmelsen er ny	§ 5, stk. 4
§ 1, stk. 2	§ 6, stk. 1, nr. 1
§ 1, stk. 4, 1. pkt.	§ 6, stk. 1, nr. 2
§ 1, stk. 3	§ 6, stk. 1, nr. 3
§ 3, stk. 1 og stk. 2, 1. pkt.	§ 6, stk. 2, nr. 1
§ 3, stk. 2, 2. pkt.	Videreføres ikke.
§ 3, stk. 3	§ 6, stk. 2, nr. 2
§ 3, stk. 4	§ 6, stk. 3
§ 3, stk. 5	Videreføres ikke.
§ 1, stk. 7	§ 7
	<i>Skattepligtige, som modtager en årsopgørelse i stedet for et oplysningskema</i>
§ 1, stk. 5	§ 8, stk. 1, nr. 1
§ 1, stk. 5	§ 8, stk. 1, nr. 2
§ 1, stk. 6, 1. pkt.	§ 8, stk. 2, 1. pkt.
§ 1, stk. 6, 2. pkt.	§ 8, stk. 2, 2. pkt.
§ 4, stk. 1, nr. 2	§ 8 stk. 3
§ 1, stk. 4, 2. pkt.	§ 9

	<i>Oplysningsfrister</i>
§ 4, stk. 1, 2. pkt.	§ 10, stk. 1
§ 4, stk. 1, 2. pkt. sidste led	§ 10, stk. 2
§ 4, stk. 1, nr. 1	§ 10, stk. 2, nr. 1
§ 4, stk. 1, nr. 1, 1. pkt.	§ 10, stk. 2, nr. 2
§ 4, stk. 1, nr. 2	§ 10, stk. 2, nr. 3
§ 4, stk. 1, 1. pkt.	§ 11
§ 4, stk. 2, 1. pkt.	§ 12, stk. 1
§ 4, stk. 2, 2. pkt.	§ 12, stk. 2
§ 4, stk. 3	§ 13
§ 4, stk. 4	§ 14, stk. 1
§ 4, stk. 5	Videreføres ikke.
Bestemmelsen er ny.	§ 14, stk. 2
	<i>Låsning af felter i årsopgørelsen eller oplysningskemaet (feltlåsnings)</i>
§ 1 A, stk. 1	§ 15, stk. 1
Bestemmelsen er ny.	§ 15, stk. 2
Bestemmelsen er ny	§ 15, stk. 3
Bestemmelsen er ny	§ 15, stk. 4, 1. pkt.
Bestemmelsen er ny	§ 15, stk. 4, 2. pkt.
	<b>Kapitel 2</b>
	<b>Særlige oplysningspligter</b>
	<i>Pensionsordninger i udlandet</i>
§ 11 C, stk. 1, 1. pkt. og § 11 C, stk. 3, 1. og 2. led.	§ 16, stk. 1
§ 11 C, stk. 2, 1. pkt.	§ 16, stk. 2
§ 11 C, stk. 1, 2. pkt.	§ 16, stk. 3
§ 11 C, stk. 1, 3. pkt.	§ 16, stk. 4
§ 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 og § 11 C, stk. 6	§ 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, 1. pkt., 1. led.	§ 18, stk. 1, nr. 2, litra d
§ 11 C, stk. 5, nr. 4, 1. pkt., 2. led.	§ 18, stk. 1, nr. 2, litra e
§ 11 C, stk. 5, nr. 5	§ 18, stk. 1, nr. 2, litra f
§ 11 C, stk. 5, nr. 4, 2. pkt.	§ 18, stk. 2
§ 11 C, stk. 9	§ 18, stk. 3
§ 11 C, stk. 5, 1. pkt.	§ 19
§ 11 C, stk. 7	§ 20
§ 11 C, stk. 8	§ 21
	<i>Placering af pensionsmidler i særlige pensionsopsparinger</i>

§ 11 E	§ 22, stk. 1
§ 11 B, stk. 1 og 3	§ 22, stk. 2
Bestemmelsen er ny.	§ 22, stk. 3
§ 11 B, stk. 2	§ 22, stk. 4
§ 11 B, stk. 4-9	Videreføres ikke.
	<i>Anmeldelse af gaver over et grundbeløb til ikke fuldt skattepligtige</i>
§ 11 D, 1. pkt.	§ 23, stk. 1
Bestemmelsen er ny.	§ 23, stk. 2
§ 11 D, 1. pkt.	§ 23, stk. 3
§ 11 A	Videreføres ikke.
Bestemmelsen er ny.	§ 23, stk. 4
§ 11 D, 2. pkt.	Videreføres ikke.
	<b>Kapitel 3</b>
	<b>Særlige oplysningspligter for erhvervsdrivende</b>
	<i>Ejer- og mellemfortegnelse i selskaber m.v.</i>
§ 3 A, stk. 1	§ 24, stk. 1
§ 3 A, stk. 2	§ 24, stk. 2
§ 3 A, stk. 3	Videreføres ikke.
§ 3 A, stk. 4	§ 24, stk. 3
§ 3 A, stk. 5	§ 25
§ 3 A, stk. 6	§ 26
§ 3 A, stk. 8	§ 27, stk. 1, 1. pkt.
Bestemmelsen er ny.	§ 27, stk. 1, 2. pkt.
§ 3 A, stk. 7	§ 27, stk. 2
	<i>Regnskabsføring i fremmed valuta</i>
§ 3 C, stk. 1	§ 28, stk. 1
§ 3 C, stk. 2, 1. pkt.	§ 28, stk. 2
§ 3 C, stk. 2, 2. pkt.	§ 28, stk. 3
§ 3 C, stk. 6	§ 29, stk. 1
§ 3 C, stk. 3, 1. og 2. pkt.	§ 29, stk. 2
§ 3 C, stk. 3, 3. pkt.	§ 29, stk. 3
Bestemmelsen er ny.	§ 29, stk. 4, 1. pkt.
§ 3 C, stk. 3, 4. pkt.	§ 29, stk. 4, 2. pkt.
§ 3 C, stk. 4	§ 29, stk. 5
§ 3 C, stk. 5, 1. pkt.	§ 30, stk. 1
§ 3 C, stk. 5, 2. pkt.	§ 30, stk. 2, 1. pkt.
§ 3 C, stk. 5, 4. pkt.	§ 30, stk. 2, 2. pkt.
§ 3 C, stk. 7, 1. og 2. pkt.	§ 31, stk. 1
§ 3 C, stk. 7, 4. og 5. pkt.	§ 31, stk. 2
§ 3 C, stk. 7, 6. og 7. pkt.	§ 31, stk. 3
§ 3 C, stk. 7, 8. pkt.	§ 31, stk. 4
§ 3 C, stk. 8	§ 32
§ 3 C, stk. 9, 1. pkt.	§ 33, stk. 1
§ 3 C, stk. 9, 2. pkt.	§ 33, stk. 2
§ 3 C, stk. 10, 1. pkt.	§ 34, stk. 1
§ 3 C, stk. 10, 2. pkt.	§ 34, stk. 2
§ 3 C, stk. 11, 1. pkt.	§ 34, stk. 3
§ 3 C, stk. 11, 2. pkt.	§ 34, stk. 4

§ 3 C, stk. 11, 3. og 4. pkt.	§ 34, stk. 5
§ 3 C, stk. 12	§ 35, stk. 1
§ 3 C, stk. 13, 1. pkt.	§ 35, stk. 2
§ 3 C, stk. 13, 2. og 3. pkt.	§ 35, stk. 3
§ 3 C, stk. 14	Videreføres ikke.
§ 12	Videreføres ikke.
§ 12 A	Videreføres ikke.
	<b>Kapitel 4</b>
	<b>Transfer Pricing</b>
	<i>Oplysningspligter og skriftlig dokumentation</i>
§ 3 B, stk. 2, 1. pkt.	§ 37, nr. 1, 1. pkt.
§ 3 B, stk. 2, 1. pkt.	§ 37, nr. 1, 2. pkt.
§ 3 B, stk. 2, 2. pkt.	§ 37, nr. 1, 3. pkt.
§ 3 B, stk. 2, 3. pkt.	§ 37, nr. 1, 4. pkt.
§ 3 B, stk. 3	§ 37, nr. 2,
§ 3 B, stk. 1, 2. pkt.	§ 37, nr. 3
§ 3 B, stk. 4	§ 37, nr. 4
§ 3 B, stk. 2, 5. pkt.	§ 37, nr. 5, 1. og 2. pkt.
§ 3 B, stk. 2, 6. pkt.	§ 37, nr. 5, 3. pkt.
§ 3 B, stk. 1	§ 37, nr. 6
§ 3 B, stk. 1, nr. 1	§ 37, nr. 6, litra a
§ 3 B, stk. 1, nr. 2	§ 37, nr. 6, litra b
§ 3 B, stk. 1, nr. 3	§ 37, nr. 6, litra c
§ 3 B, stk. 1, nr. 4	§ 37, nr. 6, litra d
§ 3 B, stk. 1, nr. 5	§ 37, nr. 6, litra e
§ 3 B, stk. 1, nr. 6	§ 37, nr. 6, litra f
§ 3 B, stk. 1, 1. pkt.	§ 38
§ 3 B, stk. 5, 1. pkt.	§ 39, stk. 1, 1. pkt.
§ 3 B, stk. 5, 2. pkt.	§ 39, stk. 1, 2. pkt.
§ 3 B, stk. 5, 4. pkt.	§ 39, stk. 2
§ 3 B, stk. 5, 2. pkt.	§ 39, stk. 3
§ 3 B, stk. 5, 3. pkt.	§ 39, stk. 4, 1. pkt.
§ 3 B, stk. 5, 3. pkt.	§ 39, stk. 4, 2. pkt.
§ 3 B, stk. 5, 3. pkt.	§ 39, stk. 4, 3. pkt.
§ 3 B, stk. 6	§ 40, stk. 1
§ 3 B, stk. 6, nr. 1	§ 40, stk. 1, nr. 1
§ 3 B, stk. 6, nr. 2	§ 40, stk. 1, nr. 2
§ 3 B, stk. 6, nr. 3	§ 40, stk. 1, nr. 3
§ 3 B, stk. 7, 1. pkt.	§ 40, stk. 2, 1. pkt.
§ 3 B, stk. 7, 2. pkt.	§ 40, stk. 2, 2. pkt.
§ 3 B, stk. 7, 3. pkt.	§ 40, stk. 2, 3. pkt.
§ 3 B, stk. 1, 3. pkt.	§ 41
§ 3 B, stk. 5, 5. pkt.	§ 42, 1. pkt.
§ 3 B, stk. 5, 6. pkt.	§ 42, 2. pkt.
	<i>Revisorerklæring</i>
§ 3 B, stk. 8, 1. pkt.	§ 43, stk. 1, 1. pkt.
Bestemmelsen er ny.	§ 43, stk. 1, 2. pkt.
§ 3 B, stk. 8, 2. pkt.	§ 43, stk. 2

§ 3 B, stk. 8, 5. pkt.	§ 43, stk. 3
§ 3 B, stk. 8, 2. pkt.	§ 43, stk. 4, 1. pkt.
§ 3 B, stk. 8, 3. pkt.	§ 43, stk. 4, 2. pkt.
§ 3 B, stk. 8, 4. pkt.	§ 43, stk. 4, 3. pkt.
§ 3 B, stk. 8, 6. pkt.	§ 43, stk. 5, 1. pkt.
§ 3 B, stk. 8, 7. pkt.	§ 43, stk. 5, 2. pkt.
§ 3 B, stk. 8, 8. pkt.	§ 44, stk. 1
§ 3 B, stk. 8, 9. pkt.	§ 44, stk. 2
§ 3 B, stk. 8, 11. pkt.	§ 44, stk. 3
§ 3 B, stk. 8, 10. pkt.	§ 44, stk. 4, 1. pkt.
Bestemmelsen er ny.	§ 44, stk. 4, 2. pkt.
§ 3 B, stk. 8, 12. pkt.	Videreføres ikke.
§ 3 B, stk. 8, 13. pkt.	§ 45
	<i>Skønsmæssig ansættelse</i>
§ 3 B, stk. 9	§ 46, stk. 1
Bestemmelsen er ny.	§ 46, stk. 2
Bestemmelsen er ny.	§ 46, stk. 3
	<i>Land for land-rapport</i>
Bestemmelsen er ny.	§ 47, nr. 1
§ 3 B, stk. 15, nr. 1	§ 47, nr. 2
§ 3 B, stk. 15, nr. 2	§ 47, nr. 3
§ 3 B, stk. 15, nr. 3, litra a	§ 47, nr. 4, litra a
§ 3 B, stk. 15, nr. 3, litra b	§ 47, nr. 4, litra b
§ 3 B, stk. 15, nr. 3, litra c	§ 47, nr. 4, litra c
§ 3 B, stk. 15, nr. 4, litra a	§ 47, nr. 5, litra a
§ 3 B, stk. 15, nr. 4, litra b	§ 47, nr. 5, litra b
§ 3 B, stk. 15, nr. 5	§ 47, nr. 6
§ 3 B, stk. 15, nr. 6	§ 47, nr. 7
§ 3 B, stk. 15, nr. 7	§ 47, nr. 8.
§ 3 B, stk. 15, nr. 8	§ 47, nr. 9
§ 3 B, stk. 15, nr. 9	§ 47, nr. 10.
§ 3 B, stk. 10, 1. pkt.	§ 48, stk. 1
§ 3 B, stk. 10, 2. pkt.	§ 48, stk. 2
§ 3 B, stk. 11, 1. pkt.	§ 49, stk. 1, 1. pkt.
§ 3 B, stk. 11, nr. 1	§ 49, stk. 1, nr. 1
§ 3 B, stk. 11, nr. 2	§ 49, stk. 1, nr. 2
§ 3 B, stk. 11, nr. 2, litra a	§ 49, stk. 1, nr. 2, litra a
§ 3 B, stk. 11, nr. 2, litra b	§ 49, stk. 1, nr. 2, litra b
§ 3 B, stk. 11, nr. 2, litra c	§ 49, stk. 1, nr. 2, litra c
§ 3 B, stk. 12, 1. pkt.	§ 49, stk. 2, 1. pkt.
§ 3 B, stk. 12, 2. pkt.	§ 49, stk. 2, 2. pkt.
§ 3 B, stk. 13, 1. pkt.	§ 50, 1. pkt.
§ 3 B, stk. 13, nr. 1	§ 50, nr. 1
§ 3 B, stk. 13, nr. 2	§ 50, nr. 2
§ 3 B, stk. 13, nr. 3	§ 50, nr. 3
§ 3 B, stk. 13, nr. 4	§ 50, nr. 4
§ 3 B, stk. 13, nr. 5	§ 50, nr. 5
§ 3 B, stk. 14, 1. pkt.	§ 51, stk. 1
§ 3 B, stk. 14, 2. pkt.	§ 51, stk. 2

§ 3 B, stk. 16	§ 52
	<b>Afsnit II</b>
	<b>Kapitel 5</b>
	<b>Kontrolbeføjelser</b>
	<i>Kontrolbeføjelser over for erhvervsdrivende</i>
§ 6, stk. 1	§ 53, stk. 1
§ 6, stk. 2	§ 57, stk. 2
§ 6, stk. 3	§ 53, stk. 2
§ 6, stk. 7	§ 54, stk. 4
§ 6, stk. 4, 1. 2. og 4. pkt.	§ 54, stk. 1, 1. og 3. pkt.
§ 6, stk. 4, 3. pkt.	§ 54, stk. 3
§ 6, stk. 5	§ 54, stk. 1, 2. pkt.
§ 6, stk. 6	§ 53, stk. 3
Bestemmelsen er ny.	§ 54, stk. 2
§ 6, stk. 7	§ 54, stk. 4
	<i>Kontrolbeføjelser over for skattepligtige</i>
§ 6 B, stk. 1	§ 55, stk. 1. og 2
§ 6 B, stk. 4	§ 55, stk. 3, og § 56, stk. 2
§ 6 B, stk. 2	§ 56, stk. 1
§ 6 B, stk. 3	§ 56, stk. 3
	<b>Kapitel 6</b>
	<b>Kontrolbeføjelser over for tredjemand</b>
	<i>Oplysninger til krydsrevision</i>
§ 6, stk. 2	§ 57, stk. 1
§ 6, stk. 4	§ 57, stk. 2
Bestemmelsen er ny.	§ 57, stk. 3
§ 8 C, 1. led	§ 58, stk. 1
§ 8 C, 2. pkt.	§ 58, stk. 2
§ 8 C, 2. led	§ 58, stk. 3
Bestemmelsen er ny.	§ 58, stk. 3
	Finansielle virksomheders oplysningspligt
§ 8 G, stk. 1, 1. pkt. jf. § 8 D, stk. 1	§ 59, stk. 1
§ 8 D, stk. 3, 1. pkt.	§ 59, stk. 2
Bestemmelsen er ny.	§ 59, stk. 3
	Advokaters oplysningspligt
§ 8 G, stk. 1, 1. pkt. delvis ny	§ 60, stk. 1
Bestemmelsen er ny.	§ 60, stk. 2
	Oplysningspligt for offentlige myndigheder, erhvervsdrivende og juridiske personer
§ 8 D, stk. 1, 1. pkt.	§ 61, stk. 1
§ 8 D, stk. 2. med udvidelse	§ 61, stk. 3
§ 8 D, stk. 3, 2. pkt.	§ 61, stk. 4
	Skatterådets godkendelse af oplysningspligt om ikke på forhånd identificerede juridiske og fysiske personer
§ 8 C, sidste pkt., § 8 D, stk. 1, 2. pkt., § 8 G, stk. 1, sidste pkt.	§ 62, stk. 1
§ 8 D, stk. 2, med udvidelse	§ 62, stk. 2
Bestemmelsen er ny.	§ 62, stk. 3

	Dødsboers oplysningspligt
§ 6 C, stk. 1, 1. led	§ 63, stk. 1
§ 6 C, stk. 1, 2. led	§ 63, stk. 2
§ 6 C, stk. 1, 1. led	§ 63, stk. 3
§ 6 C, stk. 2	§ 63, stk. 4
	Udbydere af skattearrangementer
§ 10 F, stk. 1, 1. pkt.	§ 64, stk. 1
§ 10 F, stk. 2	§ 64, stk. 2
§ 10 F, stk. 1, 2. pkt.	§ 64, stk. 3
§ 10 F, stk. 3	§ 64, stk. 4
	Tilsyn med nedskrivninger og hensættelser i finansielle virksomheder m.v.
§ 6 D, stk. 1	§ 65, stk. 1
§ 6 D, stk. 2, 1. pkt.	§ 65, stk. 2
§ 6 D, stk. 3	§ 65, stk. 3
§ 6 D, stk. 4	§ 65, stk. 4
§ 6 D, stk. 2, 2. og 3. pkt.	§ 65, stk. 5
	<b>Kapitel 7</b>
	<b>Samarbejde med eksterne parter</b>
	<i>Samarbejde med udenlandske myndigheder</i>
§ 11, stk. 1	§ 66
§ 11, stk. 2	Videreføres ikke.
§ 8 Z	§ 67
	<i>Registersamkøring</i>
Bestemmelsen er ny.	§ 68, stk. 1
§ 11 F	§ 68, stk. 2
§ 6 E, stk. 1	§ 68, stk. 3
§ 6 E, stk. 2	Videreføres ikke.
§ 6 F, stk. 1	§ 69, stk. 1
§ 6 F, stk. 2	Videreføres ikke.
§ 6 F, stk. 3	§ 69, stk. 2
§ 6 F, stk. 4	§ 69, stk. 3
	<i>Udlevering af oplysninger til kreditvurdering med samtykke fra skattepligtig</i>
§ 1 B, stk. 1	§ 70, stk. 1
§ 1 B, stk. 2	§ 70, stk. 2
§ 1 B, stk. 3	§ 70, stk. 3
§ 1 B, stk. 4	§ 70, stk. 4
	<b>Afsnit III</b>
	<b>Kapitel 8</b>
	<b>Administrative retsfølger af den manglende opfyldelse af en oplysningspligt</b>
	<i>Afskæring af TastSelv</i>
Bestemmelsen er ny.	§ 71, stk. 1, 1. pkt.
Bestemmelsen er ny.	§ 71, stk. 1, 2. pkt.
Bestemmelsen er ny.	§ 71, stk. 2
Bestemmelsen er ny.	§ 71, stk. 3
Bestemmelsen er ny.	§ 71, stk. 4
	<i>Tvangsbøder</i>

§ 5, stk. 2	§ 72, stk. 1
§ 9, stk. 1	§ 72, stk. 2
Bestemmelsen er ny.	§ 72, stk. 3
§ 9, stk. 2	Videreføres ikke.
	<i>Skattetillæg</i>
§ 5, stk. 1, 1. pkt.	§ 73, stk. 1, 1. pkt.
§ 5, stk. 1, 1. pkt., sidste led	§ 73, stk. 1, 2. pkt.
§ 5, stk. 1, nr. 1	Videreføres ikke.
§ 5, stk. 1, nr. 2	§ 73, stk. 2
§ 5, stk. 1, nr. 3	§ 73, stk. 3
§ 5, stk. 1, 6. pkt.	Videreføres ikke.
§ 5, stk. 1, 7. pkt.	§ 73, stk. 4
	<i>Skønsmæssig ansættelse</i>
§ 5, stk. 3	§ 74, stk. 1
§ 5, stk. 3	§ 74, stk. 2, 1. pkt.
§ 5, stk. 3	§ 74, stk. 2, 2. pkt.
Bestemmelsen er ny.	§ 74, stk. 2, 3. pkt.
§ 5, stk. 3	§ 74, stk. 3, 1. pkt.
§ 5, stk. 3	§ 74, stk. 3, 2. pkt.
§ 5, stk. 3	§ 74, stk. 3, 3. pkt.
§ 5, stk. 3	§ 74, stk. 3, 4. pkt.
Bestemmelsen er ny.	§ 74, stk. 4
	<i>Revisorpålæg</i>
§ 3 D, stk. 1, 1. pkt.	§ 75, stk. 1, 1. pkt.
§ 3 D, stk. 1, 1. pkt.	§ 75, stk. 1, nr. 1
§ 3 D, stk. 1, 1. pkt.	§ 75, stk. 1, nr. 2
§ 3 D, stk. 1, 6. pkt.	§ 75, stk. 1, nr. 3
§ 3 D, stk. 1, 2. pkt.	§ 75, stk. 2
Bestemmelsen er ny.	§ 75, stk. 3
§ 3 D, stk. 1, 3. pkt.	§ 76, stk. 1, 1. pkt.
Bestemmelsen er ny.	§ 76, stk. 2, 1. pkt.
Bestemmelsen er ny.	§ 76, stk. 2, 2. pkt.
Bestemmelsen er ny.	§ 76, stk. 3
§ 3 D, stk. 1, 4. pkt.	§ 77, stk. 1
§ 3 D, stk. 1, 5. pkt.	§ 77, stk. 2
Bestemmelsen er ny.	§ 77, stk. 3
§ 3 D, stk. 2, 1. pkt.	§ 78, stk. 1, 1. pkt.
§ 3 D, stk. 2, 2. pkt.	§ 78, stk. 1, 2. pkt.
§ 3 D, stk. 2, 3. pkt.	§ 78, stk. 2
§ 3 D, stk. 3, 1. pkt.	§ 79, stk. 1, 1. pkt.
§ 3 D, stk. 3, 2. pkt.	§ 79, stk. 1, 2. pkt.
§ 3 D, stk. 3, 3. pkt.	§ 79, stk. 2
Bestemmelsen er ny.	§ 79, stk. 3
§ 3 D, stk. 4, 1. pkt.	§ 80
§ 3 D, stk. 4, 2. pkt.	Videreføres ikke
Bestemmelsen er ny.	§ 81
	<b>Kapitel 9</b>
	<b>Straffebestemmelser</b>
	Aktivt og passivt skattesvig

§ 13, stk. 1	§ 82, stk. 1
§ 13, stk. 2	§ 82, stk. 3
§ 16, stk. 1, stk. 1	§ 83, stk. 1 og 2
§ 15	§ 83, stk. 3
§ 16, stk. 3 og § 15	§ 83, stk. 4
§ 16, stk. 2, delvist og ny	§ 83, stk. 5
§ 13 A	§ 84, stk. 1, nr. 1 fsva. de gældende §§ 11 C og 11 D
§ 13 C	Videreføres ikke.
§ 17, stk. 2	§ 84, stk. 1, nr. 2
§ 14, stk. 4	§ 84, stk. 1, nr. 3
§ 14, stk. 1 og 3	Videreføres i skatteindberetningsloven.
§ 14, stk. 2	§ 84, stk. 1, nr. 4, (delvis) samt videreføres i skatteindberetningsloven.
§ 14, stk. 5	Videreføres i skatteindberetningsloven.
§ 14, stk. 6	§ 84, stk. 2, (delvist) videreføres i skatteindberetningsloven.
§ 17, stk. 1	§ 84, stk. 1, nr. 5
§ 17, stk. 3	§ 84, stk. 1, nr. 6
§ 13 B, stk. 1	§ 84, stk. 1, nr. 7
§ 13 B, stk. 2	§ 84, stk. 2
§ 17, stk. 4	§ 84, stk. 2
§ 18	§ 85
§ 21	Videreføres ikke.
	<b>Kapitel 10</b>
	<b>Straffeprocessuelle regler</b>
§ 20, stk. 1	§ 86, stk. 1
§ 20, stk. 2	§ 86, stk. 2
§ 20, stk. 3	§ 86, stk. 3
§ 23 A	§ 86, stk. 4
§ 22	§ 87
§ 19, stk. 2	§ 87
§ 19, stk. 1	§ 88, stk. 1
Bestemmelsen er ny.	§ 88, stk. 2
§ 19 A	§ 89

