

# Skatteproces, -kontrol og -straf

Fagkoordinator, ekstern lektor  
Martin Nors Hansen

## Dagsorden

- **Straf, jf. SKL § 83, – ulovlige kapitalejerlån – LL § 16E - SKM 2020.487 Ø**
- **Omvalg, jf. SFL § 30, - og Højesterets principielle dom i SKM 2020.14 H**
- **Ekstraordinær ansættelse – SFL § 27, stk. 1, nr. 5 - samt nyt om 6 måneders fristen i SFL § 27, stk. 2**
- **Nogle bemærkninger om indberetningsreglerne i DAC-6**

**Straf, jf. SKL § 83, – ulovlige kapitalejrlån – LL § 16E  
SKM 2020.487 Ø**

*LL § 16E*

*Hvis et selskab m.v. omfattet af selskabsskattelovens § 1, stk. 1, nr. 1 eller 2, og tilsvarende selskaber m.v. hjemmehørende i udlandet direkte eller indirekte yder lån til en fysisk person, behandles lånet efter skattelovgivningens almindelige regler om hævnninger uden tilbagebetalingspligt, forudsat at der mellem långiver og låntager er en forbindelse omfattet af § 2. 1. pkt. finder ikke anvendelse på lån, der ydes som led i en sædvanlig forretningsmæssig disposition, på sædvanlige lån fra pengeinstitutter eller på lån til selvfinansiering som nævnt i selskabsloven § 206, stk. 2. 1. og 2. pkt. finder tilsvarende anvendelse på sikkerhedsstillelser og på midler, der stilles til rådighed.*

*Stk. 2. Ved tilbagebetaling af lån m.v., der er beskattet efter stk. 1, medregnes det tilbagebetalte ikke ved opgørelsen af selskabets skattepligtige indkomst.*

SKL § 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 med forsæt til at unddrage det offentlige skat overtræder stk. 1-3, 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.*

## Master i skat

### MasterClass 11/2021

- Tiltalt for 3 forhold, idet T ikke inden 4 uger efter selvangivelsesfristens udløb, ved modtagelse af årsopgørelser, havde meddele SKAT, at skatten var ansat for lavt med i alt 118.069 kr. (vedr. kapitalejerlån)
- Årene 2014, 2015 og 2016
- Årsopgørelserne indeholdt ikke hævninger fra selskabet G1, som skulle beskattes som udbytte, hvorved det offentlige blev unddraget skattebetalinger.

## Master i skat

### MasterClass 11/2021

T har forklaret, at han driver tømrervirksomheden G1 og har gjort det i mange år.  
4-8 mand

T udfører ikke selv tømrerarbejde længere, men skaffer opgaver og udarbejder tilbud til kunderne.

G1 ejes 100 % af et holdingselskab. Der er tre selskaber i koncernen, som T ejer 100 %.

T har altid haft en bogholder til at lave den daglige bogføring og en revisor til at lave regnskab.

Bogholderen kom jævnligt og tog sig af bogføringen, revisoren mødtes han primært med, når der skulle laves årsregnskab.

## Master i skat

### MasterClass 11/2021

T var ikke klar over, at han skulle beskattes af hævningerne.

De penge, han hævede på firmaets konto, brugte han privat, f.eks. på kaffe, restauranter og lignende, men han betalte altid pengene tilbage til firmaets konto, nogen gange dagen efter, andre gange når han fik løn.

Han brugte firmaets konto som en bank, når han manglede penge privat.

Han var ikke klar over, at man bliver beskattet i det øjeblik, man modtager pengene.

Hans revisor sagde aldrig til ham , at han ikke måtte hæve på firmaets konto.

Revisoren kom altid med en hel stak bilag, men de gennemgik dem ikke minutiøst, og han var selv kun interesseret i, om han havde tjent penge, så han spurgte kun ind til nøgletallene og stemplede ellers rapporten med sin underskrift der, hvor revisoren sagde, han skulle skrive under.

**Master i skat**  
**MasterClass 11/2021**

T havde indtil da altid troet, at hvis han bare betalte pengene tilbage, var det ok.

Han fik aldrig vejledning af sin tidligere revisor om, at der var noget, der hed ulovlige aktionærlån. Han var heller ikke opmærksom på, at der stod noget i revisorpåtegningerne om, at der var lånt penge ud i strid med selskabsloven, og at han som ledelse kunne ifalde ansvar for det.

Han fik aldrig nogen dybdegående forklaring på, hvad han skulle forstå ved påtegningen. Han spurgte heller ikke selv ind til det.



Straf for passiv skattesvig, jf. SKL § 83, stk. 4, jfr. stk. 1 (hvad angår kapitalejerlån)

Tilregnelser: "Overvejende sandsynligt" – "bevidst uvidenhed" - forsæt

Vildfarelse ikke tillagt betydning

Samtidig skattesvig for andet forhold – fri bil – unddragelse 195.377 kr. – foruden 118.069 kr. vedr. kapitalejerlån

Samlet bøde 240.000 kr.

## Nogle bemærkninger om omvalg, jf. SFL § 30 – samt SKM 2020.14 H – principiel dom om adgangen til omvalg

Alm. betingelser for omvalg, Jf. SFL § 30:

- Oplysningskemaet tilsidesat helt eller delvis
- Krav om "sammenhæng" mellem ansættelsesændringen og det oprindelige valg (?)
- Utilsigtede skattemæssige konsekvenser
- Reaktionsfristen i §30, stk. 2 – 6 måneder

- Skatteforvaltningslovens § 30 giver mulighed for, at skattemyndighederne efter ansøgning kan tillade, at:

*”en skattepligtig ændrer valg af oplysninger afgivet til told-og skatteforvaltningen efter skattekontrollovens § 2, i det omfang skattemyndighederne har foretaget en ansættelse af indkomst- eller ejendomsværdiskat, der har betydning for valget, og valget som følge heraf har fået utilsigtede skattemæssige konsekvenser.”*

- Den skattepligtige kan ændre valg i oplysningsskemaet (”selvangivne oplysninger”), hvis skattemyndighederne efterfølgende tilsidesætter oplysningsskemaet (selvangivelsen), og valget som følge heraf får utilsigtede skattemæssige virkninger, som den skattepligtige ikke kunne forudse, da valget blev truffet.

- Ifølge lovens § 30, stk. 2, gælder nogle tidsmæssige begrænsninger:

*”Anmodning om tilladelse efter stk. 1 skal fremsættes af den skattepligtige inden 6 måneder efter, at den skattepligtige er kommet til kundskab om den ansættelse, der begrundes anmodningen. Told- og Skatteforvaltningen kan efter anmodning fra den skattepligtige dispensere fra fristen, hvis særlige omstændigheder taler derfor.”*

- Selvstændig frist, der skal overholdes.
- Som de øvrige bestemmelser i SFL §§26-30 finder § 30 kun anvendelse i relation til *”ansættelse af indkomst- eller ejendomsværdiskat”*.

- Oprindeligt indsat i skattestyrelsesloven som §37D ved lov nr. 410 af 2. juni 2003 (Lovforslag L 175 2002/03, 1. samling).
- Ved lov nr. 427 af 6. juni 2005 (Lovforslag L 110 2004/05, 2 samling) blev bestemmelsen uændret videreført i skatteforvaltningslovens §30
  - Dog blev bestemmelsens anvendelsesområde udvidet med gaveafgiftsområdet og den omfatter derfor også valg i en gaveanmeldelse
  - Sproglige præciseringer pga. overgangen til enhedsforvaltningen
- Efterfølgende rene sproglige justeringer
  - Lov nr. 405 af 8. maj 2006
  - Lov nr. 527 af 17. juni 2008
  - Lov nr. 1555 af 19. december 2017

- Bestemmelsen er relevant, hvor lovgivningen giver et valg mellem flere muligheder ved den skattemæssige disponering.

- Eksempler:

- FUL §§1 og 15 –valg af succession mv.

- LL §5, stk. 5 –erhvervsdrivende kan vælge at fordele renteudgifter

- VOL §1 –valg af succession mv. ved virksomhedsomdannelse

- VSL §1 –valg af at indtræde i VSO

- Bestemmelsen giver mulighed for at ændre sådanne valg, når visse betingelser er opfyldt.

## Der skal være foretaget et valg

- Omvalg efter bestemmelsen i SFL §30 forudsætter, at der er truffet et valg mellem flere muligheder.
- Det vil ikke være tilfældet, hvis den ene valgmulighed kræver tilladelse:

*–SKM 2008.312 BR, hvor et selskab oprindeligt ikke havde valgt sambeskatning med et datterselskab efter de dagældende regler, hvor sambeskatningskrævede tilladelse, men ønskede dette ændret. Skatteforvaltningslovens §30 fandt ikke anvendelse. Da ret til sambeskatning krævede tilladelse, var det ikke noget selskabet kunne vælge, og der var derfor ikke foretaget noget valg.*

*Se tilsvarende SKM 2006.242 LSR og SKM 2005.390 LR*

## Anvendelsesområdet for omvalg -afgrænsningen mellem omvalg og omgørelse

• Sondringen mellem omgørelse og omvalg er beskrevet i Betænkning nr. 1426/2003 om frist og forældelsesregler på skatte- og afgiftsområdet (Fristudvalgsbetænkningen), side 94, hvor det anføres, at omvalg (selvangivelsesomvalg) foreligger, når:

*”der sker ændring af valg, der er foretaget på selvangivelsen, uden at der civilretligt er tale om nogen ændring, og uden at der (som absolut hovedregel) er andre parter indblandet end skatteyderen og skattemyndighederne.”*

Fristudvalgsbetænkningen dannede grundlag for udformningen af (nu) §30.



- Sondringen er derfor ifølge betænkningen den, at:

– Omgørelse forudsætter en ændring af det civilretlige grundlag for skatteansættelsen, mens

– Omvalg alene indebærer en ændring af oplysningsskemaet (selvangivelsen), men ikke af det civilretlige grundlag.

- Karakteristisk er også, at:

- Omgørelse typisk kræver involvering af andre parter (f.eks. modparten i en aftale om salg af et aktiv, der skal acceptere ”reparationen”), mens

- Omvalg er et mellemværende mellem skatteyderen selv og skattemyndighederne (involverer ikke tredjemand)

- Normalt giver sondringen derfor ikke anledning til de store problemer.
- Hvis "reparationen" ikke kræver en ændring af det civile retlige grundlag, er der tale om et omvalg.
- Hvis "reparationen" derimod kræver en sådan ændring, er der tale om omgørelse.

## Blandede reparationer

- Højesteret har taget stilling til "blandede reparationer" i SKM 2006.629 H.
- Sagen –der angik tiden før omvalgsreglen blev indsat i skatteforvaltningsloven –drejede sig om, om der kunne ske omgørelse af en overdragelse af en landbrugsejendom fra en far til hans søn.
- Det var aftalt, at overdragelsen skulle ske med fuld succession.
- Sønnen havde i forbindelse med overdragelsen hævet etableringskontomidler til finansieren af handlen, men på grund af den fulde succession kunne etableringskontomidlerne ikke anvendes.

- Far og søn ønskede derfor at ændre aftalen, sådan at overdragelsen alene skete med delvis succession og anmodede om tilladelse til at omgøre aftalen i overensstemmelse hermed.
- Civilretligt krævede ”reparationen” en mindre ændring af ordlyden af overdragelsesaftalens §3, således at fuld succession ændredes til, at der alene valgtes succession på en del af ejendommen faciliteter.
- Skattemyndighederne afviste omgørelse, da man fandt, at der var tale om et omvalg. Betragtningen var, at valget mellem fuld og delvis succession i det væsentlige var en ændring af den skattemæssige disponering.

- Vestre Landsret gav far og søn medhold i, at der var tale om omgørelse:

*”Overdragelse af en landbrugsejendom er en privatretlig disposition. Aftalen mellem sagsøgerne om, at overdragelsen af landbrugsejendommen skulle ske med fuld succession, er indeholdt i skødets §3. Den efterfølgende hævnning af etableringskontomidlerne skete i umiddelbar forlængelse af aftalen. Sagsøgerne har forklaret, at det var en klar forudsætning for aftalen, at købet kunne finansieres delvist af etableringskontomidlerne. Både valget af successionen og hævnningen af etableringskontomidlerne er således en del af den privatretlige disposition. Sagsøgernes anmodning om ændring er derfor omfattet af ordene »privatretlig disposition« i indledningen af skattestyrelseslovens §37 C, stk. 1, og aftalen om fuld succession kan herefter omgøres, hvis betingelserne herfor i øvrigt er opfyldt, jf. skattestyrelseslovens §37 C, stk. 1, nr. 1-5 ...”*

- Landsretten afslog dog omgørelse, da landsretten fandt, at betingelsen i (nu) skatteforvaltningslovens §29, stk. 1, nr. 2, ikke var opfyldt.

- Højesteret var enig med landsretten i, at der var tale om omgørelse:

*”Højesteret tiltræder, at der foreligger en privatretlig disposition i form af en aftale om overdragelse af en landbrugsejendom, hvor der var aftalt fuld succession, og hvor parterne i fællesskab havde forudsat, at køber kunne anvende etableringskontomidler uden beskatning til betaling af den kontante del af købesummen. Højesteret tiltræder endvidere, at sagens afgørelse herefter beror på, om betingelserne for omgørelse i den dagældende skattestyrelseslovs §37C, stk. 1, nr. 2, er opfyldt.”*

- I modsætning til landsretten fandt Højesteret endvidere, at betingelsen i (nu) skatteforvaltningslovens §29, stk. 1, nr. 2, var opfyldt, og at betingelserne for omgørelse derfor var opfyldt.

- Både landsretten og Højesteret kvalificerede "reparationen" som en ændring af den privatretlige disposition, uanset at den eneste ændring, der skulle ske var en ændring af vilkåret om succession i aftalens §3.
- Dommen bekræfter derfor, at alene rene omvalg er omfattet af lovens §30.
- Forudsætter "reparationen" en ændring af det civilretlige grundlag, er situationen derimod omfattet af reglen om omgørelse i §29.
- Dommen er således i god tråd med Fristudvalgets betænkning.

## Krav om "sammenhæng" mellem ansættelsesændringen og det oprindelige valg ?

Tidligere praksis: SFL § 30 en undtagelse til et generelt udgangspunkt, der mest naturligt måtte forstås således, at tilladelse til et ændret valg forudsætter, at:

....der er en direkte sammenhæng mellem selve det valg, skatteyderen har truffet, og den ændring i ansættelsen, som skattemyndighederne efterfølgende foretager.



## Krav om "sammenhæng" mellem ansættelsesændringen og det oprindelige valg ?

### SKM 2020.14 H

- Dommen angår spørgsmålet om krav på omvalg så tre lån på ca. 2,8 mio. kr. i indkomståret 2010 ikke placeres i skatteydernes virksomhedsordning, men i privat regi
- Ved indgivelse af selvangivelsen var lånene placeret i virksomhedsordningen.

## Krav om ”sammenhæng” mellem ansættelsesændringen og det oprindelige valg ?

- Efter at Skattemyndighederne havde foretaget en forhøjelse af skatteydere aktieindkomst som følge af et ikke-godkendt tab på aktier, anmodede denne om tilladelse til at ændre sit valg i selvangivelsen af, hvor lånene skulle placeres.
- Lånene ønskedes nu placeret udenfor virksomhedsordningen.
- Begrundelsen var, at sagsøgeren havde en marginal fordel af at placere lånene i virksomhedsordningen, men at det var en afgørende forudsætning herfor, at han kunne fradrage tab på de pågældende aktier.

## Krav om ”sammenhæng” mellem ansættelsesændringen og det oprindelige valg ?

- Højesteret: Efter bestemmelsens ordlyd og forarbejder er der ikke holdepunkter for at stille krav om en direkte sammenhæng mellem det valg, skatteyderen har truffet, og den ændring i ansættelsen, som skattemyndighederne efterfølgende har foretaget.

## Ekstraordinær ansættelse – SFL § 27, stk. 1, nr. 5 - samt nyt om 6 måneders fristen i § 27, stk. 2.

- SFL § 27, stk. 1, nr. 5:

*”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.”*

- Reglen kan kun anvendes på myndighedernes initiativ og kan kun anvendes til at forhøje en skatteansættelse.

*–Bestemmelsen kan ikke anvendes af den skattepligtige til gunst, jf. f.eks. SKM 2015.427 B.*

## Ekstraordinær ansættelse - §27, stk. 1, nr. 5

- Den skattepligtige identificeres i vidt omfang med sin rådgiver(” eller nogen på denne vegne”).

Reglen kan e.o. anvendes, selvom den skattepligtige selv er i god tro, og det alene er rådgiveren, der har handlet forsættligt eller groft uagtsomt.

Det centrale i bestemmelsen er, hvornår et forhold skal anses som ”forsættligt eller groft uagtsomt”.

- Ifølge forarbejderne skal forholdet være strafbart eller meget tæt på det strafbare
- ”Kvalificeret og positiv fejl” – ”svigagtigt har fortiet oplysninger eller direkte har meddelt urigtige oplysninger”, jf. tillige DJØF-kommentaren, 2017.
- Over årene er kravene i praksis dog lempet betydeligt – i dag er fejl og mangler ganske ofte groft uagtsomme – Jan Pedersen: Skatteforvaltning, Skatteproces, Skattekontrol, 2020 – ”Retspolitiske grunde”.
- Konsekvensen er, at forhøjelsesfristen reelt - når indkomsten er for lav – er udvidet til 10 år.

## Ekstraordinær ansættelse - §27, stk. 1, nr. 5

- Det er ikke en forudsætning for anvendelse af § 27, stk. 1, nr. 5, at der gennemføres en straffesag.
- En strafferetlig vurdering af forholdet ej heller afgørende, fordi beviskravene i en skattesag og straffesag ikke er sammenfaldende
- I en straffesag – in dubio pro reo !
- Det er på den anden side ikke tilstrækkeligt, at der er materiel adgang til korrektion, jf. korrekt Poul Bostrup i SR-Skat 2019.162

## Ekstraordinær ansættelse - §27, stk. 1, nr. 5

Tilregnelserbegrebet ”grov uagtsomhed” i § 27, stk. 1, nr. 5, er – jf. forarbejderne til skatteforvaltningsloven – identisk med det tilsvarende begreb i skattekontrolloven !

(NB – OBS !)

På linje hermed Kommentaren til Skatteforvaltningsloven, DJØF, 2017 og 2006

## Ekstraordinær ansættelse - §27, stk. 1, nr. 5

Disse sondringer er dog nogle steder i teori og praksis ikke ganske klare, jf. således SKM 2016.388 B.

Byretten kvalificerer begrebet grov uagtsomhed overraskende:

*”Det følger af praksis herunder U.2011.1458H (SKM2011.209.HR) og de forud derfor liggende afgørelser TfS 2009.572 V (SKM2009.172.VLR) og TfS 2001.825 Ø (SKM2001.582.ØLR) at vurderingen af grov uagtsomhed i skatteforvaltningslovens forstand ikke er sammenfaldende med vurderingen af grov uagtsomhed i et skattestrafferetligt spørgsmål.” (...)*

*”Det er således uden betydning, om der ved tilblivelsen af den bestemmelse, der nu foreligger i skatteforvaltningslovens § 27, stk. 1, nr. 5, muligt var tænkt et andet og snævrere anvendelsesområde.”*



## Ekstraordinær ansættelse - §27, stk. 1, nr. 5

Hvorfor er byretsdommen overraskende ?

*Fordi SKM 2011.209 H – og de øvrige domme som byretten henviser til – angår indkomstår fra midten af 1990erne, længe inden SFL.*

- *Fra og med lov nr. 410 af 2. juni 2003 blev spørgsmålet reguleret.*
- *Forgængerer til den nugældende version af bestemmelsen – skattestyrelseslovens § 35, stk. 3, - havde oprindeligt følgende ordlyd:*
- *”Hvis nogen forsætligt eller uagtsomt har bevirket, at skattemyndighederne har foretaget en ansættelse på et urigtigt eller ufuldstændigt grundlag, regnes fristen i stk. 1 fra det tidspunkt, hvor skattemyndighederne kom i besiddelse af tilstrækkelige oplysninger til at foretage en korrekt ansættelse.”*
- *Bemærk, at der i den gamle version kun tales om ”uagtsomt”.*

## Ekstraordinær ansættelse - §27, stk. 1, nr. 5

- *Tidligere kunne ekstraordinær genoptagelse således ske, hvis skatteyder havde handlet uagtsomt – men efter 2003-ændringen kun, hvis uagtsomheden er ”grov”.*
- *Skattestrafferetligt var minimumsbetingelsen også tidligere ”grov uagtsomhed”.*
- *Efter 2003-ændringen skete der således lovgivningsmæssigt – i hvert fald - en præcisering i forhold til betingelserne for ekstraordinær genoptagelse på skattemyndighedernes initiativ, hvis skatteyder begår fejl.*
- Hvis der ikke er bevisforskelle: Ejendommeligt, at dette skulle indebære, at der gælder lempeligere tilregningskrav til ekstraordinær genoptagelse end til straf – samme materielle lovgrundlag (fra 2003) og samme myndighed !

## Ekstraordinær ansættelse – SFL § 27, stk. 1, nr. 5

- Ved uagtsomhedsbedømmelsen lægges i praksis vægt på bl.a.:
- Er der søgt råd eller rådgivning?
- Udefra kommende omstændigheder, som den skattepligtige ikke er herre over (f.eks. svig fra tredjemand, svigtende IT-systemer e.l.)
- Der er kun få afgørelser, som kommer frem til, at der alene er handlet simpelt uagtsomt, f.eks.:  
*SKM 2010.383 Ø:*

*Ikke groft uagtsomt ikke at oplyse om et lejeforholds karakter vedrørende en tjenestebolig, bl.a. fordi ansættelsesvilkårene blev fastsat under medvirken af den skattepligtiges faglige organisation, FOA. Heller ikke fuldt tilstrækkeligt grundlag for at fastslå, at der var udvist grov uagtsomhed ved ikke at oplyse skattemyndighederne om, at kørselsgodtgørelse var baseret på et fast kilometertal, og at der ikke blev ført kontrol eller regnskab med antallet af kørte kilometer.*

## Ekstraordinær ansættelse - § 27, stk. 1, nr. 5 –Eksempler (fortsat)

SKM 2011.143 B:

*Ikke groft uagtsomt ikke at oplyse om indtægter på udenlandsk bankkonto, da det ansås bevist, at kontoen ikke blev benyttet privat, men var en driftskredit for den skattepligtiges selskab.*

SKM 2014.104 LSR:

*Betænkeligt at statuere forsæt eller grov uagtsomhed i en situation, hvor den skattepligtige var blevet fuldt skattepligtig til Danmark ved ophold i et sommerhus, som kunne anvendes til helårsbolig efter planloven. Bl.a. Lagt vægt på, at det alene af fraflytterafsnittet i Ligningsvejledningen, men ikke af tilflytterafsnittet, fremgik, at et pensionister med ret til at benytte et sommerhus som helårsbolig, ansås at have bopælsmulighed i Danmark.*

SKM 2016.471 LSR

*Betænkeligt at statuere grov uagtsomhed i relation til fri bil i en situation, hvor den skattepligtige blev beskattet af en anden bil og samtidig ejede flere private biler.*

## Ekstraordinær ansættelse - §27, stk. 1, nr. 5 –Eksempler (fortsat)

SKM 2019.511 V

Skatteyder havde haft **en vis føje** til at anse backgammon som et spil på linje med poker og dermed antage, at gevinster var undergivet de samme skatteregler – ikke grov uagtsomhed at indtægter ved backgammon ikke var selvangivet.

## Ekstraordinær ansættelse - § 27, stk. 1, nr. 5 –Eksempler (fortsat)

### 3 nye skatteankenævnsafgørelser:

1) Skatteankenævn Hovedstaden – afgørelse af 15. september 2021:

*Klageren havde solgt aktier og aktiebaserede investeringsbeviser – avance for det pågældende år på 235.530 kr.*

*Det var skatteankenævnets opfattelse, at der efter en konkret vurdering ikke kunne ske ekstraordinær genoptagelse, da klageren ansås for alene at have handlet simpelt uagtsomt ved ikke at have selvangivet sine avancer i forbindelse med handel af klagerens værdipapirer i indkomståret.*

*Der blev lagt vægt på bl.a.,:*

*At der var tale om aktier, som lå i depot hos klagerens bank,  
at SKATs oplysninger var indhentet fra klagerens bank, samt  
at det ikke fremgik tydeligt af SKATs brev, at klageren selv skulle indberette avancer,  
og at de af SKAT indhentede oplysninger ikke var korrekte.*

## Ekstraordinær ansættelse - § 27, stk. 1, nr. 5 – Eksempler (fortsat)

### 3 nye skatteankenævnsafgørelser:

2) Skatteankenævn København og Bornholm – afgørelse af 8. september 2021

*Klageren solgte sine aktier i henholdsvis Novo Nordisk B og Novozymes i 2012 og 2014 – avance på i alt ca. 1.800.000 kr.*

*Klageren solgte ikke andre aktier de pågældende år.*

*Klageren selvangav en aktieavance på ca. 370.000 kr. Skattestyrelsen korrigerede for sent efter ordinær frist.*

*Skatteankenævnet fandt, at klageren ikke havde handlet groft uagtsomt (dissens). Flertallet lagde blandt andet vægt på, at klageren havde selvangivet en del af aktieavancen – som han mente at have opgjort korrekt - samt hans forklaring om, at han var af den overbevisning, at de korrekte tal alligevel ville blive indberettet til Skattestyrelsen.*

## Ekstraordinær ansættelse - § 27, stk. 1, nr. 5 –Eksempler (fortsat)

### 3 nye skatteankenævnsafgørelser:

3) Skatteankenævn Nordsjælland – afgørelse af 29. september 2021

Beskatning af yderligere aktieavance – ca. 1 mio. kr.

Klageren fandtes ved den mangelfulde selvangivelse ikke at have handlet mindst groft uagtsomt.

Nævnet lagde vægt på, at klageren forinden selvangivelsen aktivt tog kontakt til SKAT for at sikre, at det selvangivne var korrekt. Han modtog ikke fyldestgørende og korrekt vejledning. Endvidere henset til, at klageren ikke er fagperson i relation til aktiehandel.



## 6 måneders fristen i § 27, stk. 2

- Fristen i §27, stk. 2, regnes fra det tidspunkt, hvor Skattestyrelsen er kommet i besiddelse af tilstrækkelige oplysninger til, at der forelå grundlag for ekstraordinær ansættelse efter § 27, stk. 1, nr. 5, jf. således SKM 2018.481 H og SKM 2018.520 H

I SKM 2018.481 H udtalte Højesteret bl.a.:

*”Det følger af §27, stk. 2, 1. pkt., jf. stk. 1, nr. 5, at varslingsfristen på 6 måneder begynder at løbe fra det tidspunkt, hvor SKAT er kommet til kundskab om, at en skatteansættelse er urigtig eller ufuldstændig, ogat dette skyldes groft uagtsomt eller forsætligt forhold hos den skattepligtige eller dennes repræsentant. Højesteret finder herefter, at kundskabstidspunktet må anses for at være det tidspunkt, hvor SKAT er kommet i besiddelse af tilstrækkelige oplysninger til, at der forelå grundlag for ekstraordinær ansættelse efter §27, stk. 1, nr. 5.*

*Højesteret lægger efter bevisførelsen til grund, at SKAT den 7. december 2010, hvor de modtagne oplysninger fra Danske Bank forelå i læsbar form, alene havde kundskab om, at A havde fået indsat de omhandlede to beløb på sin konto, og at beløbene var betalt af selskabet X. Disse oplysninger gav efter Højesterets opfattelse ikke i sig selv SKAT kundskab om, at der forelå grundlag for ekstraordinær ansættelse efter §27, stk. 1, nr. 5. Kundskab herom fik SKAT først ved i forlængelse heraf at have indhentet yderligere oplysninger fra A og hans ægtefælle i perioden fra marts til maj 2011. Højesteret finder derfor, at varslingsfristen i §27, stk. 2, 1. pkt., ikke var overskredet, da SKAT sendte sin agterskrivelse af 13. juli 2011 til A.”*

## 6 måneders fristen i § 27, stk. 2

- Fristen begynder med andre ord først at løbe, når skattemyndighederne har tilstrækkelige oplysninger til at fastslå, både at der er udeholdt indkomst, og at dette er sket forsætligt eller groft uagtsomt.
  - I dommen var det derfor ikke tilstrækkeligt, at SKAT havde fået en stor mængde data fra udlandet som led i Money Transfer I, og at det heraf fremgik, at der var indtægter, som SKAT kunne se ikke var medtaget på selvangivelsen.
  - Først da det (efter spørgsmål til den skattepligtige) stod klart, at der var tale om forsætlig eller groft uagtsom udeholdelse af indkomst, begyndte fristen at løbe.
- Hvis den skattepligtige ikke vil samarbejde, udskydes fristen til det tidspunkt, hvor skattemyndighederne får de nødvendige oplysninger, jf. f.eks. SKM 2017.623 Ø, hvor fristen først begyndte at løbe, da SKAT modtog oplysninger fra tredjemand (en bank) og SKM 2019.159 Ø (ransagning)

## 6 måneders fristen i § 27, stk. 2

- Der indrømmes nok også normalt myndighederne en vis rimelig frist til at bearbejde de modtagne oplysninger, jf. f.eks. SKM 2012.459 Ø.
- Det er skattemyndighederne, der skal bevise, at fristen i §27, stk. 2, er overholdt, jf. f.eks. SKM 2021.561 V, hvor bevisbyrden ikke var løftet, bl.a. fordi der ikke var redegjort for, hvornår SKAT havde modtaget noget oplysninger fra en bank, og hvordan SKAT behandlede oplysningerne.

## 6 måneders fristen i § 27, stk. 2

### SKM 2021.243 LSR – principiel afgørelse

- Et mindreårigt barn havde modtaget større honorarbeløb fra en familiefond.
- Familiefonden havde indberettet honoraret til skatteforvaltningen. Honoraret fremgik således af de kontroloplysninger, som skatteforvaltningen havde på barnet.
- Barnet var på grund af sin alder ikke registreret i skatteforvaltningens system som skattepligtig
- Barnets forældre havde ikke selvangivet honoraret for barnet. Skatteforvaltningen havde efter udløbet af ligningsfristen beskattet barnet af honoraret.

## 6 måneders fristen i § 27, stk. 2

### SKM 2021.243 LSR – principiel afgørelse

- Landsskatteretten fandt, at forældrene havde handlet groft uagtsomt ved ikke at selvangive indkomsten, herunder ikke reagerede på, at barnet ikke modtog en årsopgørelse med opkrævning af skat. Forældrene var bekendt med uddelingen.
- Landsskatteretten fandt, at ansættelsen ikke var foretaget rettidigt, idet skatteforvaltningen ikke havde foretaget ansættelsen inden 6 måneder efter kundskabstidspunktet.
- Der blev herved lagt afgørende vægt på, at **honoraret var indberettet af familiefonden for flere år siden, og at der ikke siden var tilgået nye oplysninger om honoraret.**
- Det forhold, at barnet ikke havde været registreret i skatteforvaltningens system som skattepligtig, kunne ikke ændre herved.

## Nogle bemærkninger om Indberetningsreglerne i DAC-6 – og om mulige konsekvenser i relation til 6 måneders fristen i SFL § 27, stk. 2

### DAC-6

EU's direktiv 2018/822 af 25. maj 2018

(Directive on **A**ministrative **C**ooperation)

-6. skud på stammen af regler, som pålægger EU's medlemstater at gennemføre lovgivning om indsamling og udveksling af oplysninger på skatteområdet.

- **Formål:** Reducere omfanget af aggressiv skatteplanlægning på tværs af EU's medlemsstater.
- **Middel:** Pligt til indberetning af ordninger og arrangementer m.v., der omfattes af regelsættet.

- Ikke materielle korrektions-eller tilsidesættelsesregler –kræver ej heller mistanke herom
- Obligatorisk (yderligere) oplysningspligt
- Straf for ikke-overholdelse



## Dansk hjemmel:

-Bekendtgørelse, Skatteministeriet, nr. 1634 af 27/12/2019 som ændret ved bekendtgørelse nr. 1049 af 29/06/2020.

-Lov nr. 1573 af 27. december 2019 (Skatteindberetningsloven),

§46 a, §48, stk. 2, og §59, stk. 2.

## Ikrafttræden:

-”Ordninger”, der blev indberetningspligtige fra og med den 1. juli 2020 til og med den 31. december 2020, og ”gamle ordninger”, dvs. ordninger, hvor det første skridt blev udført i perioden 25. juni 2018 til 30. juni 2020 –Frist 8. januar 2021

-Efter 1. januar 2021 -Frist 30 dage efter pligtens indtræden, f.eks. det tidspunkt, hvor rådgivningen er givet.

## Retsvirkning af indberetning

- Udveksling af oplysninger mellem EU-landes skattemyndigheder
- Indebærer ikke reaktionspligt for skattemyndighederne
- Indebærer ikke godkendelse af de indberettede ordninger –heller ikke stiltiende

## I hvilke tilfælde indberetningspligt ?

-Ordning,

-Grænseoverskridende

-Ordningen er omfattet af mindst ét af 26 nærmere opregnede kendetegn

- **”Ordning”** = omfattet af mindst et kendetegn defineret i bekendtgørelsens kapitel 3. En ordning kan omfatte flere trin eller dele.
- **Grænseoverskridende:** Tilstrækkeligt, at ikke alle deltagerne i ordningen er skattemæssigt hjemmehørende i den samme jurisdiktion.
- **Kendetegn:** Overordnet defineret i hjemmelsgrundlaget som et træk eller en egenskab ved en grænseoverskridende ordning, som **antyder**, at ordningen **potentielt** kan benyttes til **skatteundgåelse** - **der kan f.eks. være knyttet et væsentligt skattebesparelsesformål til ordningen.**

Sammenhold kundskabsbegrebet i SFL § 27, stk. 2, med indberetning efter DAC-6:

- Tilstrækkelig, fyldestgørende og præcis ?
- SKM 2021.243 LSR – ikke senere nye oplysninger, hvorfor fristen sprunget efter § 27, stk. 2.

Tak for i dag !