



SKATTEMINISTERIET

**Redegørelse fra
Arbejdsgruppen vedrørende
skattekontrollovens
ansvarsregler**

November 2011



RETSSIKKERHEDSCHEFEN

Indholdsfortegnelse

1	Indledning og sammenfatning	5
1.1	Baggrund for nedsættelse af arbejdsgruppen.....	5
1.2	Kommissorium	6
1.3	Arbejdsgruppens sammensætning	7
1.4	Arbejdsgruppens arbejde	7
1.5	Sammenfatning af arbejdsgruppens analyse og vurderinger	9
1.6	Arbejdsgruppens anbefalinger	10
2	Selvangivelsens udvikling.....	10
2.1	Selvangivelsens historie.....	11
2.2	Skatteministeriets vision om det selvangivelsesløse samfund.....	13
2.3	Tidligere rejste problemstillinger om strafansvar i forhold til proceduren for selvangivelse og årsopgørelse.....	16
2.3.1	Retssikkerhedsudvalgets redegørelse fra 1996.....	17
2.3.2	Skatteretsrådets redegørelse fra 1999	17
2.4	Problemstillinger vedrørende strafansvar i forhold til proceduren for selvangivelse og årsopgørelse i dag	20
3	Strategier	21
3.1	Regeringen, KL og Danske Regioners digitaliseringsstrategi	21
3.1.1	Regeringen, KL og Danske Regioners digitaliseringsstrategi 2007-2010.....	21
3.1.2	Regeringen, KL og Danske Regioners digitaliseringsstrategi 2011-2015.....	21
3.2	Skatteministeriets strategier	22
3.2.1	Den bærende Strategi.....	22
3.2.2	Skatteministeriets kanalstrategi	24
3.2.3	SKATs complianceundersøgelser vedrørende indkomståret 2006.....	25
4	Eksempel: Feltlåsning & afskæring af TastSelv (karantæneordningen)	26
4.1	Skattekontrolloven § 1A	27
4.1.1	Gaver til almenevelgørende foreninger mv.	28
4.2	Bekendtgørelse om feltlåsning	28
4.2.1	Jubilæumsgratiale, fratrædelsesgodtgørelse og hædersgaver	28
4.2.2	Gældende feltlåsningsbekendtgørelse	29
4.3	Feltlåsning og skatteydernes opfyldelse af underretningspligten.....	30
4.3.1	Underretning, jf. lovgivning om feltlåsning	30
4.3.2	Underretning, jf. bekendtgørelse om feltlåsning	30
4.3.3	Underretning, jf. vejledning til årsopgørelsen	30
4.3.4	Underretningspligt	33
4.4	Karantæneordning.....	33
5	Skattekontrolloven.....	34
5.1	Skattekontrollovens afsnit I	34
5.2	Skattekontrollovens afsnit II - Indberetning af oplysninger	34

5.2.1	Kvaliteten af de indberettede oplysninger	36
5.3	Skattekontrollovens afsnit III - ansvarsregler	36
5.3.1	Tilregnelseskrevet	36
5.3.1.1	Forsæt	37
5.3.1.2	Grov uagtsomhed	37
5.3.1.3	Bevisbyrde og vurdering af tilregnelsen	38
6	Skatteydere ansvar.....	38
6.1	Skattekontrolloven § 13	38
6.1.1	§ 13, stk. 1	38
6.1.1.1	Objektivt gerningsindhold	39
6.1.1.2	Subjektivt gerningsindhold	39
6.1.1.3	Medvirken	39
6.1.2	§ 13, stk. 2	40
6.1.2.1	Objektivt gerningsindhold	40
6.1.2.2	Subjektivt gerningsindhold	41
6.2	Skattekontrolloven § 16	41
6.2.1	§ 16, stk. 1	41
6.2.2	§ 16, stk. 2	42
6.2.2.1	Objektivt gerningsindhold	42
6.2.2.2	Subjektivt gerningsindhold	42
6.2.3	§ 16, stk. 3	42
6.2.3.1	Objektivt gerningsindhold	42
6.2.3.2	Subjektivt gerningsindhold	42
6.3	Skattekontrollovens § 13 og § 16 - retspraksis og administrativ praksis	42
6.3.1	Antal ansvarssager i 2007 - 2010	43
6.3.1.1	Administrative ansvarssager	43
6.3.1.2	Domstolssager	44
6.3.2	Praksis vedrørende § 13 og § 16	45
6.3.2.1	Om at rejse ansvarssager efter § 13 og § 16	45
6.3.2.2	Særligt om at rejse sager efter § 16	45
6.3.2.3	Samspillet imellem skattekontrolloven § 13 og § 16	46
6.3.2.3.1	Domspraksis	46
6.3.2.3.2	Sammenstød mellem § 13 og § 16	47
7	Indberetningspligtiges ansvar.....	51
7.1	Skattekontrolloven § 14	51
7.1.1	§ 14, stk. 1	52
7.1.1.1	Objektivt gerningsindhold	52
7.1.1.1.1	Skattekontrollovens § 14, stk. 1 omtalt i Den Juridiske Vejledning og faglitteratur	52
7.1.1.1.2	Historik	53
7.1.1.1.3	Sammenfatning vedrørende objektivt gerningsindhold, § 14, stk. 1	56
7.1.1.2	Subjektivt gerningsindhold	56
7.1.2	§ 14, stk. 2	56
7.1.2.1	Objektivt gerningsindhold	56
7.1.2.2	Subjektivt gerningsindhold	57
7.1.3	§ 14, stk. 3	57
7.1.3.1	Objektivt gerningsindhold	57

7.1.3.2	Subjektivt gerningsindhold	58
7.1.4	§ 14, stk. 4.....	58
7.1.4.1	Objektivt gerningsindhold	59
7.1.4.2	Subjektivt gerningsindhold	59
7.2	Kildeskatteloven § 74	59
7.2.1	§ 74, stk. 1.....	59
7.2.1.1	Ændring som konsekvens af opkrævningsloven	60
7.2.1.2	Ændring som konsekvens af indkomstregisterloven	60
7.2.2	Vedr. indberetning af oplysninger	61
7.3	Opkrævningsloven § 17	61
7.3.1	§ 17, stk. 1.....	62
7.3.2	Vedr. indberetning af oplysninger	63
7.4	Indkomstregisterloven § 11	63
7.4.1	§ 11, stk. 1.....	63
7.4.2	§ 11, stk. 2.....	64
7.5	Samspillet imellem skattekontrolloven, kildeskatteloven, opkrævningsloven og indkomstregisterloven.....	64
7.5.1	Urigtige og vildledende oplysninger	64
7.5.2	Undlader rettidigt at indberette / afgive oplysninger	65
7.5.3	Undlader at foretage genindberetning efter en frist	66
7.5.4	Samspil imellem pligt til rettidig indberetning og pligt til genindberetning	66
7.6	Konklusion.....	66
8	Arbejdsgruppens vurderinger og anbefalinger	67
8.1	Krav til reglerne om strafansvar	67
8.2	Skatteydere ansvar	68
8.3	Indberetningspligtiges ansvar	69
8.4	Hverken skatteydere eller indberetningspligtiges ansvar	70
8.5	Afsluttende bemærkninger.....	70
Bilag 1	Begreber og definitioner.....	71
Bilag 2	Indberetningspligtige.....	74
Bilag 3	Indkomst-, fradrags- og omkostningsarter der skal indberettes.....	76
Bilag 4	Kildeskatteloven § 57.....	80

1 Indledning og sammenfatning

1.1 Baggrund for nedsættelse af arbejdsgruppen

Skattekontrolloven stammer tilbage fra 1946, dvs. fra en tid, hvor skatteyder selv skulle afgive alle oplysninger om indkomst og formue til brug for skatteligningen, og hvor oplysninger fra tredjemand alene blev afgivet til brug for kontrol og på begæring af skattemyndighederne. Loven har igennem årene skullet tilpasses en udvikling i retning af, at skatteyder selv afgiver stadig færre oplysninger og tredjemand stadig flere oplysninger til brug for skatteansættelsen og -beregningen.

Skattekontrolloven er bygget op således, at man i første afsnit finder reglerne om selvangivelse, i andet afsnit reglerne om indberetning af oplysninger og i tredje afsnit reglerne om strafansvar for overtrædelse af reglerne i de første to afsnit. Der er således en nær sammenhæng imellem reglerne om strafansvaret for at en skatteydere skatteansættelse og -beregning baseres på korrekte oplysninger, og reglerne for henholdsvis selvangivelse og indberetningspligt.

Den udvikling, som proceduren for, hvordan skatteyder opfylder sin pligt til at selvangive (selvangivelses-ordningen), og proceduren for indberetning af oplysninger fra tredjemand har undergået, har været præget af en stærkt øget digitalisering. Det samme har været tilfældet for de tilsvarende regler om skatteydere selvangivelsespligt og reglerne om indberetnings pligter.

Selvangivelsesordningen har - særligt for skatteydere med enkle økonomiske forhold¹ - udviklet sig fra at være en ordning, hvor skatteyder selv skulle udfylde alle oplysninger i et udsendt skema, til en ordning i dag, hvor der til en stor gruppe skatteydere alene udsendes en færdig årsopgørelse, som er genereret automatisk på baggrund af oplysninger, der er indberettet af tredjemand. Skatteyder selv skal angive ganske få eller slet ingen oplysninger. Disse oplysninger kan afgives digitalt i TastSelv fra den 1. februar til den 1. maj, og en ny årsopgørelse vil genereres automatisk i perioden 1. marts til 1. maj².

Reglerne om strafansvar (ansvarsreglerne) i skattekontrolloven § 13, § 14 og § 16, har ikke gennemgået en tilsvarende udvikling gennem årene. Bestemmelserne har i dag i store træk samme gerningsindhold som inden man indførte printselvangivelsen i 1989.

Siden ændringerne i reglerne for selvangivelse i 1989, er det flere gange påpeget, at der opstår ansvarsmæssige problemer i forholdet mellem de grundlæggende uændrede ansvarsregler og udviklingen af selvangivelsesordningen.

Retssikkerhedsudvalget³ pegede allerede i 1996 på de ansvarsmæssige problemer, der kunne opstå i relation til strafansvaret for fortrykte oplysninger på printselvangivelsen - særligt med fokus på

¹ Personer med enkle økonomiske forhold er nærmere afgrænset i bekendtgørelse nr. 1095 af 15. november 2005 om en kort frist for skatteansættelse af personer med enkle økonomiske forhold, § 2, gengivet i bilag 1

² Perioderne i selvangivelses- og årsopgørelsesprocessen er nærmere beskrevet i bilag 1.

³ Retssikkerhedsudvalget blev nedsat af skatteministeren i 1991 og eksisterede frem til 1997. Udvalget skulle informere og rådgive indenfor retssikkerhedsspørgsmål, skulle gøre opmærksom på områder, hvor der herskede retsusikkerhed,

skattekontrolloven § 16. Skatteretsrådet⁴ påpegede senere - i 1999 - igen ansvarsmæssige problemer, der kunne opstå i relation til strafansvaret jf. skattekontrollovens § 16 for fortrykte oplysninger på printselvangivelsen. Rådet bemærkede, at de samme ansvarsmæssige betænkeligheder i relation til fortrykte oplysninger på printselvangivelsen også gør sig gældende for skattekontrolloven § 13.

Hverken Retssikkerhedsudvalgets redegørelse fra 1996 eller Skatteretsrådets redegørelse fra 1999 har givet anledning til ændring af skattekontrollovens § 13 eller § 16.

I lyset af den udvikling, der er sket på selvangivelsesområdet siden Skatteretsrådets redegørelse fra 1999:

- afskaffelse af printselvangivelse,
- indberetning og fortryk af stadig flere oplysninger på årsopgørelsen,
- hovedparten af skatteyderne alene modtager en årsopgørelse påført oplysninger, der er indberettet af andre,

er der opstået et yderligere behov for at vurdere, i hvilket omfang der er anledning til at ændre reglerne om strafansvar i skattekontrolloven.

På denne baggrund nedsattes i foråret 2009 en arbejdsgruppe under ledelse af Retssikkerhedschefen til at belyse, om skattekontrollovens ansvarsregler er hensigtsmæssige som de er, eller om de bør ændres.

1.2 Kommissorium

Der er fastlagt følgende Kommissorium for arbejdsgruppens arbejde:

Arbejdsgruppen skal undersøge, i hvilket omfang ansvarsreglerne i skattekontrolloven understøtter SKATs Indsats- og Servicestrategi⁵, herunder om ansvarsreglerne på hensigtsmæssig måde tilskynder borgerne til at betale den korrekte skat eller afgift i rette tid.

I første fase skal arbejdsgruppen vurdere, om reglerne i skattekontrollovens afsnit 3 (ansvarsregler) er hensigtsmæssigt opbygget i lyset af omfanget og kvaliteten af indberettede oplysninger fra tredjemand samt i lyset af den øgede digitalisering på

bidrage til at retssikkerhedsmæssige hensyn generelt indgik ved udformning af nye regler og på eget initiativ komme med ideer til styrkelse af retssikkerheden.

Udvalget bestod af sagkyndige, der var udpeget af skatteministeren blandt personer der var aktivt engageret i retssikkerhedsspørgsmål. Medlemmerne var ikke udpeget som repræsentanter for en organisation.

⁴ Skatteretsrådet eksisterede fra 1997 til 2009. Rådet blev etableret i 1997 ved en sammenlægning af Retssikkerhedsudvalget og Skattelovrådet. Rådets opgave var generelt at gøre opmærksom på emner inden for Skatteministeriets område, hvor regler eller praksis kunne give anledning til tvivl eller retsikkerhed eller kunne ændres med henblik på at gøre reglerne samt de administrative systemer og rutiner mere enkle, forståelige, sammenhængende eller tidssvarende. Rådet skulle tillige være opmærksom på, om samspillet mellem reglerne på Skatteministeriets område og andre retsområder fungerede hensigtsmæssigt.

Skatteretsrådet var sammensat af personer, der er udpeget efter deres personlige og faglige kvalifikationer og ikke som repræsentanter for interessegrupper eller lignende. Rådet var uafhængigt af skatte- og afgiftsadministrationen.

Medlemmerne - bortset fra formanden - blev beskikket for en 2-årig periode af gangen.

⁵ Indsats- og Servicestrategien er indeholdt i "Den bærende Strategi", som omtales i afsnit 3.2.1

området. Arbejdsgruppen skal analysere de nævnte ansvarsregler i forhold til administrativ praksis og retspraksis på området. Arbejdsgruppen kan stille forslag til formulering af nye ansvarsregler. Denne fase forventes afsluttet medio 2009.

Arbejdsgruppen skal endvidere kortlægge og overveje, i hvilket omfang øvrige ansvarsregler i skatte- og afgiftslovgivningen er forenelige med SKATs Indsats- og Servicestrategi, eller om hele eller dele af ansvarskomplekset bør omformuleres og moderniseres samt i givet fald udarbejde forslag til kommissorium for et sådant arbejde. Denne fase forventes afsluttet medio 2010.

Arbejdsgruppens arbejde skal ses i sammenhæng med og koordineres med Skatteadministrationsprojektet, hvor et af delprojekterne omhandler udformning og koordinering af strafferegler på skatte- og afgiftsområdet.

1.3 Arbejdsgruppens sammensætning

Arbejdsgruppen har haft følgende sammensætning:

Formand:

Retssikkerhedschef Margrethe Nørgaard, Skatteministeriet

Medlemmer:

Professor dr. jur. Jan Pedersen, Aarhus Universitet

Chefkonsulent Lisbeth Bøeg, SKAT, Sagscenter Person

Specialkonsulent Hanne M. Christensen, Skatteministeriet, Koncerncenter

Specialkonsulent Henning Hoffmann, Skatteministeriet, Koncerncenter

Chefkonsulent Jens Mogensen, Skatteministeriet, Koncerncenter

Chefkonsulent Tony Gønge Nielsen, Skatteministeriet, Koncerncenter

Sekretariat:

Specialkonsulent Ruth Bahnsen, Skatteministeriet, Retssikkerhedschefens sekretariat.

1.4 Arbejdsgruppens arbejde

Siden udarbejdelsen af kommissoriet og nedsættelsen af arbejdsgruppen er der løbende sket en udvikling omkring digitalisering af selvangivelses- og årsopgørelsesproceduren, som har indvirket på omfanget og kompleksiteten af arbejdsgruppens arbejde i forhold til det i kommissoriet beskrevne og dermed påvirket den i kommissoriet angivne tidshorizont for arbejdsgruppens arbejde:

- I juni 2009 vedtoges en lov om indsættelse af § 1A i skattekontrolloven. Bestemmelsen bemyndiger skatteministeren til at fastsætte regler om låsning af felter i årsopgørelsen, så skatteyder ikke kan ændre de pågældende beløb ved brug af TastSelv eller oplysningskortet.
- Bemyndigelsen i skattekontrolloven § 1A blev først udmøntet i en bekendtgørelse fra november 2009⁶, hvor 2 felter blev låst. Denne blev herefter afløst af en bekendtgørelse fra juni 2010⁷, hvor en række yderligere felter blev låst, herunder feltet med oplysning om lønindkomst.

⁶ Bekendtgørelse nr. 1093 af 20. november 2009

⁷ Bekendtgørelse nr. 783 af 24. juni 2010

- Der er lovgivet om yderligere pligter til indberetning af flere oplysninger og nye typer af oplysninger.
- I oktober 2010 indførtes administrativt en karantæneordning, hvorefter konkrete skatteydere kan afskæres fra at anvende TastSelv både for forskuds- og årsopgørelsen.

Der er desuden sket en ændring af Skatteministeriets og SKATs organisation og SKATs Indsats- og Servicestrategi er erstattet af Den bærende Strategi, ligesom SKATs kanalstrategi er udarbejdet i en ny udgave.

Arbejdsgruppen har koncentreret sit arbejde med strafansvarsreglerne i skattekontrollovens afsnit III til primært at vedrøre skatteydere med enkle økonomiske forhold, da det er denne gruppe for hvem der er sket den største udvikling af selvangivelses- og årsopgørelsesproceduren, og dermed også den gruppe for hvem de gældende ansvarsregler rejser flest spørgsmål og betænkeligheder.

Skatteadministrationsprojektet blev igangsat i 2007 med det hovedformål at samle en række lovbestemmelser om skatteforvaltning, kontrol og proces og samtidig foretage en bearbejdning af reglerne, så de så vidt muligt fremstår letforståelige og ensartede på både skatte- og afgiftssiden. Af projektbeskrivelsen for delprojektet om straffebestemmelser i skatte- og afgiftslovgivningen fremgår det, at delprojektets opgaver var:

”...at det overvejes, om der ikke med fordel kan tages udgangspunkt i opkrævningslovens og skattekontrollovens straffebestemmelser i forbindelse med en harmonisering af Skatteministeriets straffebestemmelser i de forskellige love på ministeriets område.

Dernæst bør delprojektet undersøge i hvilket omfang der bør ske en udvidelse af ”cola-bøderne” til andre områder. Endelig skal delprojektet sikre, at ikke-registrerede virksomheder får den samme skærpelse af bøder mv. som registrerede virksomheder får.”

Delprojektet skulle gennemgå en række skatte-, afgifts- og administrationslove og identificere samt opregne de relevante bestemmelser. Delprojektet skulle på baggrund af denne gennemgang fremkomme med et forslagskatalog. Delprojektet havde opstart i februar 2008 og fremkom med et forslagskatalog i november 2008. Arbejdsgruppen er i sit arbejde bekendt med det af delprojektet fremkomne forslagskatalog.

Skatteministeriet har oplyst til arbejdsgruppen, at delprojektet ikke blev helt færdigt med arbejdet, og at det - ligesom andre underprojekter - på grund af andre prioriteringer ikke er færdiggjort.

Da der i arbejdsgruppens funktionsperiode ikke er taget skridt til at delprojektet genoptages eller færdiggøres, har arbejdsgruppen ikke haft mulighed for at koordinere sit arbejde med skatteadministrationsprojektet, som forudsat i kommissoriet, ligesom arbejdsgruppens arbejde ikke har kunnet indgå i sammenhæng med skatteadministrationsprojektets arbejde. Af samme grund vil arbejdsgruppen ikke fortsætte med den næste fase i arbejdet, der i kommissoriet beskrives som at kortlægge og overveje, i hvilket omfang øvrige ansvarsregler i skatte- og afgiftslovgivningen er forenelige. Arbejdsgruppens arbejde afsluttes således med denne afrapportering.

Materiale, der er fremkommet efter 1. april 2011, har det kun i begrænset omfang været muligt for arbejdsgruppen at tage hensyn til.

1.5 Sammenfatning af arbejdsgruppens analyse og vurderinger

Arbejdsgruppen har gennemgået retspraksis og administrativ praksis for reglerne om strafansvar i skattekontrollovens §§ 13, 14 og 16. Arbejdsgruppen har desuden gennemgået udviklingen af selvangivelsesproceduren, det øgede omfang og brug af tredjemandsindberetninger, den øgede digitalisering og feltlåsningen.

På baggrund af gennemgangen af disse emner, har arbejdsgruppen analyseret ansvarsreglerne og vurderer, at reglerne om strafansvar i skattekontrollovens § 13, § 14 og § 16 ikke er tidssvarende og ikke er klare og præcise. Det er derfor arbejdsgruppens vurdering, at ansvarsreglerne ikke understøtter Skatteministeriets strategier mv.

Både skattekontrollovens § 13 og § 16 regulerer strafansvaret for skatteyder. Der er nogle klare hovedprincipper for forholdet imellem de to bestemmelser, herunder hvilken af de to bestemmelser der skal anvendes. Men der er også en række tvivlstilfælde, som bevirker, at det er uigennemsigtigt for skatteyder, hvornår hans adfærd er ansvarspådragende. Dette er, efter arbejdsgruppen vurdering, retssikkerhedsmæssigt betænkeligt.

Som skattekontrollovens § 13 og § 16 er formuleret, er skatteyder ansvarlig for at samtlige oplysninger til brug for skatteansættelsen og -beregningen er korrekte. Mængden af oplysninger, der indberettes af tredjemand og lægges til grund for skatteansættelsen og -beregningen øges løbende samtidig med, at der låses felter i årsopgørelsen således at skatteyder ikke selv kan rette de oplysninger, der er indberettet fra tredjemand, hvilket indikerer, at skattemyndighederne stoler mere på oplysninger fra tredjemand end fra skatteyder selv. På den baggrund er det, efter arbejdsgruppens vurdering, betænkeligt at man fortsat pålægger skatteyder ansvaret for, at samtlige oplysninger er korrekte. Skatteydere strafansvar bør derfor lempes.

En lempelse af skatteydere strafansvar er faktisk sket i praksis, idet Skatteministeriet efter administrativ praksis undlader at rejse straffesager, hvis en fejl beror på "automatisk, landsdækkende oplysninger", hvilket forstås som oplysninger, der er indberettet af tredjemand efter skattekontrollovens afsnit II. Det er arbejdsgruppens vurdering, at det er retssikkerhedsmæssigt betænkeligt, at en sådan ansvarsfrihed ikke fremgår direkte af straffebestemmelserne.

Skattekontrollovens § 14 regulerer, i samspil med kildeskatteloven, opkrævningsloven og indkomstregisterloven, strafansvaret for indberetningspligtige. Bestemmelserne om indberetningspligtiges strafansvar er ikke klare og præcise. I praksis anvendes skattekontrollovens § 14 ikke i dag. Den seneste offentliggjorte domspraksis er fra 1976, hvor indberetningspligtige havde et langt mindre omfang og de indberettede oplysninger en anden anvendelse end i dag. Bestemmelsens rækkevidde er derfor ikke afklaret i praksis.

Det er arbejdsgruppens vurdering, at det er retssikkerhedsmæssigt betænkeligt, at indberetningspligtiges strafansvar ikke klart og præcist fremgår af de relevante ansvarsregler.

Arbejdsgruppen bemærker endeligt, at som det er i dag, hvor skatteyder i praksis er ansvarsfri for oplysninger, der indberettes efter skattekontrollovens afsnit II, og indberetningspligtiges ansvar for disse oplysninger ikke er afklaret i praksis, vil det i nogle tilfælde i realiteten være skattemyndighederne, der bærer ansvaret for, at de indberettede oplysninger, der anvendes til årsopgørelsen, er korrekte.

1.6 Arbejdsgruppens anbefalinger

Det er arbejdsgruppens **anbefaling**, at ansvarsreglerne i skattekontrollovens § 13 og § 16 ændres således, at:

- de kodificerer gældende administrativ praksis for skatteydere ansvar således, at det tydeligt fremgår, at skatteyder fritages for ansvaret for at de oplysninger, der "landsdækkende, automatisk" indberettes af tredjemand er korrekte.
- skatteyder som minimum fritages for ansvaret for oplysninger fra tredjemand, der fremgår af de låste felter i årsopgørelsen.
- det klart og præcist fremgår af bestemmelserne, hvornår skatteyder er strafansvarlig efter henholdsvis § 13 og § 16.

Det er desuden arbejdsgruppens **anbefaling**, at ansvarsreglerne i skattekontrollovens § 14 ændres således, at indberetningspligtiges strafansvar, jf. § 14 for rettidigt at indberette korrekte oplysninger tydeligt fremgår af denne bestemmelse, og ligeledes samspillet med kildeskattelovens § 74, indkomstregisterlovens § 11 og opkrævningslovens § 17.

Det er ydermere arbejdsgruppens **anbefaling**, at der tages klart stilling til samspillet mellem skatteydere strafansvar og indberetningspligtiges strafansvar, herunder om der er nogen typer af oplysninger, som hverken skatteyder eller indberetningspligtig vil være strafansvarlig for.

Da det ud fra en retssikkerhedsmæssig vurdering er væsentligt, at det klart af loven fremgår hvilke pligter den skattepligtige har, hvilke pligter den indberetningspligtige har, samt hvilke sanktioner der er for manglende overholdelse af disse pligter, er det endelig arbejdsgruppens **anbefaling**, at der på sigt foretages en gennemgang, modernisering og så vidt muligt fremtidssikring af reglerne i hele skattekontrolloven, således at

- reglerne i afsnit I afspejler og regulerer selvangivelsesproceduren som den faktisk er,
- indberetningsreglerne i afsnit II er overskuelige, og, hvor det er relevant, relaterer sig til felterne i årsopgørelsen for skatteyder,
- det af ansvarsreglerne i afsnit III fremgår entydigt og i overensstemmelse med praksis, hvilken adfærd der er strafbar,
- reglerne så vidt det er muligt tager højde for nye digitale tiltag.

2 Selvangivelsens udvikling

Arbejdsgruppen skal, i følge kommissoriet, vurdere opbygningen af ansvarsreglerne i skattekontrollovens afsnit III. Eftersom disse ansvarsregler har sammenhæng med reglerne for selvangivelse og selvangivelsesordningen i skattekontrollovens afsnit I vil den udvikling af selvangivelsen og selvangivelsesproceduren, der igennem årene er sket, have indflydelse på anvendelsen af ansvarsbestemmelserne.

2.1 Selvangivelsens historie

Selvangivelsen har, for skatteydere med enkle økonomiske forhold, igennem tiden skiftet karakter fra at være et skema, som skulle udfyldes fra bunden, til at være en samling oplysninger, der er indberettet af tredjemand, som skatteyder skal kontrollere rigtigheden af og supplere med eventuelle manglende oplysninger.

1903 - 1992

Selvangivelsens historie er beskrevet af Skatteministeriet i artiklen "Det selvangivelsesløse samfund"⁸:

"Med indførelsen af indkomstbeskatning i 1903 opstod behovet for at kunne selvangive. Til det formål blev der udarbejdet et autoriseret skema, det såkaldte "skema til selvangivelse for her i landet bosatte personer".

I perioden fra 1930'erne og frem undergik selvangivelsen en række ændringer. Antallet af felter udvidedes i takt med behovet for yderligere specifikation af indkomster og fradrag. I 1952 indeholdt selvangivelsen 34 punkter, som skatteyderen skulle forholde sig til.

Med kildeskatten indførtes der "samtidighed" i beskatningen. Selve udformningen af selvangivelsen for personer blev dog relativt upåvirket heraf. I 1971 indførtes en indberetningspligt for alle A-indkomster samt visse B-indkomster. I 1977 blev oplysningspligten udvidet til at omfatte renteindtægter, som banker og andre, der modtog indskud til forrentning, havde tilskrevet de enkelte kontohavere. I 1977 blev selvangivelsen for almindelige lønmodtagere udskilt som en selvstændig blanket, der var væsentlig enklere end hidtil.

Op gennem 1980'erne blev stadigt flere områder omfattet af indberetningspligten. Indtil 1983 blev indberettede oplysninger udelukkende anvendt til kontrol og udsøgningsformål. Ønsket om, at kunne tilbyde et overvejende antal skatteydere med ukomplicerede skatteforhold en fremrykket slutopgørelse, var anledningen til, at der gennemførtes en reform af selvangivelses-ordningen med virkning for indkomståret 1982. Den nye selvangivelse – den såkaldte "komponentselvangivelse" – indeholdt et antal gule felter, som skatteyderen ikke behøvede at udfylde, hvis den pågældende var enig i oplysningerne. Det drejede sig navnlig om løn, dagpenge, uddannelsesstøtte, og oplysninger fra pengeinstitutter. Hvis den skattepligtige ikke havde ændringer eller yderligere at tilføje, kunne skatteyderen nøjes med at underskrive og indsende selvangivelsen – den såkaldte erklærings-selvangivelse.

Med virkning for indkomståret 1988 gennemførtes endnu en selvangivelsesreform, som leder frem til den ordning, der kendes i dag. I forbindelse med indførelsen af oplysningskortet blev der i 1989 i det daværende Statsskattedirektorat anskaffet et antal optiske læsere. Konceptet var, at skattevæsenet påførte selvangivelsen de oplysninger, som baserede sig på indberetninger fra de indberetningspligtige og fra det såkaldte oplysningskort, og på det grundlag blev den fortrykte selvangivelse dannet. Modtageren af den fortrykte selvangivelse, der ikke havde ændringer eller tilføjelser, blev i praksis fritaget for at selvangive. Oplysningskortet blev udsendt i januar måned i året efter indkomståret. Skatteydere, der udfyldte oplysningskortet og indsendte dette senest den 15. februar, fik årsopgørelsen samtidig med selvangivelsen ca. 1. maj.

Som et resultat af den løbende udvidelse af oplysningspligten faldt behovet for at indhente supplerende oplysninger hos personer, der fik tilsendt den fortrykte selvangivelse, og oplysningskortet blev afskaffet med virkning fra og med 1992. Samtidig blev fristen for indgivelse af selvangivelsen rykket frem til 1. maj. Den fortrykte selvangivelse udsendes i dag i perioden marts-medio maj."

Den fortrykte selvangivelse kaldes også "printselvangivelsen"

⁸ Skat, januar 2006, side 31-48. Udgivet af Skatteministeriet. Det citerede er fra artiklens afsnit 4.

"... fordi den udelukkende baserer sig på de såkaldte "printbeløb" - dvs. de registrerede oplysninger, som skattevæsenet har i forvejen."⁹

1992 - 2006

I perioden 1992 - 2006 har der ikke været foretaget væsentlige materielle ændringer af selvangivelsesproceduren. Ved lov nr. 1104 af 20. december 1995 om ændring af skattekontrolloven, skattestyrelsesloven, kildeskatteloven, selskabsskatteloven og fondsbeskatningsloven (Selvangivelse, indberetning, dokumentationskrav til skattearrangementer, delegation af ligningsrådsbeføjelser, ansættelsesfrister og tilsyn med forskudsregistrering m.v.) ændredes en række bestemmelser i skattekontrolloven, bl.a. blev §§ 1-5 omskrevet, uden at printselvangivelsesordningen blev ændret.

2006

I 2006 blev selvangivelsesproceduren ændret ved lov nr. 405 af 8. maj 2006 om ændring af forskellige skattelove - Enklere forskuds- og selvangivelsesprocedure og frivillig indberetning af gaver m.v. (Lovforslag L 121, fremsat den 11. januar 2006). De nye selvangivelsesprocedurer fik virkning fra og med indkomståret 2007, jf. bekendtgørelsen nr. 1237 af 23. oktober 2007 om ikrafttrædelse af visse bestemmelser i lov om ændring af forskellige skattelove.

Med loven afskaffede man printselvangivelsen. De skatteydere, som tidligere havde modtaget en fortrykt selvangivelse ville herefter alene modtage en årsopgørelse - evt. med et oplysningskort, hvis der var en formodning for, at de havde noget at selvangive.¹⁰ Udsendelsen af den ordinære forskudsopgørelse i papirudgave til borgerne, herunder personligt erhvervsdrivende, blev også, som udgangspunkt, afskaffet. Af bemærkningerne til lovforslaget fremgår følgende:

"1. Formål og baggrund

...

Med det foreliggende forslag afskaffes selvangivelsesarbejdet reelt for ca. 73 pct. af de skatteydere, som i dag modtager en printselvangivelse. Endemålet er afskaffelsen af selvangivelsesarbejdet for endnu flere skatteydere i overensstemmelse med Skatteministeriets vision om det selvangivelsesløse samfund. Opfyldelsen af dette mål kræver dog, at det i årene fremover vurderes, hvordan myndighederne mest hensigtsmæssigt får kendskab til de nødvendige oplysninger om borgernes indkomst- og fradragsforhold uden, at dette belaster erhvervslivet i unødigt grad.

...

3.2. Selvangivelse

Med forslaget ændres reglerne om fremgangsmåden for borgernes selvangivelse. Sigtet med forslaget er at nedbringe antallet af skattedokumenter til kredsen af borgere med relativt ukomplicerede skatteforhold. Forslaget skal ses i lyset af visionen på skatteområdet, herunder for SKATs systemmodernisering af borgerområdet, om, at opgaven med at befatte sig med skat for de allerfleste borgere skal søges reduceret til et minimum, ligesom borgerens behov for kontakt til SKAT skal søges begrænset mest muligt. Endvidere er det sigtet, at kommunikationen mellem skatteyder og SKAT i videst mulige omfang digitaliseres."

Som det fremgår af de citerede lovbemærkninger, var denne ændring af selvangivelsesproceduren i 2006 et skridt i retning mod opfyldelse af Skatteministeriets vision om "det selvangivelsesløse samfund".

⁹ *ibid*, side 31-48, afsnit 3.

¹⁰ Uanset om der tilsendes oplysningskort eller ej har skatteyder ifølge lovgrundlaget den samme pligt til at underrette told- og skatteforvaltningen, hvis skatteansættelsen i årsopgørelsen er for lav.

2.2 Skatteministeriets vision om det selvangivelsesløse samfund

Visionen om det selvangivelsesløse samfund er nærmere beskrevet af Skatteministeriet i 2006, i artiklen "Det selvangivelsesløse samfund".¹¹ Det fremgår af indledningen til artiklen, at

"Visionen om det selvangivelsesløse samfund har eksisteret i mange år. Nu er den tæt på at blive virkelighed. Langt de fleste skatteborgere vil snart kunne slippe for selvangivelsen."

Artiklen beskriver herefter den konkrete vision:

2. Hvad betyder "selvangivelsesløse"?

Visionen om det selvangivelsesløse samfund rejser spørgsmålet, hvad der ligger i udtrykket "selvangivelsesløse". Tænkes der med begrebet således på

- at udsendelsen af selvangivelsesblanketten afskaffes, og skatteyderen i stedet direkte modtager en årsopgørelse, som denne må forholde sig til (begrebet formelt forstået), eller
- tænkes der også på, at skatteyderen ikke behøver aktivt at selvangive (begrebet materielt forstået)?

I dag har skatteyderen via TastSelv mulighed for at indberette selvangivelsesoplysninger tidligt – inden udgangen af februar i året efter indkomståret – således at disse oplysninger kan blive fortrykt og fremgå af den udsendte printselvangivelse et par måneder senere. Hvis begrebet "selvangivelsesløse" skal forstås formelt, kan denne indberetningsfacilitet langt hen ad vejen gøre det muligt at opfylde visionen. Indberetningen betyder nemlig, at skatteyderen kan slippe for selvangivelsesblanketten. I den situation er der imidlertid blot tale om en tidlig, aktiv selvangivelse.

Man kan hævde, at hvis der skal være mere substans i visionen, må denne forstås på den måde, at skatteyderen virkelig er fri for aktivt at skulle selvangive (visionen materielt forstået). Dette vil imidlertid gøre det nødvendigt, at SKAT får oplysningerne gennem etablering af indberetningsordninger for tredjepart på alle områder.

Heroverfor står, at der formentlig altid vil være selvangivelsesrelevante oplysninger, som kun skatteyderen kender til, f.eks. indkomst ved privat hushjælp, privat udlejning af værelser mv. Sådanne oplysninger kan alene skatteyderen indberette, og medmindre pligten til at selvangive sådanne indkomster afskaffes, kan visionen om det selvangivelsesløse samfund – forstået i materiel forstand – ikke opfyldes fuldt ud.

Det vil formentlig også være nødvendigt fortsat at opretholde selvangivelsespligten, herunder skatteyderens pligt til at kontrollere og korrigere tal, som efter skatteyderens opfattelse ikke er korrekte. Det kan f.eks. være tal, som skyldes fejl fra den indberetningspligtiges side. Først når de indberettede oplysninger generelt skønnes at være af en sådan høj kvalitet, at SKAT fuldt ud tør forlade sig på dem, vil der kunne blive tale om at overveje helt at afskaffe pligten til at kontrollere og korrigere indberettede tal.

Visionen om det selvangivelsesløse samfund skal altså først og fremmest ses som en vision om afskaffelse af selve selvangivelsesblanketten, mens selvangivelsespligten og pligten til at korrigere urigtige tal på årsopgørelsen må bestå indtil videre.

3. Hvem og hvad er omfattet af visionen?

Visionen kan anskues bredt, som omfattende alle skatteydergrupper i samfundet, såvel borgere som selvstændigt erhvervsdrivende, selskaber og fonde og foreninger mv. Visionen kan også forstås mere snævert som kun omfattende borgerne – og endda kun borgere med almindelige indkomstforhold – hvilket er den mest almindelige måde at forstå visionen på.

...

For så vidt angår selvstændigt erhvervsdrivende bliver en række oplysninger til brug for virksomhedsejerens selvangivelse i dag indberettet fra tredjemand og optrykt på det servicebrev, som bliver sendt ud sammen med

¹¹ Skat, Januar 2006, side 31-48.

den udvidede selvangivelse (S-10 selvangivelsen). Imidlertid er de væsentligste selvangivelsesoplysninger – om skattepligtige indkomster og fradrag for driftsudgifter – oplysninger, som kun den enkelte virksomhedsejer har kendskab til. For så vidt angår skattemæssige afskrivninger har virksomhedsejeren valgfrihed med hensyn til størrelsen af det enkelte års afskrivninger, som virksomhedsejeren først forholder sig til, når driftsregnskabet foreligger og konvertering af regnskabstallene til selvangivelsen skal foretages.

Følgelig er det yderst vanskeligt at forestille sig, at selvangivelsen vil kunne afskaffes for selvstændigt erhvervsdrivende. Samme forhold gør sig gældende for selskaber mv., og det ligger således heller ikke lige for at afskaffe selvangivelsen for disse skatteydergrupper.

På den baggrund må det antages, at visionen først og fremmest angår borgerne og muligheden for at afskaffe borgernes selvangivelse. Det er da også dette forhold, som der er fokuseret på i denne artikel.

Dette skal dog ikke tages som udtryk for, at der ikke søges opnået lettelser for virksomhederne mv. i deres arbejde med selvangivelsen.

...

6. Hvad betyder visionen?

Som det fremgår ovenfor, er borgernes behov for at selvangive indkomst- og fradragsforhold efterhånden mindsket i en sådan grad, at der er grundlag for at afskaffe printselvangivelsen for den store gruppe af skatteydere, der har enkle skattemæssige forhold. I stedet kan disse borgere nøjes med at modtage en årsopgørelse.

Men hvad betyder det for henholdsvis borgerne og SKAT, at printselvangivelsen afskaffes?

For borgerne betyder visionen:

- at de slipper for at skulle forholde sig aktivt til både en selvangivelse og en årsopgørelse – dvs. to dokumenter, som i realiteten indeholder samme oplysninger
- at risikoen for at glemme fradrag og indtægter mindskes
- at flere borgere vil kunne modtage årsopgørelsen i starten af året efter indkomståret og kan dermed få deres mellemværende med myndighederne klaret hurtigere (restskat/overskydende skat)
- at borgerne kan regne med, at der ikke kommer efterfølgende ændringer fra ligningsprocessen
- at ligningsfristen for gennemgang af borgeres skatteforhold følgelig kan afkortes eller på sigt helt ophæves, og
- at antallet af skattetvister med borgerne som part må forventes at falde betydeligt.

For SKAT betyder visionen:

- at kontrolressourcerne må sættes ind på en forudgående sikring af kvaliteten af de indberettede data (fremrykket ligning)
- at der med fremrykket ligning sker en afklaring af tvivlsspørgsmål, før de udvikler sig til tvister
- at de sager, som vil blive rejst, i langt højere grad vil angå principielle tvivlsspørgsmål, hvor det er den indberetningspligtige, som optræder som part
- at fremrykket ligning giver mulighed for effektiviseringer og besparelser hos SKAT
- at en ophævelse af ligningsfristen vil blive opfattet som god service og dermed styrke myndighedernes goodwill i befolkningen
- at pligten til at kontrollere årsopgørelsens tal må indskræpes borgerne, så længe der er selvangivelsesoplysninger, som ikke alle indberettes af tredjemand, eller man ikke tør forlade sig på kvaliteten af tredjemands oplysninger
- at der sikres borgerne nemme TastSelv-faciliteter, således at de ikke opfatter initiativet som en serviceforringelse i forhold til i dag og
- at borgerne skal informeres om nye tiltag, således at de føler sig trygge ved ikke at skulle foretage sig noget og ikke føler sig umyndiggjorte ved at ikke at skulle selvangive aktivt."

I 2008, ved lov nr. 527 af 17. juni 2008 om ændring af forskellige skattelove og Skatteministeriet endnu et skridt mod realiseringen af det selvangivelsesløse samfund. Loven havde, jf. bemærkningerne, til formål at skabe smidigere sagsgange i skatteadministrationen, således at borgerne hurtigere kunne få afklaret deres skat og hurtigere kan få afsluttet en skattesag. Det skete

bl.a. ved en række ændringer, der vedrørte fremrykket ligning.¹² Det fremgår af bemærkningerne til lovforslaget, at disse forslag skal ses som led i realiseringen af visionen om det selvangivelsesløse samfund:

"Forslaget på dette punkt skal ses som led i realiseringen af visionen om det selvangivelsesløse samfund.

...

I det omfang visionen søges gennemført ved indberetninger fra tredjemand eksempelvis om fradragsberettigede beløb, betyder det for borgerne, at de ikke risikerer at glemme fradrag, som de var berettiget til, og borgerne får nemmere ved at opfylde deres selvangivelsespligt, idet de kan nøjes med at kontrollere, at oplysningerne i årsopgørelsen er korrekte."¹³

I lovbemærkningerne beskrives de tidligere gennemførte tiltag til opfyldelse af visionen om det selvangivelsesløse samfund samt betydningen af realiseringen af visionen¹⁴:

"Første led i opfyldelse af visionen er gennemført ved reglerne om bindende ligningssvar i 2003 (L 160, Folketinget 2002-03 og L 170, Folketinget 2003-04). Ordningen er ved gennemførelsen af skatteforvaltningsloven i 2005 (L 110, Folketinget 2004-05, 2. samling) blevet videreført og udvidet under betegnelsen »bindende svar«. Ordningen gør det muligt for en skatteyder at få SKATs bindende holdning til den skattemæssige behandling af en påtænkt eller foretagen disposition. Formålet med ordningen har været at give skatteyderne mulighed for at skaffe sig klarhed over de skattemæssige konsekvenser af deres dispositioner, således at en efterfølgende ligningsmæssig behandling og/eller klagebehandling så vidt muligt undgås.

Andet skridt til opfyldelse af visionen om det selvangivelsesløse samfund blev taget i forbindelse med gennemførelsen af lov nr. 405 af 8. maj 2006 om en enklere forskuds- og selvangivelsesprocedure m.v. (L 121, Folketinget 2005-06). Efter de nye regler på området vil borgerne fra og med 2008 ikke længere modtage en forskudsopgørelse i papir-udgave, medmindre de anmoder SKAT herom. Forskudsopgørelsen vil alene kunne ses i borgerens skattemappe på SKATs hjemmeside. Endvidere vil de borgere, som hidtil har modtaget en fortrykt selvangivelse, fra og med foråret 2008 alene modtage en årsopgørelse. Har de ikke hidtil samtidig modtaget en årsopgørelse, er det, fordi SKAT har formodet, at de har haft indkomster eller fradrag, som SKAT ikke har haft kendskab til. Disse skatteydere vil fremover modtage et oplysningskort, som kan anvendes til at selvangive på.

Tredje skridt har været at indføre en obligatorisk indberetningsordning for almenevelgørende foreninger m.v., jf. lov nr. 1582 af 20. december 2006 (L 85, Folketinget 2006-07). Lovgivningen på dette punkt betyder, at de almenevelgørende foreninger m.v. fra og med januar 2009 skal indberette bidrag, som en skatteyder har indbetalt til en forening m.v. i 2008 og senere, og som skatteyderen ønsker fradrag for. Herved kan sådanne fradragsberettigede beløb fremover indgå i bidragsyderens årsopgørelse.

Som det fremgår ovenfor, betyder realiseringen af visionen om det selvangivelsesløse samfund, at man kan effektivisere ligningen og lette skatteyderens behov for at kommunikere med SKAT. I dag gennemføres ligningen af de skattepligtige som hovedregel efterfølgende, dvs. efter selvangivelsesfristens udløb. Sigtet er – som nævnt – at der i videst muligt omfang sker en fremrykning af ligningen, og at den sker, inden årsopgørelsen udsendes til skatteyderen.

¹² Ændringerne omfattede:

- Frivillig arbejdsgiverbetaling for skat m.v. af rejse- og befordringsgodtgørelser
- Underretning af skatteyderen ved for sen indberetning til SKAT
- Genindberetning og bødestraf for manglende genindberetning af oplysninger til SKAT m.v.
- Afskaffelse af indsendelsesfristen for anmodning om bindende svar
- Indførelsen af enhedsgebyr om bindende svar samt tilbagebetaling af gebyr ved afvisning og tilbagekaldelse
- Forenkling af bestemmelserne om et bindende svars bindende virkning i 5 år samt afskaffelse af begrænsningen af den bindende virkning på 5 år i visse bindende svar
- Frivillig indberetning af lejeindtægter fra sommerhusudlejning

¹³ Almindelige bemærkninger punkt 2.2 Fremrykket ligning

¹⁴ ibid

Hovedopgaven med at fremrykke ligningen bliver at sikre, at de indberettede oplysninger, som danner grundlag for årsopgørelsen, er korrekte, således at skatteyderen kan modtage en endelig årsopgørelse. Det betyder, at fokus flyttes fra skatteyderen - ved en efterfølgende ligning - til indberetteren af oplysninger til skatteyderens årsopgørelse - ved en fremrykket ligning.

Dette kræver en omlægning af arbejdsgiverkontrollen og en styrkelse af indberetningskontrollen. En omlægning af arbejdsgiverkontrollen giver mulighed for at frigøre ressourcer fra ligningen. Dette vil kunne ske løbende i takt med, at resultaterne af de informations- og vejledningsinitiativer, der ligger i indsatsstrategien hos SKAT, slår igennem. En konvertering af de frigivne ressourcer (skønsmæssigt anslået til ca. 20 årsværk) vil kunne anvendes til styrkelse af informations- og vejledningsfunktionen i overensstemmelse med intentionerne i indsatsstrategien. Det vil igen forbedre regelefterlevelsen, hvorved flere lønmodtagere vil kunne få en korrekt årsopgørelse ved første udskrivning."

Visionen om det selvangivelsesløse samfund, hvor borgere kun skal befatte sig minimalt med skat, og borgeres behov for at kontakte SKAT skal begrænses mest muligt samtidig med at kommunikationen digitaliseres mest muligt, præger fortsat udviklingen af processen med at tilvejebringe korrekte oplysninger til brug for skatteansættelsen og -beregningen. Udover at man fortsat tilstræber at udvide området for indberetninger fra tredjemand har den seneste udvikling fulgt to retninger:

- 1) Stadig flere grupper af skatteydere omfattes af den enklere forskuds- og selvangivelsesprocedure jf. lov nr. 405 af 8. maj 2006 om ændring af forskellige skattelove (L 121 -ordningen). Ved implementering af L121 til indkomståret 2007 omfattede ordningen ca. 4 mio. skatteydere fordelt på følgende persongrupper:
 - Fuldt skattepligtige lønmodtagere/pensionister med simple skattemæssige forhold
 - Fuldt skattepligtige lønmodtagere/pensionister med anpartsoplysninger (masseanparter)
 - Fuldt skattepligtige hovedaktionærer

Fra og med indkomståret 2010 omfattes begrænset skattepligtige lønmodtagere/pensionister, ca. 130.000 personer, også af ordningen.

Det er hensigten, at lønmodtagere med selvstændig virksomhed som bierhverv, fx forældreudlejning, i fremtiden også skal omfattes af ordningen. Dette kræver en lovændring.

- 2) Skatteydere mulighed for selv at kunne indsætte eller korrigerer oplysninger ved brug af TastSelv begrænses ved:
 - a. feltlåsning, hvor man afskærer skatteyderens mulighed for at ændre visse indberettede oplysninger i årsopgørelsen, samt
 - b. karantæneordning, hvor man afskærer visse skatteyders mulighed for at anvende TastSelv til ændring af forskudsopgørelse eller årsopgørelse

Feltlåsning og karantæneordning er nærmere beskrevet i afsnit 4.

2.3 Tidligere rejste problemstillinger om strafansvar i forhold til proceduren for selvangivelse og årsopgørelse

Udviklingen hen imod det selvangivelsesløse samfund, hvor skatteydere selv kan og skal oplyse ganske få eller ingen oplysninger, og hvor henvendelser til skattemyndighederne søges begrænset

mest muligt, rejser nogle problemstillinger omkring skatteydere ansvar for oplysningernes korrekthed, særligt for de oplysninger skatteyder ikke selv har indgivet.

Nogle af disse problemstillinger er tidligere blevet behandlet af henholdsvis Skatteministeriets Retssikkerhedsudvalg i 1996 og Skatteretsrådet i 1999.

2.3.1 Retssikkerhedsudvalgets redegørelse fra 1996

Skatteministeriets Retssikkerhedsudvalg behandlede i sin redegørelse, offentliggjort februar 1996, spørgsmålet: "Om der på baggrund af en række frifindende skattestraffedomme i de senere år er ved at ske et skred i grundlaget for bestemmelsen i skattekontrolloven § 16." Udvalget skriver om skattekontrollovens § 16¹⁵:

"Endelig kan nævnes - som mere almindelige overvejelser - at i samme omfang befolkningen ikke forstår den stadig øgede skattekomplicering og kan efterkontrollere skattemyndighedernes beregninger, i samme omfang mister befolkningen interessen for skatteansættelsens rigtighed - og lader stå til."

Udvalget påpeger desuden, at¹⁶

"Formålet med selvangivelsesreformen i 1989 var at lette borgernes arbejde med den årlige selvangivelse, og som nævnt ovenfor ville der utvivlsomt være en risiko for at reformens formål ville kunne gå tabt, hvis ansvarsnormen i § 16 blev gjort for streng. Derfor synes prisen for det nye selvangivelsessystem at måtte være en indsnævring af det kriminelle område i § 16 set i forhold til bestemmelsens udgangspunkt.

Ovenstående domsgennemgang synes da også at vise en udvikling i praksis i retning af større forsigtighed med at domfælde for forhold uden for § 16's kerneområde – d.v.s. de klare svigtilfælde.

Som det fremgår af gennemgangen har 7 af de i alt 12 refererede domme ført til frifindelse, hvilket i forhold til anklagemyndighedens udgangspunkt alt andet lige må siges at være en lempelse af retsudviklingen i skatteydere favør.

Særligt viser de seneste afgørelser på området dom K og L¹⁷, at domstolene i højere grad end tidligere tillægger det betydning, at skattemyndighederne selv sidder inde med oplysninger på grundlag af hvilke, myndighederne selv er i stand til at foretage en korrekt ansættelse.

Også Told- og Skattestyrelsen har – ganske vist uofficielt – advaret mod at rejse sager, hvor uagtsomhedsgraden er mindre grov, hvilket må antages at have en afsmittende effekt på domstolenes vurdering af forholdets strafværdighed. "

2.3.2 Skatteretsrådets redegørelse fra 1999

Skatteretsrådet har i sin redegørelse fra juni 1999¹⁸ behandlet emnet "Printselvangivelsen - skatteyderens rettigheder og pligter". Det fremgår heraf, at sigtet med rådets behandling af emnet er:

"... at foretage en vurdering af, om skatteyderens rettigheder og pligter er tilpasset printselvangivelsen. Det er således ikke hensigten at give en udtømmende beskrivelse af samtlige de regler, som har betydning for en

¹⁵ Redegørelse fra Retssikkerhedsudvalget, Skatteministeriet, februar 1996, side 150 – 151.

¹⁶ Ibid.

¹⁷ Dom K og L refererer til to af de domme, som udvalgets gennemgik nærmere i redegørelsen.

¹⁸ Redegørelsen er offentliggjort på Skatteministeriets hjemmeside www.skm.dk under "publikationer".

vurdering af rettigheder og pligter, men alene at fremhæve nogle punkter, som må antages at kunne give anledning til problemer i praksis, og hvor der med fordel kan gennemføres justeringer.

Med hensyn til pligtsiden vil navnlig blive behandlet spørgsmålet om skatteyderens forpligtelse til at kontrollere og rette fortrykte oplysninger samt evt. tilføje selvangivelsen yderligere oplysninger, herunder spørgsmålet om, hvorvidt de strafferetlige sanktioner, som skatteyderen kan mødes med, hvis pligterne tilsidesættes, er rimeligt afpasset printselvangivelsesordningen...."¹⁹

I redegørelsen gengiver Skatteretsrådet en række udtalelser, der illustrerer, at problemstillinger omkring skatteydere strafansvar i skattekontrolloven i forhold til selvangivelse og fortrykte oplysninger er blevet påpeget fra flere sider siden Retssikkerhedsudvalget udarbejdede sin redegørelse i 1996²⁰:

Oluf Jørgensen, daværende lektor i forvaltningsret ved Aalborg Universitet citeres for følgende:

“De ansvarsmæssige konsekvenser, som nu viser sig, er resultat af en udvikling, der er sket gradvis. Myndighederne bruger en automatiseret dataindsamling, som faktisk indebærer, at de kontrollerer mindre, end de gjorde før. Nu har de det problem, at systemet ikke er ufejlbarligt, og så rejser spørgsmålet sig, hvem der skal kontrollere oplysningerne. Den kontrolopgave vil embedmanden nu pålægge borgerne, så han selv kan høste hele gevinsten ved rationaliseringen. For få år siden brugte vi i februar én eller flere aftener på omhyggeligt at udfylde selvangivelsen. Nu har vi slet ikke den samme skærpede opmærksomhed, når vi godkender skattevæsenets tal. Retssikkerhedsmæssigt er det meget betænkeligt at pålægge borgerne et passivitetsansvar. Det drejer sig om oplysninger, som borgeren ikke selv har afgivet. Og det kan være meget svært at gennemføre beregningen.”²¹

Og Jan Pedersen, professor, dr. jur ved Aarhus universitet citeres for følgende:

“Alt i alt må der således advares mod, at uagtsomhedsnormen gøres for streng. I takt med den stigende automatisering af skatteansættelsen og øgede komplicering af skattelovgivning forårsages en fremmedgørelse af brede dele af befolkningen. Det vil derfor være selvmodsigende at etablere et strengt ansvar for den almindelige borgers pligt til at erkende og indberette myndigheders fejltagelser, som de facto i mange tilfælde er vanskeligt konstaterbare. Ved et strengt ansvar gøres skatteyderen i højere grad ansvarlig for myndighedernes fejl og ukorrektheder, hvilket i sig selv rejser en række mere retspolitiske spørgsmål om og i hvilket omfang, man i hvert tilfælde i strafferetlig henseende kan indrette sig på myndigheders afgørelser m.v. Samtidig risikeres, at hele formålet med fortrykt årsopgørelse, nemlig at lette tilværelsen for skatteyderen, mistes, idet skatteyderen ved en streng ansvarsnorm er tvunget til en nøje granskning af årsopgørelsen.”²²

Efter en gennemgang af gældende ret, konkluderer Skatteretsrådet følgende om skatteydere pligter²³:

Indledningsvist konkluderer rådet følgende om skattekontrolloven § 16, stk. 2:

"Skattekontrollovens § 16, stk. 2, alene kriminaliserer overtrædelsen af en ordensforskrift"

...

"I denne forbindelse kan rejses spørgsmålet om nødvendigheden af en strafsanktioneret ordensforskrift. Told- og Skattestyrelsens retningslinier, hvor der generelt manes til forsigtighed med hensyn til at rejse sager, og de få trykte afgørelser om skattekontrollovens § 16, stk. 2, synes at efterlade det billede, at det er ganske få situationer,

¹⁹ Redegørelsens afsnit 1. "Er skatteyderens rettigheder og pligter tilpasset printselvangivelsen".

²⁰ Jf. redegørelsens afsnit 3.C. a) "Pligten til at kontrollere og rette oplysninger".

²¹ Djøf-bladet 2/1996 om De ansvarsmæssige problemer, der kan opstå i relation til strafansvaret for fortrykte oplysninger.

²² Skatte- og afgiftsstrafferet, DJØF 1996, s. 218 f, om spørgsmålet, om det er ret og rimeligt, i forhold til printselvangivelsen, at pålægge et strafansvar for oplysninger, som ikke er afgivet af skatteyderen selv, men som hidrører fra arbejdsgivere og andre indberetningspligtige.

²³ Redegørelsens afsnit 4. A. "Rådets konklusioner".

hvor der er behov for et passivitetsansvar. Der er først og fremmest tale om situationerne inden for § 16's kerneområde, dvs. tilfælde, hvor den pågældende person undlader at oplyse om f.eks. udenlandsk indkomst og sort arbejde, men hvor det ikke er muligt at bevise det forsæt til skatteunddragelse, som kræves efter bestemmelsens 3. stykke. Hertil kommer en række grovere tilfælde, f.eks. hvor skatteyderen undlader at reagere over for indberettede oplysninger, som har til følge, at den endelige skatteansættelse bliver åbenbart for lav. ..."

Og om en eventuel ophævelse af skattekontrolloven § 16, stk. 2:

"Printselvangivelsen blev oprindeligt lanceret som en lettelse for borgeren, og udviklingen går i dag i retning af, at man i højere grad koncentrerer kontrolindsatsen på at sikre, at de indberettede oplysninger fra arbejdsgivere og andre er korrekte. En afkriminalisering i form af en ophævelse af skattekontrollovens § 16, stk. 2, synes på denne baggrund at være "i tråd" med udviklingen.

Skatteretsrådet er på baggrund heraf af den opfattelse, at en afkriminalisering af ordensprægede tilsidesættelser af underretningspligten må anses for forsvarlig, især hvis der samtidig sker en kriminalisering af groft uagtsomme skatteunddragelser."

Om skattekontrolloven § 16, stk. 3 fremgår følgende:

" Som skattekontrollovens § 16, stk. 3, er udformet, er der formentlig alene tilsigtet en kriminalisering af den forsætlige skatteunddragelse. Da der er tale om en undladelsesforbrydelse, vil det imidlertid næppe være retssikkerhedsmæssigt forsvarligt at opretholde bestemmelsen i den nuværende udformning. Dette skyldes, at det ved undladelsesforbrydelser vil være meget svært at bevise, at der foreligger et forsæt, idet de ydre bevismæssige holdepunkter ofte vil mangle. De retsanvendende myndigheder kan med andre ord i vidt omfang alene henholde sig til skatteyderens egen forklaring. Vælges en afkriminalisering af manglende overholdelse af underretningspligten i § 16, stk. 2, kunne det overvejes som en konsekvens at indføre en kriminalisering af grov uagtsom skatteunddragelse. Domstolene er normalt tilbageholdende med at pålægge straf for grov uagtsomhed ved passivitet. Denne praksis findes hensigtsmæssig. Men det må i øvrigt overlades til domstolene at afstikke grænserne for, hvilke former for grov uagtsomhed, der skal omfattes af passivitetsansvaret.

Samtidig kunne det overvejes at forlænge 4-ugers fristen for underretning af skattemyndighederne."

Skatteretsrådet påpeger herefter i konklusionen, at de samme betænkeligheder kan opstå i relation til ansvaret i skattekontrolloven § 13:

"Den debat, der siden printselvangivelsens fremkomst har været om skatteyderens strafansvar, har primært rettet sig mod passivitetsansvaret i skattekontrollovens § 16. Herved synes det at være overset, at de samme ansvarsmæssige betænkeligheder kan opstå, når skatteyderen indsender selvangivelse. Som tidligere nævnt konkluderede Retssikkerhedsudvalget, at gennemgangen af praksis viste, at domstolene i relation til skattekontrollovens § 16 i højere grad end tidligere tillægger det betydning, om skattemyndighederne sidder inde med oplysninger på grundlag af hvilke, de selv er i stand til at foretage en korrekt ansættelse. Spørgsmålet er imidlertid, om ikke domstolene vil lægge tilsvarende synspunkter til grund ved vurderingen efter skattekontrollovens § 13.

...

Det er næppe heller oplagt, at ansvaret for de fortrykte oplysninger i de tilfælde, hvor der alene foretages ændringer i selvangivelsen, som ikke påvirker disse - f.eks. alene påføres et kørselsfradrag - reguleres af det strengere ansvar i skattekontrollovens § 13, idet oplysninger i selvangivelsen som helhed anses for afgivet i skattekontrollovens forstand. Det er navnlig tilfældet, hvor den pågældende ved "tast selv" via telefon eller computer uden afgivelse af en skriftlig erklæring indtaster ændringerne til enkelte felter."

Det vil kunne have stor betydning for skatteyderens strafansvar, hvilken af bestemmelserne et forhold henføres til. Skatteretsrådet udtaler følgende herom i konklusionen:

"Således vil en uagtsom overtrædelse af reglerne som udgangspunkt takseres væsentligt højere efter skattekontrollovens § 13 end efter § 16.

Der synes ikke at være nogen reel begrundelse for forskellen i strafudmålingsreglerne. Således synes det at være lige så strafværdigt, når en person som helhed forholder sig passiv til en urigtig fortrykt oplysning og således undlader at indsende selvangivelse, som når skatteyderen indirekte godkender det fortrykte ved at selvangive et beløb, f.eks. et kørselsfradrag, der intet har med den urigtige fortrykte oplysning at gøre.

En løsning herpå kunne være at indføre en særlig straffebestemmelse for printselvangivelsesordningen, hvorefter strafansvaret i alle tilfælde, dvs. også i tilfælde, hvor skatteyderen har afgivet oplysninger til skattemyndighederne, beror på et passivitetsansvar i forhold til årsopgørelsen

En sådan ordning synes umiddelbart at kunne forsvares. De særligt strafværdige situationer, dvs. hvor der er tale om udeholdelse af indtægter, f.eks. udenlandsk indkomst og indkomst ved sort arbejde, vil som altovervejende hovedregel kunne samles op af et passivitetsansvar."

Redegørelsen indeholder desuden Skatteretsrådets forslag til sammenskrivning af skattekontrollovens §§ 13, 15 og 16. Følgende fremgår af redegørelsen om dette forslag:

"Forslagets primære sigte er en forenkling af skattekontrollovens straffebestemmelser, således at borgere, virksomheder og retsanvendende myndigheder får bedre mulighed for at danne sig et overblik over retsstillingen på området.

Forslaget tager udgangspunkt i en sammenskrivning af skattekontrollovens §§ 13, 15 og 16 til en enkelt bestemmelse. Herved søges opnået, at reguleringen af strafansvaret bliver mere overskuelig. Dernæst er formålet at etablere en mere hensigtsmæssig regulering af strafansvaret, dels ved en harmonisering af strafferammerne, dels ved harmonisering af reglerne om grov uagtsomhed og dels ved en afkriminalisering af overtrædelser af skattekontrollovens § 16 af ordensmæssig karakter."

2.4 Problemstillinger vedrørende strafansvar i forhold til proceduren for selvangivelse og årsopgørelse i dag

Retssikkerhedsudvalget bemærkede tilbage i 1996, at prisen for systemet med printselvangivelsen måtte være en indsnævring af det kriminelle område i § 16 set i forhold til bestemmelsens udgangspunkt. I 1999 behandlede Skatteretsrådet spørgsmålet om skatteyderens forpligtelse til at kontrollere og rette fortrykte oplysninger samt evt. tilføje selvangivelsen yderligere oplysninger, herunder spørgsmålet om, hvorvidt de strafferetlige sanktioner, som skatteyderen kan mødes med, hvis pligterne tilsidesættes, er rimeligt afpasset printselvangivelsesordningen. Rådet nåede frem til et forslag til ændring af ansvarsbestemmelserne for at afpasse disse udviklingen på selvangivelsesområdet.

Efter Skatteretsrådets redegørelse ændredes praksis for at gøre strafansvar gældende ved cirkulære nr. 164 af 29. oktober 1999 om administrative bødefastsættelser ved overtrædelse af skattekontrollovens §§ 13, 13 B, 13 C, 15, 16 og 18 således, at skatteydere ansvar blev lempet. Praksis og cirkulæret er nærmere omtalt i afsnit 6.3.2.

Hverken redegørelsen fra Retssikkerhedsudvalget eller redegørelsen fra Skatteretsrådet, og de der anførte betænkeligheder og forslag til ændrede regler, har ført til ændring af ansvarsreglerne i skattekontrolloven.

Siden er printselvangivelsen afskaffet, uden at dette dog gør spørgsmålene omkring skatteydere strafansvar, der blev rejst i 1996 og 1999, mindre aktuelle. Mange skatteydere modtager nu alene en årsopgørelse baseret på oplysninger, der er indberettet af andre. Der er sket en øget anvendelse af indberetninger fra tredjemand og TastSelv anvendes af flere. Skatteyder kan indtaste og ændre

oplysninger i TastSelv og modtage en ny årsopgørelse online både i åbningsperioden, selvangivelsesperioden og derefter igen i den digitale genoptagelsesperiode²⁴. Fristen for, hvornår der skal være angivet korrekte oplysninger i årsopgørelsen kan således blive utydelig for mange skatteydere. Samtidig begrænses skatteydernes mulighed for selv at korrigere forkert indberettede tal med feltlåsning og karantæneordningen. Alt dette forstærker de spørgsmål, der tidligere er rejst omkring skatteydere straffeansvar efter skattekontrolloven, særligt ansvaret efter skattekontrolloven § 13 og § 16.

3 Strategier

3.1 Regeringen, KL og Danske Regioners digitaliseringsstrategi

3.1.1 Regeringen, KL og Danske Regioners digitaliseringsstrategi 2007-2010

Regeringen, KL og Danske Regioners strategi for digitalisering af den offentlige sektor 2007-10 formulerer retningen og målsætningerne for de senere års digitalisering af kommunikationen imellem borgere og myndigheder. Det er ifølge strategien intentionen, at udviklingen i retning af en øget digitalisering skal fortsætte fremover. Det fremgår således af digitaliseringsstrategien 2007-10, at:

"For at understøtte den størst mulige anvendelse af digitale kanaler skal den offentlige sektor samarbejde om at muliggøre, at al relevant, skriftlig kommunikation med borgerne senest i 2012 kan foregå digitalt. På virksomhedsområdet er målsætningen, at kommunikationen med virksomhederne skal foregå digitalt fra 2012."

Strategien sætter bl.a. fokus på digitalisering der muliggør effektivisering og flytter ressourcer fra administration til borgernær service. Blandt de konkrete initiativer, som skal iværksættes frem til udgangen af 2010 nævner strategien:

- Straksafgørelser, herunder digital årsopgørelse og forskudsopgørelse samt, at man ønsker at få flere til at benytte de digitale løsninger
- System-til-system løsninger, herunder system-til system indberetninger fra 3. mand i stedet for online
- Digitalisering skal frigøre ressourcer
- eIndkomst

3.1.2 Regeringen, KL og Danske Regioners digitaliseringsstrategi 2011-2015

Der er den 2. november 2010 offentliggjort et kommissorium for "Ny fællesoffentlig digitaliseringsstrategi for 2011-2015". Det fremgår heraf, at

"Den overordnede målsætning for arbejdet med den nye digitaliseringsstrategi er, at strategien skal sætte retningen og komme med forslag og initiativer, der sikrer et fællesoffentligt svar på, hvordan digitalisering kan bruges til at løse en række af de udfordringer, Danmark står overfor i de kommende år, hvor der vil være et øget

²⁴ Perioderne er beskrevet i bilag 1.

pres på de offentlige finanser og en forventning fra borgere og virksomheder om en mere moderne, sammenhængende og fleksibel offentlig service.

Ovenstående målsætning skal konkretiseres som led i arbejdet med digitaliserings-strategien, og der skal udarbejdes tværgående målsætninger for både kommuner, regioner og staten, samt målsætninger på en række udvalgte indsatsområder.

Der skal bl.a. gøres en indsats i forhold til at:

- Øge anvendelsen af digitale løsninger

a) Sætte skub i anvendelse af digitale løsninger på de store velfærdsområder

b) Gøre digital kommunikation til naturligt førstevalg for borgere og virksomheder og understøtte at borgere og virksomheder kan blive digitalt selvhjulpne

- Sikre en effektiv ressourceanvendelse og gode rammebetingelser

a) Sikre at ressourcerne til digitalisering bruges bedst muligt, og at organisering, finansiering og mål understøtter den fortsatte digitalisering af samfundet, herunder at sammenhængen mellem myndighedernes digitaliseringsindsats styrkes.

b) Bygge videre på de eksisterende fællesoffentlige digitale løsninger (fx borger- og virksomhedsportalen, digital post og NemID) og målsætninger (fx eDag3 og globaliseringsstrategiens e2012-målsætning)

c) Øge genbruget af data i den offentlige serviceproduktion og sikre regler og begrebsstandarder, som understøtter en effektiv service."

Arbejdet med den nye digitaliseringsstrategi blev igangsat i september 2010. Strategien blev offentliggjort den 19. august 2011 og kan sammen med kommissoriet findes på Finansministeriets hjemmeside: www.fm.dk.

3.2 Skatteministeriets strategier

3.2.1 Den bærende Strategi

"Den bærende Strategi" er den overordnede strategi for måden at tænke og løse opgaver på i Skatteministeriet. Strategien bygger på tankegangen i ToldSkats indsatsstrategi fra 2004:

"For at kunne leve op til forventningerne til et moderne SKAT indførte vi Indsatsstrategien. I første omgang har der været mest fokus på at implementere strategien i indsatsøjens arbejde. Nu skal vi skridt for skridt gøre tankegangen i Indsats strategien til den bærende strategi for hele SKAT, så den anvendes konsekvent i alle SKATs aktiviteter.

Når vi arbejder efter tankegangen i Indsatsstrategien, forebygger vi fejl og snyderi, så det ikke er nødvendigt at rette op bagefter. Det kræver, at vi i lang højere grad arbejder på tværs.

Udviklingen af enhedsorganisationen i SKAT betyder, at vi kan arbejde på tværs af geografi og fagområder.

Økonomien fungerer i stadig mere brede og komplekse sammenhænge, og derfor er vi også nødt til at arbejde på tværs i SKAT.

Det samme gør sig gældende i forhold til den øvrige del af vores koncern. Vi er alle en del af Skatteministeriets samlede koncern. Derfor skal vi have blik for en større sammenhæng og tænke på, at koncernens samlede produkt spænder fra lovgivning over administration af regler til klagesagsbehandling. Det giver os mulighed for at påvirke processen fra start til slut: God lovgivning sikrer god administration. Begge dele bidrager til, at vi får færre klagesager.

Denne bærende strategi kan ses som en holdning og tilgang til vores omgivelser og opgaver. Det er den, du sidder med i hånden nu. Ligger den på ryggraden, vil den hjælpe dig til mest effektivt at være med til at udvikle verdens bedste skatteforvaltning. "²⁵

²⁵ "Den bærende Strategi", offentliggjort på SKATs intranet, side 2

Det fremgår af strategien, at Skatteministeriet skal være effektiv og udnytte de teknologiske muligheder:

"Vi er forpligtet til at være effektive og udnytte de midler, vi får stillet til rådighed, på den mest hensigtsmæssige måde. Missionen²⁶ giver os mulighed for at lægge arbejdsindsatsen der, hvor vi får mest regelefterlevelse for ressourcerne...

At vi skal være effektive betyder derfor ikke, at vi bare skal løbe stærkere hele tiden. Det betyder, at vi udnytter teknologien og vores erfaring til at indrette rutiner og arbejdsprocesser. Særlig den digitale udvikling har indflydelse på, hvad danskerne oplever som effektivt. Hver ny landvinding på dette område fører den næste med sig. Vi er selv med til at løfte forventningerne til, hvad der kan automatiseres og dermed lette både skatteydernes og vores arbejde. Samfundet forventer også, at vi kan udføre samme arbejde med færre årsværk år for år. ..."²⁷

Ifølge Den bærende Strategi skal vejledning, service og kontrol spille sammen, og skatte- og afgiftspligtige ses som medspillere eller modspillere:

"I dag handler retssikkerhed ikke længere kun om, at jeg skal svare mit og de andre deres. Det handler også om, at vi som skatteydere kan gennemskue reglerne, at SKAT spiller med åbne kort, og at vi mødes som medspillere, når vi optræder som medspillere, samt at der bliver slået hårdt ned på modspillere.

Det stiller krav til SKATs evne til at give vejledning og service og vores evne til at skabe synlighed om vores kontrolaktioner.

Der er et stigende krav om, at tingene foregår ens over hele landet. Den måde, vi får vejledning, service og kontrol til effektivt at spille sammen i hele landet, er afgørende for borgere og virksomheders tillid til SKAT og dermed afgørende for, at vi kan leve op til vores mission."²⁸

Det fremgår af Den bærende Strategi, at det er Skatteministeriets mål at gøre det nemt for de mange, der ønsker at efterleve reglerne og svært for de få, der er ude på at snyde. Dette sker bl.a. ved, at man overfor borgere anvender no-touch-løsninger, baseret på automatiske indberetninger, og overfor virksomhederne anvender digitale løsninger. Samtidig arbejdes der på, at skatteydere ved henvendelse til Skatteministeriet skal bruge de kanaler, der er billigst for ministeriet:

"SKAT opfylder sin mission mest effektivt, når kunderne følger reglerne fra begyndelsen. Det vil sige angiver og betaler korrekt og til tiden. Jo flere der gør det, jo flere ressourcer får vi frigivet til indsatsaktioner over for de få, der er ude på at snyde, samt til at inddrive penge fra dem, der ikke betaler.

Vores mål er altså at gøre det nemt for de mange, der ønsker at efterleve reglerne og svært for de få, der er ude på at snyde. Det er et mantra, der skal gennemsyre den måde, vi prioriterer vores arbejde og ressourcer på.

Dilemmaet er, at det ikke er effektivt at bruge ubegrænsede ressourcer på at fange en lille fisk samtidig med, at alle fisk - store som små - der slipper igennem nettet, er en trussel mod retfærdighedsfølelsen.

Derfor gør vi det så nemt for borgerne som overhovedet muligt gennem det, vi kalder no-touch-løsninger. Det betyder, at det hele foregår automatisk via indberetninger fra tredjeparter som eksempelvis arbejdspladser, banker og realkreditinstitutter, så borgerne blot skal orienteres om den afregning af skat, der er sket.

Virksomhederne serviceres vi med omkostningseffektive digitale løsninger og medvirker dermed til, at indberetningerne og afregningen har en høj kvalitet.

²⁶ Skatteministeriets mission er: "Vi sikrer en retfærdig og effektiv finansiering af fremtidens offentlige sektor"

²⁷ "Den bærende Strategi", offentliggjort på SKATs intranet, side 6

²⁸ ibid, side 8

Når skatteyderne har spørgsmål, arbejder vi på, at de skal bruge de kanaler (internet og telefon), der er de billigste for os, uden at det går ud over regelefterlevelsen.

Det er en fordel for alle parter. Borgere og virksomheder oplever en hurtigere behandling og færre spørgsmål og kontroller, og i SKAT kan vi koncentrere indsatsen om de områder, hvor vi får flest fejlagtige indberetninger, eller hvor folk bevidst forsøger at snyde."

3.2.2 Skatteministeriets kanalstrategi

Det fremgår, jf. ovenfor, af Den bærende Strategi, at når skatteyderne har spørgsmål, arbejdes der på, at de skal bruge de kanaler (internet og telefon), der er de billigste for Skatteministeriet, uden at det går ud over regelefterlevelsen. I Skatteministeriets kanalstrategi formuleres det således:

"SKATs kanalstrategi skal sikre den mest effektive betjening af SKATs kunder. Det kan fortolkes som at digitalisere kontakten mellem kunderne og SKAT. Kanalstrategiens formål kan præciseres således:

- 1) Kanalstrategien skal minimere anvendelsen af manuelle kanaler og maksimere anvendelsen af automatiserede kanaler.
- 2) Målet er ikke blot digitale løsninger, men løsninger der understøtter hele forretningsprocessen end-to-end og derved minimerer manuelle processer.
- 3) Den manuelle kanal, der samlet set løser kundehenvendelser med færrest ressourcer (som hovedregel telefonkanalen), skal anvendes mhp. servicering af de kunder, der ikke formår at blive digitalt selvhjulpne.

For at kunne betjene kunderne mest effektivt, må SKAT dog kende såvel sine kunder, sine ydelser og den mest rationelle måde at levere ydelserne til kunderne.

...

SKATs kanalstrategi går ud på at flytte henvendelserne til stadig billigere kanaler: Personlige henvendelser og e-mails til telefon, manuelle henvendelser til digitale. Og i sidste ende at overflødiggøre henvendelser gennem "no-touch"."

Kanalstrategien opererer med tre grundlæggende former for henvendelser til SKAT:

- "*Manuel henvendelse* der altid genererer manuel sagsbehandling i SKAT og samtidig kræver stort tidsforbrug af både kunden og SKAT; En henvendelse kan først defineres som digital og automatiseret, hvis der er integration til back-end systemer (dvs. at henvendelsen ikke afføder manuelle processer, men end-to-end håndteres af IT).
- "*Digital henvendelse* der sparer SKAT for manuel sagsbehandling, men dog indebærer en manuel proces for kunden mhp. at gennemføre henvendelsen.
- "*Ingen henvendelse* er det optimale scenarium for både SKAT og kunden. Kunden behøver ikke personligt henvende sig, og SKAT behøver ikke foretage sagsbehandling. Situationen opstår primært når SKAT modtager masseindberetninger fra 3. parter, eller foretager genanvendelse af data og tilbyder kunden automatiske beregninger og services uden anfordring. Situation kan også opstå ved at kontaktbehovet helt elimineres i nogle tilfælde, hvis man fx øger forståelsen og brugervenligheden af de digitale løsninger eller mere radikalt foresimpler dele af lovgivningen på skatteområdet. Sådanne tiltag vil betyde, at kunden slet ikke har behov for at søge informationen på fx skat.dk."

I kanalstrategien beskrives de enkelte kanaler på følgende måde:

- "**No touch** Er et resultat af 3. parts indberetninger på vegne af enkeltpersoner. No touch betyder ikke, at ingen ikke skal foretage sig noget, men kun at den enkelte skatteyder fritages for at foretage indberetning. Også denne kanal har behov for løbende optimering; hvis dataindberetningen fra 3.part er fejlbehæftet, vil et meget stort antal skatteydere blive berørt af fejlen. Kanalen er udelukkende relevant eller anvendelig i

forhold til transaktionshenvendelser, i og med at konceptet No touch først opstår, når en kunde fritages for at foretage en transaktionshenvendelse.

- **System-til-system** Denne kanal er kendetegnet ved, at den ikke anvendes af borgere vedr. egne skatteforhold men anvendes af professionelle/ institutionaliserede brugere (virksomheder). System-til-system er den foretrukne måde for virksomheder med store behov for at indberette indberetningspligtige data om deres produktion, kunder, medarbejdere etc. Kanalen er i vid udstrækning et grundlag for at No touch situationen kan forekomme for skatteyderne.
- **Skat.dk** (vejledning) Skat.dk er den foretrukne kanal til kundernes informationssøgning. Kunderne skal helst betjene sig selv ifm. informationssøgning, som bør foregå på den alment tilgængelige del af skat.dk. Dvs. kunderne skal ikke besværes af at logge ind for at finde almindelig, åben information.
- **TastSelv, internet:** Den foretrukne kanal til varetagelse af enkeltkunders transaktions- og interaktionshenvendelser med personlig information. Det gælder f.eks. borgernes ændring af forskudsopgørelse eller årsopgørelse eller f.eks. opslag på årsopgørelsen i skattemappen. Og det gælder mindre virksomheders indberetning af moms, punktafgifter mv. Virksomheder med meget store dataindberetnings behov bør anvende system-til-system løsninger.
- **TastSelv, voice response:** Denne kanal er den oprindelige udgave af Tast-Selv systemet, men det er ikke længere en rationel kanal. SKAT kan spare driftsudgifter ved at nedlægge voice response systemet. Kanalen anvendes bl.a. til bestilling af girokort og nye TastSelv-koder. Voice response er først og fremmest relevant for det ikke-digitale kundesegment.
- **Ekstranet:** På en række områder giver SKAT andre myndigheder adgang til data og funktioner i SKATs systemer. Adgangen kan ske via adgang til gamle mainframe systemer eller som den moderne måde: via SKATs ekstranet. Andre myndigheder, der anmoder SKAT om udlevering af oplysninger til egen myndighedsopgave, skal kunne hente oplysninger til egen myndigheds-udøvelse om borgerne via ekstranet.
- **Telefon:** SKATs kundecenter er en rationel indgang til personlig betjening som alternativ til informationssøgning på skat.dk. Ved at samle al telefonisk betjening for hhv. borgere og erhverv kan vejledning afklares effektivt. Telefonkanalen optimeres ved indførelse & opdatering af IVR-systemet, der lader kunderne foretage en selvvisitering af deres henvendelse, og derved sparer både kunder og medarbejder for omstillinger og medfølgende spildtid.
- **E-mail:** Sikker e-mail anvendtes tidligere ikke i særlig stor stil: Kun få kunder havde digital signatur, og derfor var modtagerkredsen stærkt begrænset. Hvis afsender og modtager var lige stærkt forberedte, ville kanalen kunne anvendes ved svar på spørgsmål med personlige oplysninger. Efterfølgende er projekt "Sikker og effektiv e-mail" gennemført, hvorefter al e-mail kommunikation foregår via TastSelv-systemerne.
- **Brev:** Kanalen optimeres ved at forsøge at minimere antallet af henvendelser via denne kanal. Dette håndteres automatisk ved at optimere andre og typisk digitale kanaler. Der findes for eksempelvis mange ydelser som i dag udelukkende kan gennemføres via brevkanaalen. Sådanne ydelser skal tilbydes digitalt i fremtiden. Et af de kanalstrategiske initiativer er, at anbefale kunderne at sende dokumentationen ind digitalt (og om nødvendigt scanne materialet) via kontaktformularen.
- **Personlig henvendelse:** Personlige henvendelser er blandt de dyreste for SKAT. Det planlægges at begrænse adgangen til anvendelse af kanalen, således at personlig henvendelse primært sker ved tidsbestilling. Kanalen optimeres i øvrigt via floor-walking projekter. Henvendelse kan ske hos SKAT og på kommunale borgerservicecentre."

3.2.3 SKATs complianceundersøgelser vedrørende indkomståret 2006

SKAT har udført en complianceundersøgelse for indkomståret 2006 som omfattede både borgere og virksomheder. Resultaterne af undersøgelsen fremgår af to rapporter af 14. april og 28. april 2009:²⁹

- "Borgernes efterlevelse af skattereglerne"
- "Virksomhedernes efterlevelse af skattereglerne"

Complianceundersøgelsen skal medvirke til, at SKAT efterlever Den bærende Strategi:

"Undersøgelsen gør det muligt for SKAT i langt højere grad at efterleve sin bærende strategi – den såkaldte indsatsstrategi. Strategien beskriver SKATs tilgang til skatteyderen – det skal være nemt at følge reglerne og svært at snyde. SKAT skal altså finde den rette balance mellem vejledning af medspillerne og kontrol af modspillerne og tage udgangspunkt i skatteyderens evne og vilje til at følge reglerne.

SKAT vil bruge sin nye viden fra complianceprojektet til at målrette information og vejledning, så borgere og virksomheder ikke begår fejl i angivelsen af skatter og afgifter. På den måde kommer pengene ind ad fordøren og mødet med SKAT bliver til en mere positiv oplevelse for medspillerne. Derved kan SKAT sætte mere målrettet ind med kontrol over for modspillerne – altså det fåtal, som snyder bevidst."³⁰

Complianceundersøgelsen viser, at regelefterlevelsen for borgere set under ét er meget høj, og et mere blandet billede for virksomhedernes efterlevelse af skattereglerne.

Af rapporterne fremgår, at SKAT med complianceundersøgelsen har fået en kortlægning af, hvor der begås fejl eller bevidst skatteunddragelse. Kortlægningen kan bruges af SKAT til at målrette sin indsats. Det fremgår således af rapporten, at:

"Ved at koble de registrerede fejltypen og omfanget af fejl med fordelingen af compliancegraderne fås et billede af hvilke områder, der skattemæssigt er komplicerede eller genstand for bevidst skatteunddragelse. En høj andel af fejl på et givet område fortæller, at her er behov for indsats.

Hvis fejlene beror på misforståelser eller manglende kendskab til reglerne (høje compliancegrader) kan der være behov for information og vejledning eller evt. forenkling af reglerne. Hvis der er tale om bevidst snyd (lave compliancegrader) kan der være behov for målrettet kontrolindsats og brug af sanktioner eller begrænse eller fjerne muligheden for snyd. Dette kan fx ske ved lovmæssigt at sikre indberetning fra tredjepart."³¹

4 Eksempel: Feltlåsning & afskæring af TastSelv (karantæneordningen)

Hvor udviklingen af processen for skatteansættelsen og skatteberegningen ellers er gået i retning af øget digitalisering, og skatteyderens andel heri i retning af øget brug af TastSelv, har den seneste udvikling taget en ny retning, nemlig den at man begrænser skatteydere mulighed for selv af have indflydelse på oplysningerne ved brug af TastSelv. Dette er sket med feltlåsning og afskæring af TastSelv (karantæneordning). Arbejdsgruppen har beskæftiget sig forholdsvis indgående med reglerne om feltlåsning som et praktisk eksempel i vurderingen af, om ansvarsreglerne i skattekontrolloven afsnit III er hensigtsmæssigt opbygget i lyset af omfanget og kvaliteten af

²⁹ Rapporterne findes på www.skat.dk i en pressemeddelelse af 12. maj 2009 "SKAT kan nu skelne fejl fra snyd"

³⁰ Fremgår af notat af 11. maj 2009 udarbejdet af SKAT Hovedcentret, Produktion og styring, Indsatskontoret. Offentliggjort sammen med compliancerapporterne

³¹ Både "Borgernes efterlevelse af skattereglerne" og "Virksomhedernes efterlevelse af skattereglerne", indledningen side 4

indberettede oplysninger fra tredjemand, samt i lyset af den øgede digitalisering på området. Karantæneordningen, der blev indført i oktober 2010, indeholder visse af de samme problemstillinger i forhold til ansvarsreglerne som feltlåsning. Arbejdsgruppen har derfor også medtaget karantæneordningen som et praktisk eksempel.

4.1 Skattekontrolloven § 1A

Bemyndigelsen til at fastsætte regler om feltlåsning findes i skattekontrolloven § 1A, som er indsat ved lov nr. 462 af 12. juni 2009 om ændring af aktieavancebeskatningsloven, skattekontrolloven, kildeskatteloven, ligningsloven og forskellige andre love (Enkel og effektiv kontrol samt mindre skatteplanlægning), § 2. Ifølge skattekontrolloven § 1A kan skatteministeren fastsætte regler om, at skatteydere ikke via TastSelv eller oplysningskortet kan ændre oplysninger om visse indkomster og fradrag, som indberetningspligtige efter skattekontrolloven har indberettet til SKAT. Som begrundelse for denne bemyndigelse anføres Complianceundersøgelsens resultater i lovbemærkningerne.

Det fremgår således af de almindelige bemærkninger 3.4.2, at:

"Kvaliteten af indberetningerne fra de indberetningspligtige til SKAT til brug for dannelsen af borgernes årsopgørelse har i dag en sådan kvalitet, at borgernes anvendelse af TastSelv og oplysningskortet erfaringsmæssigt genererer flere fejl end fejlrettelser.

Som det fremgår af den compliance-undersøgelse, som er omtalt ovenfor i afsnit 2, skyldes hovedparten af skattegabet for borgerne, at borgere ofte retter forkert i forhold til ellers korrekt indberettede oplysninger fra de professionelle indberettere på grund af fejl og misforståelser."

Det fremgår af bemærkningerne, at bemyndigelsen i skattekontrolloven § 1A skal udmøntes i en bekendtgørelse om fastlåsning af felter og om måder, hvorpå underretningen efter skattekontrolloven § 16 kan ske for så vidt angår de låste felter. Bekendtgørelsen om underretningsmåder skal skabe klarhed over, hvad der skal til for, at en borger, der har modtaget en for lav ansættelse, kan undgå at ifalde ansvar efter skattekontrollovens § 16, når ansættelsen skyldes fejl i indberettede oplysninger om indkomster m.v., som er omfattet af feltlåsningsordningen. Det fremgår af de almindelige bemærkninger 3.4.2., at:

"For det tilfælde, at en for lav ansættelse skyldes fejl i indberetningen fra den indberetningspligtige, af indkomster, som er omfattet af den foreslåede feltlåsningsordning, foreslås det i stk. 2 til den nye bestemmelse, at ministeren kan fastsætte regler om, hvordan skatteyderens underretning til SKAT i en sådan situation kan finde sted.

Tanken er, at et felt med oplysninger om indkomster eller fradrag, som er omfattet af feltlåsningsordningen, skal kunne ses i TastSelv-internet af borgeren. Heraf fremgår også det beløb, som den indberetningspligtige har indberettet til SKAT. Hvis skatteyderen forsøger at ændre feltet, vil opslaget i TastSelv blive registreret i logbogen, ligesom tidspunktet vil fremgå heraf. Tanken er, at en sådan registrering gør det ud for dokumentation for, at borgeren har forsøgt at underrette SKAT om, at ansættelsen er for lav og dermed ikke kan ifalde ansvar efter § 16. Det bemærkes, at SKAT hver måned modtager underretning fra CSC om logningerne, og at disse oplysninger opbevares i 5 år.

Tilsvarende vil det gennem registreringerne fra teleselskabet kunne dokumenteres, hvis TastSelv-telefonen er blevet anvendt, hvor også tidspunktet vil være registreret. Denne registrering vil ligeledes gøre det ud for dokumentation for, at borgeren har forsøgt at underrette SKAT om behovet for ændring af feltet.

Herudover har borgeren mulighed for på anden måde at underrette SKAT. Det være sig via mail, brev, telefonisk eller ved personlig henvendelse til et regionalt kundecenter.

Det vil i bekendtgørelsen om underretningsmåder blive præciseret, at ovennævnte elektroniske registrering ikke vil kunne frigøre en skatteyder fra ansvar efter § 16, såfremt denne må anses forsætligt at ville unddrage det offentlige skat, jf. § 16, stk. 3. Om der er tale om forsætlig unddragelse af skat til det offentlige, vil være et spørgsmål, som falder ind under domstolenes frie bevisbedømmelse. Det ændrer forslaget ikke på.

I sådanne tilfælde må skatteyderen – for ikke at komme til at pådrage sig et ansvar efter skattekontrollovens § 16, stk. 3, - på anden måde via mail, brev m.v. rette henvendelse til SKAT med henblik på at underrette SKAT om indkomsten m.v. Dette vil som nævnt komme til at fremgå af bekendtgørelsen om underretningsmåder, ligesom det i denne bekendtgørelse vil blive omtalt forhold, som SKAT i tvivlstilfælde vil lade indgå i vurderingen af, hvorvidt underretningspligten efter skattekontrollovens § 16 er opfyldt, f.eks. hvorvidt skatteyderen har forsøgt at formå den indberetningspligtige til at korrigere de indberettede oplysninger.

Teknisk tænkes ordningen tilrettelagt på den måde, at hvis skatteyderen forsøger at ændre i det pågældende felt, vil skatteyderen blive vejledt om, at feltet ikke kan ændres, men at den videre fremgangsmåde er, at vedkommende bør rette henvendelse til den indberetningspligtige med henblik på at få denne til at indberette på ny, hvis skatteyderen mener, at indberetningen er forkert. Skatteyderen vil også blive vejledt om, at denne – på anden måde end via TastSelv eller oplysningskortet - vil kunne rette henvendelse til SKAT for at få en oplysning, som skatteyderen mener er forkert, ændret. SKAT vil i så fald undersøge, om dette er tilfældet og i givet fald sørge for en korrekt og korrigeret skatteansættelse.

I de tilfælde, hvor der er fejl eller mangler i indberetningen fra den indberetningspligtige, er det naturligt, at skatteyderen retter henvendelse til denne...

I tilfælde, hvor indberetter efter henvendelse fra skatteyder tilretter de allerede indberettede oplysninger, vil låsningen i TastSelv blive ophævet, således at skatteyderen kan tilrette til de nye oplysninger.

...

Hvis den indberetningspligtige ikke mener, at der er grundlag for en ny indberetning, bliver skatteyderen nødt til at underrette SKAT, hvis skatteyder fastholder, at de indberettede oplysninger er forkerte eller eventuelt for at overholde underretningspligten i skattekontrollovens § 16. Det kan f.eks. ske via mail, brev, telefonisk eller ved personlig henvendelse til et regionalt kundecenter."

Loggiver har således været opmærksom på, at feltlåsning rejser spørgsmål i forhold til underretningspligten og skatteydere strafansvar i skattekontrolloven § 16. Den tekniske løsning for de låste felter har bevirket, at skatteydere underretning og mulighed for at tilrette i de låste felter på nogle punkter afviger fra det, der anføres i bemærkningerne. Udmøntningen af feltlåsningens ordningen beskrives neden for afsnit 4.2 og 4.3.

4.1.1 Gaver til almenevelgørende foreninger mv.

Ved lov nr. 1582 af 20. december 2006 blev det bestemt, at gavegiveres fradrag for gaver til almenevelgørende foreninger mv. fra indkomståret 2007 var betinget af, at foreningen mv. indberettede indbetalingen til SKAT. Det indberettede beløb fremgik af det relevante felt i årsopgørelsen, og gavegiver - skatteyderen - kunne ikke rette i det pågældende felt. De retlige virkninger svarede således til virkningerne af feltlåsning.

4.2 Bekendtgørelse om feltlåsning

4.2.1 Jubilæumsgratiale, fratrædelsesgodtgørelse og hædersgaver

I 2009 blev bemyndigelsen i skattekontrolloven § 1A til skatteministeren til at fastsætte regler om at visse felter låses, udmøntet i bekendtgørelse nr. 1093 af 20. november 2009 om begrænsning i borgernes adgang til at ændre visse oplysninger om indkomster og fradrag i årsopgørelsen samt om borgernes underretning af SKAT om en for lav skatteansættelse. Bekendtgørelsen trådte i kraft den 29. november 2009, fandt anvendelse for indkomståret 2009 og omhandlede feltlåsning for følgende indkomster:

- 1) Jubilæumsgratiale og fratrædelsesgodtgørelse m.v.
- 2) Hædersgaver.

4.2.2 Gældende feltlåsningsbekendtgørelse

Bekendtgørelse nr. 1093 af 20. november 2009 blev ophævet og erstattet af bekendtgørelse nr. 783 af 24. juni 2010 om begrænsning i borgernes adgang til at ændre visse oplysninger om indkomster og fradrag i årsopgørelsen samt om borgernes underretning af SKAT om en for lav skatteansættelse. Bekendtgørelsen trådte i kraft den 1. september 2010 og finder anvendelse fra indkomståret 2010.

Det fremgår af bekendtgørelsens § 1, at en skattepligtig ikke ved anvendelse af TastSelv-internet på SKATs hjemmeside (www.skat.dk), TastSelv-telefonen (tlf.nr. 70 10 10 70) eller oplysningskortet, jf. skattekontrollovens § 1, stk. 5 og 6, kan ændre oplysninger, som en indberetningspligtig har indberettet til SKAT eller har undladt at indberette.

Det fremgår af § 2, at de indkomster og fradrag, som er omfattet af § 1, er:

- 1) Jubilæumsgratiale og fratrædelsesgodtgørelse mv. før fradrag af AM-bidrag.
- 2) Hædersgaver.
- 3) Pensioner, dagpenge m.v. og stipendier fra SUstyrelsen.
- 4) Bidrag og præmie til privattegnet kapitalpension (højst 46.000 kr.).
- 5) Tilbagebetalt kontanthjælp, introduktionsydelse m.v.
- 6) Fagligt kontingent, bidrag til A-kasse, efterlønsordning og fleksydelse.
- 7) Gaver til almennyttige foreninger.
- 8) Donationer til forskning og gaver til kulturinstitutioner.
- 9) Lønindkomst, bestyrelseshonorar og personalegoder, der er A-indkomst, f.eks. fri bil og multimedier før fradrag af AM-bidrag.

Af bekendtgørelsens § 3 fremgår det, at hvis en oplysning om en indberettet eller ikke indberettet indkomst- eller fradragstype omfattet af § 2 er forkert, og fører oplysningen til, at skatteansættelsen for den skattepligtige er for lav, anses den underretning, som den skattepligtige skal foretage til SKAT efter skattekontrollovens § 16, for foretaget, hvis den skattepligtige har prøvet at ændre i årsopgørelsen på TastSelv-internet. Det samme gælder, hvis den skattepligtige har prøvet at ændre oplysningen ved anvendelse af SKATs TastSelv-telefon.

SKAT har oplyst til arbejdsgruppen, at det ikke er muligt at registrere i SKATs systemer, hvilket konkret felt en skatteyder har prøvet at ændre i. Det registreres blot i systemerne, at skatteyder har ændret / prøvet at ændre i årsopgørelsen som sådan. Dette gælder både for TastSelv på internet og ved telefon.

4.3 Feltlåsning og skatteydere opfyldelse af underretningspligten

Skatteydere, der uden at have selvangivet modtager meddelelse om ansættelse af indkomst eller ejendomsværdiskat, hvor ansættelsen er for lav, har, iflg. skattekontrolloven § 16, pligt til at underrette told- og skatteforvaltningen herom inden 4 uger efter meddelelsens modtagelse, dog tidligst fra udløbet af selvangivelsesfristen. Hvis skatteyderen ikke opfylder denne underretningspligt, kan han straffes. Skattekontrolloven § 16 beskrives nærmere nedenfor i afsnit 6.2

4.3.1 Underretning, jf. lovgivning om feltlåsning

Det fremgår af bemærkningerne til lov nr. 462 af 12. juni 2009, der bemyndiger skatteministeren til at fastsætte regler om låsning af felter i årsopgørelsen, at skatteyder, for at opfylde underretningspligten, jf. skattekontrolloven § 16, skal rette henvendelse til SKAT.

Det fremgår desuden af bemærkningerne, at hvis der er tvivl om, hvorvidt skatteyder har opfyldt underretningspligten efter skattekontrolloven § 16, vil SKAT i sin vurdering f.eks. lægge vægt på om skatteyder har forsøgt at formå indberetter til at ændre indberetningen.

Samtidig fremgår det af bemærkningerne, at det teknisk vil være sådan, at skatteyder, når denne støder på et låst felt, vil få besked om at kontakte indberetter for at få ændret feltet.

Lovbemærkningerne er således ikke entydige omkring, hvorvidt skatteyder først og fremmest skal kontakte SKAT eller indberetter for at opfylde underretningspligten. Dette er dog præciseret i bekendtgørelsen om feltlåsning.

4.3.2 Underretning, jf. bekendtgørelse om feltlåsning

Af teksten i feltlåsningsbekendtgørelsens § 3 fremgår det, at skatteyder har opfyldt sin underretningspligt efter skattekontrolloven § 16, hvis han har forsøgt at ændre i årsopgørelsen på TastSelv-internet eller ved anvendelse af TastSelv-telefon.

4.3.3 Underretning, jf. vejledning til årsopgørelsen

Den tekst der fremkommer for årsopgørelsen 2010, når skatteyder ønsker at ændre i et låst felt i TastSelv - Ændring til årsopgørelsen 2010 (oplysningskort/selvangivelse), hvor indberetningen kommer fra arbejdsgiver, er følgende:

"Du skal være opmærksom på, at du ikke selv kan ændre oplysningerne i denne rubrik.

Er du uenig i beløbet, kan du ikke selv rette det i denne rubrik, medmindre du har en udvidet selvangivelse. Du skal i stedet bede din arbejdsgiver lave en ny indberetning til SKAT.

Du kan klikke under det fortrykte beløb og få en oversigt over, hvad der er indberettet i rubrikken, hvis du ønsker de mere detaljerede oplysninger om indberetningerne skal du bruge Personlige skatteoplysninger i Skattemappen.

Fra oversigtssiden har du mulighed for at sende en besked til din arbejdsgiver, hvis du er uenig i indberetningen. Det gør du ved at klikke på knappen "send besked".

Når vi får en ny indberetning, laver vi en ny årsopgørelse til dig. Når den nye årsopgørelse er klar i Skattemappen, sender vi dig en e-mail eller SMS, og har du ønsket papir, modtager du den også med posten. Hvis vi får indberetninger efter fristen er udløbet (1. maj eller 3. juli 2011), skriver vi til dig, inden du får en ny årsopgørelse.

Hvis din arbejdsgiver ikke kan eller vil lave en ny indberetning til SKAT, eller hvis du selv ønsker at indberette ændringen, skal du kontakte os med dokumentation for eksempel i form af lønsedler. Det kan du gøre ved at sende os et brev eller en e-mail eller ved at møde personligt op i et skattecenter."

På www.skat.dk under "årsopgørelsen 2010" finder man følgende vejledning om låste felter:

"Nogle rubrikker kan du ikke selv ændre eller oplyse til

Der er i år en række rubrikker på årsopgørelsen, du ikke selv kan ændre eller oplyse til. Se her hvilke, og hvad du skal gøre, hvis du ikke er enig i det beløb, der er indberettet.

Der er i år nogle rubrikker, du ikke selv kan ændre. Det drejer sig om rubrikkerne:

Lønindkomst, bestyrelses honorar, multimedie, fri bil mv. (rubrik 11)

Jubilæumsgratiale og fratrædelsesgodtgørelse (rubrik 14)

Pensioner, dagpenge mv. og stipendier fra SU-styrelsen (rubrik 16)

Hædersgaver (rubrik 18)

Bidrag til privattegnet kapitalpension (rubrik 22)

Tilbagebetalt kontanthjælp, introduktionsydelse mv. (rubrik 23).

Fagligt kontingent (rubrik 50)

Bidrag til A-kasse, efterlønsordning og fleksydelse (rubrik 52)

Gaver til godkendte foreninger mv. (rubrik 55)

Gaver til kultur- og forskningsinstitutioner (rubrik 447)

Løbende ydelse til godkendte foreninger (rubrik 448)

Du kan se de låste rubrikker og beløbet ud for, i TastSelv, men de er skraverede, og du kan ikke oplyse noget i rubrikken.

Hvis du er uenig i beløbet

Hvis du mener, der mangler beløb, eller at det indberettede beløb er forkert, kan du klikke på beløbet og se en specifikation af det, det vil bl.a. sige, hvem der har indberettet beløbet til denne rubrik.

Hvis du stadig mener, det er forkert, skal du henvende dig til den part, der har indberettet beløbet og bede vedkommende indberette det rigtige.

I TastSelv kan du ud for de "låste" rubrikker klikke ind på en lille vejledning, og herfra kan du skrive en besked til den eller de parter, der har indberettet beløbet til feltet.

Hvis du bruger oplysningskort (papir)

Hvis du ændrer din årsopgørelse via papir, altså på et oplysningskort, gælder det samme; Du kan ikke oplyse til de låste rubrikker. Hvis du skriver oplysninger til en låst rubrik på oplysningskortet, kommer oplysningerne ikke ind på din årsopgørelse. I stedet må du - ligesom de digitale borgere - skrive en mail eller kontakte den part, der har indberettet til den pågældende rubrik.

Hvis din arbejdsgiver ikke kan eller vil rette?

Hvis du har skrevet en mail til din arbejdsgiver eller en anden part, som du mener har indberettet forkert, og vedkommende ikke svarer eller ikke er enig med dig, må du henvende dig til SKAT enten via mail, brev, telefon eller ved personlig henvendelse. Du skal dokumentere din rettelse i form af lønsedler eller lignende. Bagefter kan du så få ændret din årsopgørelse.

Selvstændigt erhvervsdrivende

Der er ikke nogle rubrikker der bliver låst for selvstændigt erhvervsdrivende (- på den udvidede selvangivelse). Denne gruppe af personer kan selvangive, som de plejer.

Hvorfor?

Grunden til at det er besluttet (ved lov) at ændre de her rubrikker, er, at de oplysninger SKAT får til de pågældende rubrikker fra 3. part (fx arbejdsgivere, pensionskasser, banker osv.) i langt de fleste tilfælde er rigtige. Og det har vist sig, at hvis en borger ændrer i de her rubrikker, er der stor sandsynlighed for, at beløbet bliver forkert."

På **www.skat.dk** finder man under "Skatten 2010" - "Årsopgørelsen 2010" følgende om underretning ved for lav skatteansættelse:

"Kontrollér tallene - og oplys, hvis der mangler noget

Du skal gennemgå oplysningerne på årsopgørelsen og se, om der mangler oplysninger, eller om der er forkerte oplysninger. Der vil stå de oplysninger, vi har modtaget fra blandt andet arbejdsgivere og pengeinstitutter, og nye oplysninger, du eventuelt selv har indberettet via TastSelv Borger på skat.dk.

Hvis SKAT får nye oplysninger fra for eksempel arbejdsgivere, pengeinstitutter og realkreditinstitutter, bliver disse oplysninger automatisk ændret af SKAT, og du vil så få en ny årsopgørelse i din skattemappe. Denne automatiske ændring vil foregå i hele selvangivelsesperioden frem til den 1. maj 2011, medmindre du har modtaget en servicemeddelelse eller den udvidede selvangivelse.

Hvis du har valgt at få årsopgørelsen med posten, får du en årsopgørelse på papir, der indeholder de ændrede oplysninger.

Hvis SKAT efter selvangivelsesperioden får nye oplysninger fra for eksempel arbejdsgivere, pengeinstitutter og realkreditinstitutter, får du automatisk en ændret, foreløbig årsopgørelse i din skattemappe. Du skal tage stilling til, om du er enig i de nye oplysninger. Er du uenig i de nye oplysninger, skal du inden indsigelsesfristen henvende dig til SKAT. Er du enig i de nye oplysninger, får du automatisk dannet en ny ændret årsopgørelse i din skattemappe.

Hvis du selv har ændret i en rubrik, og der senere kommer nye oplysninger fra en indberetter, bliver der ikke automatisk dannet en ændret årsopgørelse.

Hvis du har valgt at få årsopgørelsen med posten, får du såvel den foreløbige som den ændrede årsopgørelse på papir.

Den automatiske ændring gælder ikke, hvis du er en person, der modtager den udvidede selvangivelse.

De oplysninger, vi får fra for eksempel arbejdsgivere, pengeinstitutter og realkreditinstitutter, kan du se i din skattemappe under "Personlige skatteoplysninger" på skat.dk.

Husk, at du har pligt til at underrette SKAT, hvis du mener, at ansættelsen i årsopgørelsen er for lav. Hvis du prøver at ændre i rubrikker, du ikke har adgang til, betragter SKAT det som underretning. Se også afsnittet Straffebestemmelser."

Og følgende under overskriften "Straffebestemmelser"

"Det er strafbart at give urigtige oplysninger om indkomst, fradrag og ejendom (ejendomsværdiskat), og at undlade at underrette om fejl og mangler på din årsopgørelse. Det gælder, hvad enten du giver de urigtige oplysninger med forsæt til skatteunddragelse eller der er tale om grov uagtsomhed.

Hvis du ikke har selvangivet og modtager en årsopgørelse, skal du underrette SKAT, hvis du mener, at oplysningerne på årsopgørelsen er forkerte. Det skal ske, senest 4 uger efter at du har modtaget årsopgørelsen. Fristen regnes dog tidligst fra udløbet af selvangivelsesfristen.

Hvis du vil ændre i en af de låste rubrikker, som du ikke selv kan ændre via TastSelv, skal du rette henvendelse til den, der har indberettet oplysningerne til SKAT, eller burde have gjort det. Du har dog overholdt din underretningspligt, hvis du forsøger at ændre i rubrikken i TastSelv. Dette forsøg betyder ikke, at tallet automatisk ændres. Hvis du vil sikre det, skal du som sagt henvende dig til den, der har indberettet eller skulle

have indberettet beløbet. Du kan i TastSelv skrive en besked direkte til vedkommende ud for rubrikken. Se vejledningen til de enkelte rubrikker."

4.3.4 Underretningspligt

Det er, jf. ovenfor, ikke entydigt, hvad skatteyder skal foretage sig for at underretningspligten efter skattekontrolløven § 16 for fejl i oplysninger i låste felter er opfyldt, ifølge henholdsvis lov, bekendtgørelse og vejledning. Det kan således være vanskeligt for skatteyderen at vide, hvad han skal - eller kan nøjes med - at foretage sig for at opfylde underretningspligten. Det kan desuden være vanskeligt for skatteyder at bevise, at han har været inde at forsøge at rette et låst felt. Visning af TastSelv-billedet fremgår alene af skatteyderens log i skattemappen, hvis der klikkes på "Godkend". SKATs IT-leverandør kan dog godt dokumentere, om en borger har været inde og kikke på TastSelv-billedet.

4.4 Karantæneordning

Skatteministeriet har med SKM2010.638.SKAT indført en mulighed for at afskære skatteydere fra brug af TastSelv. Ordningen betegnes "karantæneordningen".

Af SKAT- meddelelsen fremgår følgende om karantæneordningen

"1. Med baggrund i konstaterede fejl og misbrug af TastSelv er det besluttet at gøre det muligt at afskære skatteydere fra at anvende TastSelv, hvis det konkret skønnes, at der er væsentlig risiko for, at den pågældende skatteyder vil begå fejl ved anvendelsen af TastSelv, eller det skønnes, at der er risiko for, at skatteyderen vil misbruge TastSelv. Det sker for en tidsbegrænset periode.

Ordningen gælder både ved ændring af forskud, årsopgørelse og genoptagelse ved anvendelse af TastSelv. En skatteyder, der er blevet karantænesat, vil ved forsøg på at anvende TastSelv automatisk 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 skatteyderens mulighed for at kunne påklage en forskudsopgørelse eller en årsopgørelse efter de almindelige regler i skatteforvaltningsloven.

Karantæneordningen kan anvendes fra medio oktober 2010.

2. En afskæring af en skatteyder fra anvendelse af TastSelv vil kunne ske, når det konkret skønnes, at der er en væsentlig risiko for, at skatteyderen vil søge at gennemføre en ændring, som SKAT anser for uberettiget, ved anvendelse af TastSelv. Det kan eksempelvis ske,

- hvis skatteyderen ikke er i stand til at sandsynlige et fradrag eller en mindre indkomst, og SKAT ændrer forskudsopgørelsen som følge heraf,
- hvis skatteyderen for et tidligere indkomstår er blevet nægtet samme fradrag eller samme indkomstnedsættelse eller
- skatteyderens anvendelse af TastSelv tidligere har givet SKAT anledning til at gennemføre efterfølgende korrektioner. "

Selvom karantæneordningen således afskærer skatteydere fra at rette eller indføre oplysninger i årsopgørelsen, har disse stadig pligt til underrette SKAT om en for lav ansættelse jf. skattekontrolløvens § 16. Forskellen på feltlåsningsordningen og karantæneordningen i forhold til underretningspligten i § 16 er, at i feltlåsningsordningen er skatteyderen inde i ændringsbilledet på TastSelv og vil forsøge at ændre et felt, men hindres heri. Underretning til SKAT om en for lav

ansættelse er dermed forsøgt givet, jf. bekendtgørelsen om feltlåsning. I karantæneordningen afskæres skatteyderen helt fra at anvende TastSelv – dvs. vedkommende får ikke adgang til ændringsbilledet i TastSelv og underretning til SKAT om en for lav skatteansættelse må derfor gives på en anden måde.

5 Skattekontrolloven

Det fremgår af kommissoriet, at arbejdsgruppen skal analysere ansvarsreglerne i skattekontrolloven afsnit III i forhold til administrativ praksis og retspraksis på området. Afsnit I i skattekontrolloven fastslægger pligter for skatteyder til at selvangive, afsnit II fastsætter indberetnings- og oplysningspligter og afsnit III følger op på disse pligter med ansvarsregler.

5.1 Skattekontrollovens afsnit I

Skatteydernes pligt til at selvangive og proceduren for selvangivelse - også kaldet selvangivelsesordningen - herunder fristerne for selvangivelse, fremgår af bestemmelserne i skattekontrollovens afsnit I.

Selvangivelsesordningens udvikling er nærmere beskrevet i afsnit 2, begrænsning af muligheden for digital selvangivelse ved feltlåsning og karantæneordningen er beskrevet i afsnit 4, og perioderne i selvangivelses- /årsopgørelsesprocessen er beskrevet i bilag 1

5.2 Skattekontrollovens afsnit II - Indberetning af oplysninger

Siden man i 1971 indførte en indberetningspligt for alle A-indkomster samt visse B-indkomster er der, i takt med den øgede digitalisering og udviklingen af selvangivelsesproceduren, indført flere og flere indberetnings- og oplysningspligter for tredjemand. Anvendelsen af de indberettede oplysninger har udviklet sig fra, at oplysningerne udelukkende anvendtes til efterfølgende kontrol af skatteligningen og skatteberegningen til, efter 1983, at oplysningerne også anvendes til selve skatteansættelsen og -beregningen.

Reglerne om indberetningspligt findes i skattekontrolloven, afsnit II og bekendtgørelse nr 227 af 16. marts 2011 om indberetningspligter m.v. efter skattekontrolloven.

Skattekontrolloven afsnit II fastsætter dels, hvem der er pligtig til at indberette og dels, hvilke indkomst-, fradrag- og omkostningsarter, der skal ske indberetning om samt - i forskellig detaljeringsgrad - hvilke oplysninger der skal indberettes.

Bekendtgørelse om indberetningspligter m.v. efter skattekontrolloven udmønter en række bemyndigelser i skattekontrolloven afsnit II. Bekendtgørelsen fastsætter indberetningsfrister, formkrav samt - forholdsvist detaljeret - hvilke oplysninger der skal indberettes.

En lang række offentlige institutioner, private virksomheder, foreninger mv. er omfattet af pligten til at foretage indberetninger til SKAT. En opstilling af de forskellige grupper af indberetningspligtige findes i bilag 2.

Det skal bemærkes, at der i praksis eksisterer forskellige typer af indberettere:

1. De, der indberetter egne, indberetningspligtige oplysninger, som f.eks. arbejdsgivere, pengeinstitutter, a-kasser, almennyttige foreninger.
2. De, der indberetter andres indberetningspligtige oplysninger, som f.eks. Multidata og andre lønservicebureauer, der indberetter på vegne af arbejdsgivere, Værdipapircentralen, der indberetter på vegne af banker m.v., udenlandske selskabers danske repræsentanter, der indberetter på vegne af selskabet.
3. De, der er pligtige til at indberette oplysninger, som er opgjort af andre. Til denne gruppe hører, efter det for arbejdsgruppen oplyste, alene Bygningsfredningsforeningen, der er pligtig til at indberette oplysningerne om størrelsen af forbrug på vedligeholdelse og istandsættelse, som oplyses til foreningen af dens medlemmer.

SKAT modtager en ganske stor mængde oplysninger fra en lang række indberettere. Indberetterne er både store virksomheder, foreninger mv. med professionelle økonomi- og it-afdelinger, små og mellemstore virksomheder, foreninger mv., der ikke er så it-parate, og små virksomheder, foreninger mv., hvor der kan være interessefællesskab imellem arbejdsgiver og arbejdstagere. Kvaliteten af de indberettede oplysninger må derfor formodes at være forskelligartet, afhængig af hvem indberetter er. Skatteministeriet har oplyst, at der er en del indberettere, som i deres kunderegistrering og i deres administration er afhængige af enten oplysninger fra den skattepligtige selv eller fra en tredje part - f.eks. at SKAT giver de nødvendige informationer til brug for, at indberetter kan foretage en korrekt indberetning. Disse forhold kan have indflydelse på indberetterens mulighed for selv at sikre kvaliteten af de oplysninger, der i sidste ende indberettes.

I bilag 3 er en opstilling af de mange indkomst-, fradrags- og omkostningsarter for hvilke der skal indberettes oplysninger.

Igennem årene er der løbende blevet tilføjet nye indberetnings- og oplysningspligter, hvilket afsnit II i skattekontrolloven tydeligt bærer præg af, f.eks. ses det af nummereringen af paragraffer §§7A-7L og §§ 8A - 8Ø, §§ 11A - 11H.

I takt med, at Skatteministeriet bevæger sig hen imod det selvangivelsesløse samfund, hvor "opgaven med at befatte sig med skat for de allerfleste borgere skal søges reduceret til et minimum og borgerens behov for kontakt til SKAT skal søges begrænset mest muligt"³² vil omfanget af indberettede oplysninger nødvendigvis forøges. Denne tendens viser sig allerede ved, at der alene i årene 2009 og 2010 er sket 9 ændringer af lovbestemmelserne om indberetninger i skattekontrolloven afsnit II.

³² jf. bemærkningerne til lov nr. 405 af 8. maj 2006 om en enklere forskuds- og selvangivelsesprocedure m.v., citeret i afsnit 2.1

Skatteministeriet har oplyst, at man i dag modtager indberetninger vedrørende mere end 80 forskellige indkomst- og fradragstyper. De indberettede oplysninger fremgår af 31 forskellige felter på årsopgørelsen. 11 af disse felter er låst. Låste felter er nærmere beskrevet i afsnit 4.

5.2.1 Kvaliteten af de indberettede oplysninger

Udviklingen i retning af, at flere oplysninger indberettes af tredjemand og fortrykkes således, at årsopgørelserne i vid udstrækning genereres automatisk, samtidig med at felter i årsopgørelsen låses, forudsætter, at der sker en kvalitetssikring af de indberettede oplysninger.

Skatteministeriet har oplyst, at der, for at sikre den fornødne kvalitet af de indberettede oplysninger, er etableret projekter, som arbejder med kvalitetssikring af både indberetningerne i eIndkomst- og i eKapital-systemerne.

Det skal bemærkes, at ikke alle indberetninger fra tredjemand indberettes i enten eIndkomst eller eKapital systemerne. Eksempelvis er pensionsafgiftssystemet, Grundejernes Investeringsfond og KTR (diverse kontroloplysninger, bl.a. oplysning om betalt underholdsbidrag til en kommune), ikke omfattet af de to indberetningssystemer.

5.3 Skattekontrollovens afsnit III - ansvarsregler

Ansvarsreglerne i skattekontrollovens afsnit III sanktionerer overtrædelse af reglerne i afsnit I og II. Når skattekontrollovens ansvarsregler ses i samspil med øget digitalisering på selvangivelses- og årsopgørelsesområdet, øget pligt til og brug af indberetning af oplysninger og tiltag som feltlåsning, aktualiseres to problemstillinger.

Den ene er, i hvilket omfang man kan fastholde, at den skattepligtige har ansvaret for, at oplysninger, som andre indberetter, og som skatteyder i nogle tilfælde ikke kan korrigeres, resulterer i en for lav skatteansættelse. De bestemmelser i skattekontrolloven, der især regulerer den skattepligtiges ansvar for årsopgørelsen er skattekontrolloven § 13 og § 16.

Den anden er, i hvilket omfang den indberetningspligtige tredjemand skal gøres ansvarlig for urigtige eller manglende oplysninger i en årsopgørelse, som i overvejende grad genereres af de indberettede oplysninger. Det er § 14 i skattekontrolloven, der regulerer strafansvaret for den indberetningspligtige.

I afsnit 6 beskrives skattekontrollovens § 13, og § 16. Skattekontrollovens § 14 beskrives sammen med reglerne om indberetningspligtiges ansvar i kildeskatteloven, opkrævningsloven og indkomstregisterloven i afsnit 7.

5.3.1 Tilregnelseskravet

Det er karakteristisk for straffebestemmelser, at de både indeholder et objektivt gerningsindhold, dvs. en strafbar handling, og et subjektivt gerningsindhold - et krav om tilregnelser.

Ud over den objektive overtrædelse af en straffebestemmelse, skal kravet om tilregnelser, dvs. den subjektive betingelse om forsæt eller uagtsomhed, være opfyldt. Tilregnelsergraden er væsentlig for den strafferetlige bedømmelse af en overtrædelse og dermed også for sanktionen. Den højeste grad af tilregnelser er forsæt, herefter grov uagtsomhed og sidst simpel uagtsomhed.

Straffeloven, lovbekendtgørelse nr. 1235 af 26. oktober 2010, § 19:

§ 19. Uagtsomhed straffes ved de i denne lov omhandlede lovovertrædelser kun, når det er særlig hjemlet. På andre lovovertrædelser er de pågældende straffebud anvendelige, også når lovovertrædelsen er begået af uagtsomhed, medmindre det modsatte har særlig hjemmel.

Det følger således af straffelovens § 19, at alle grader af uagtsomhed som udgangspunkt er strafbare i særlovgivningen, med mindre dette begrænses ved lovhjemmel.

En sådan begrænsning af ansvaret er sket i skattekontrolloven § 13, § 14 og § 16, hvor det fremgår at forsæt og grov uagtsomhed straffes. Simpel uagtsomhed straffes således ikke.

Bedømmelsen af, om der foreligger forsæt eller grov uagtsomhed vil bero på en konkret, subjektiv vurdering af en række mere objektive forhold.

5.3.1.1 Forsæt

Forsæt foreligger:

"når forbrydelsen er forvoldt med gerningsmandens bevidsthed om tilstedeværelsen af samtlige de omstændigheder ved handlingen eller undladelsen, som er kriminaliseret i den berørte straffebestemmelse. Der stilles derimod ikke krav om, at gerningsmanden indser, at disse omstændigheder netop er strafbelagt. I den strafferetlige terminologi udtrykkes dette således, at gerningsmanden skal have forsæt til at realisere gerningsindholdet i den berørte straffebestemmelse."³³

Bedømmelsen af forsæt kræver i princippet en vurdering af den tiltaltes psykologiske baggrund, men sker i praksis ud fra en mere normativ bedømmelse af hele sagsforløbet, hvori indgår en stillingtagen til, hvad tiltalte må antages at have forestillet sig.³⁴

5.3.1.2 Grov uagtsomhed

Ved den bevismæssige bedømmelse af grov uagtsomhed sammenlignes den konkrete handlemåde med, hvorledes en "bonus pater" skatteyder ville have handlet i en fuldt tilsvarende situation³⁵. Grov uagtsomhed er en særlig bebrejdelserværdig afvigelse fra "bonus pater" handlemåde. Hvis den skattepligtige eller indberetningspligtige blot har tilsidesat almindelig agtpågivenhed, foreligger der kun simpel uagtsomhed, som ikke er strafbar efter skattekontrolloven §§ 13, 14 eller 16.

³³ Jan Pedersen, Skatte & afgiftsstrafferet, 3. udgave 2009, side 67

³⁴ Ibid, side 286.

³⁵ Ibid, side 286.

5.3.1.3 Bevisbyrde og vurdering af tilregnelsen

Ved en skattestraffesag er retsplejelovens regler gældende for behandlingen af sagen. Det er, i modsætning til skattesager, myndigheden der har bevisbyrden for, at der er handlet med forsæt eller grov uagtsomhed. For administrative skattestraffesager vil det således være SKAT, der har bevisbyrden og for domstolssager, anklagemyndigheden.

Ved gennemgang af en række nyere domme fremgår det, at der indgår elementer som følgende i den samlede vurdering af tilregnelsen efter skattekontrolloven §§ 13 og 16:

- a) Sagens konkrete omstændigheder; som f.eks om udeholdelsen eller fejlene er sket systematisk, er der sket dobbelt eller ingen bogføring, ”regnskab” i ”scrapbøger”, for sen henvendelse til revisor, udtagelsernes omfang og beløbsstørrelse m.v.
- b) Gerningsmandens person; fx. hvilket kendskab til reglerne burde han have / har han i kraft af sit erhverv / tidligere erhverv.
- c) Sagens forhold i øvrigt; fx. havde tiltalte en sandsynlig forklaring på differencer, burde tiltalte have indset, at der var skattepligt / pligt til at angive, havde tiltalte grund til at antage at SKAT allerede var i besiddelse af oplysningerne.

Der findes ikke nyere offentliggjorte domme vedrørende skattekontrolloven § 14, men det vil formentlig være samme type elementer, der vil indgå i en vurdering af tilregnelsen efter § 14.

6 Skatteydere ansvar

6.1 Skattekontrolloven § 13

§ 13. 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, straffes for skattesvig med bøde eller fængsel indtil 1 år og 6 måneder, medmindre højere straf er forskyldt efter straffelovens § 289. På samme måde straffes medvirken til skattesvig, jf. straffelovens § 23.
Stk. 2. Begås handlingen af grov uagtsomhed, er straffen bøde.

§ 13 blev indsat ved lov nr. 539 af 17. december 1971, og trådte i stedet for den tidligere gældende skattebesvigelsesregel i kontrolloven, lov nr. 392 af 12. juli 1946. Bestemmelsen er ændret ved lov nr. 388 af 2. juni 1999, hvor der blev indsat udtrykkelig hjemmel til at straffe medvirken i § 13, stk. 1, ved lov nr. 1029 af 22. november 2000, hvor man afskaffede hæftestraf og ved lov nr. 325 af 18. maj 2005, hvor der som en konsekvens af ændring af straffelovens § 289 blev indsat en henvisning hertil, samtidig med at strafferammen i skattekontrolloven § 13 blev ændret.

6.1.1 § 13, stk. 1

Bestemmelsen sanktionerer afgivelse af urigtige eller vildledende oplysninger til brug for afgørelse af egen eller andres skattepligt, skatteansættelse og skatteberegning. Unddragelsen kan eksempelvis ske ved at angive en indkomst, der er for lav, at undlade at angive indkomst og at foretage fiktive fradrag eller angive et underskud, der er for stort. Både afgivelse af oplysninger i forbindelse med

indsendelse af den udvidede selvangivelse (S10) og ved anvendelse af TastSelv samt efterfølgende oplysninger i forbindelse med en anmodning om genoptagelse eller klage til Skatteankenævn eller Landsskatteretten er omfattet af bestemmelsen.

6.1.1.1 Objektivt gerningsindhold

Det objektive gerningsindhold er:

- 1) afgivelse af urigtige eller vildledende oplysninger
- 2) til brug for afgørelse af egen eller andres skattepligt, skatteansættelse eller skatteberegning
- 3) forsæt til følgen: unddragelse (indgår både som et objektivt og subjektivt krav)

Det fremgår af bemærkningerne til bestemmelsen (§ 1, nr. 8) i lov nr. 539 af 17. december 1971 om fuldbyrdelsestidspunktet, at:

"Forbrydelsen er fuldbyrdet ved selve afgivelsen af de urigtige oplysninger uden hensyn til, om de er taget i betragtning ved skattemyndighedernes afgørelse i de enkelte situationer. "

Overtrædelsen er således fuldbyrdet, når oplysningerne er kommet frem til skattemyndighederne. I praksis forstås betingelsen om afgivelse af urigtige eller vildledende oplysninger formentlig således, at det tillige må kræves, at skatteansættelsen for det pågældende indkomstår er påbegyndt³⁶, hvilket administreres således, at selvangivelsesfristen skal være overskredet inden der straffes. Skatteunddragelsen skal ikke være realiseret, men der skal være forsæt til unddragelsen.

6.1.1.2 Subjektivt gerningsindhold

Subjektivt skal der være forsæt til alle elementer i det objektive gerningsindhold.

Ved forsætlig overtrædelse af skattekontrolloven § 13 skal der foreligge bevis for forsæt til unddragelse. Forsættet til overtrædelse af skattekontrolloven § 13 omhandler således ikke alene afgivelse af urigtige eller vildledende oplysninger men også, at afgivelsen resulterer i eller er egnet til at resultere i en unddragelse.

Forsættet skal være til stede på gerningstidspunktet. Hvis den skattepligtige ikke er opmærksom på, at han har begået en fejl, der er egnet til at unddrage det offentlige skat, kan han ikke straffes for forsætlig overtrædelse. Han har handlet uagtsomt i gerningsøjeblikket og kan derfor alene straffes for grov uagtsomhed, hvis det er en grov uagtsom mangel på agtpågivenhed, han har udvist.

Ansvarssubjektet er alle, der har afgivet urigtige eller vildledende oplysninger i forhold til et bestemt skattesubjekt, dvs. både skatteyder og andre, der afgiver oplysninger på den skattepligtiges vegne, fx rådgivere. Bestemmelsen omfatter både fysiske og juridiske personer.

6.1.1.3 Medvirken

³⁶ Jf. Jan Pedersen Skatte & afgiftsstrafferet, 3. udgave 2009, s. 247 og Seidenfaden m.fl., Skattekontrolloven, 1. udgave 2000, s. 238.

Det fremgår af bestemmelsen, at medvirken straffes, jf. den generelle medvirkensbestemmelse i straffelovens § 23. Denne udtrykkelige hjemmel til at straffe medvirken blev indsat i skattekontrolloven ved lov nr. 388 af 2. juni 1999, § 1. Baggrunden herfor var, jf. bemærkningerne³⁷:

"Som anført ovenfor i de almindelige bemærkninger under afsnit 3 har det i praksis givet anledning til tvivl, i hvilket omfang straffelovens § 23 kan anvendes som grundlag for strafansvar for personer, der ikke direkte er omfattet af personkredsen i skattekontrollovens § 13. Dette har ført til, at domstolene har været tilbageholdende med at statuere medvirkensansvar for personer, hvis bistand til skattesvig ikke har haft nær tilknytning til selve afgivelsen af de urigtige oplysninger."

Ved lovændringen, hvor der blev indsat en udtrykkelig henvisning til straffelovens § 23, blev det præciseret

"... at de almindelige medvirkensregler finder anvendelse i fuldt omfang i forbindelse med skattesvig. Bestemmelsen vil bl.a. indebære, at handlinger, der består i at udarbejde opgørelser (f.eks. om omsætning, lagerbeholdning m.v.), der senere anvendes som grundlag for angivelser overfor skattemyndighederne, vil falde inden for området for medvirken.

Det skal fremhæves, at det ikke hermed er hensigten at udelukke anvendelsen af et medvirkensansvar i forhold til de øvrige straffebestemmelser i skattekontrolloven, der ikke indeholder en udtrykkelig henvisning til straffelovens § 23.

Ud over, at der objektivt skal foreligge en medvirken i form af tilskyndelse, råd eller dåd, kræver et strafansvar for medvirken endvidere, at der foreligger subjektiv dækning (tilregnelse). Efter forslaget er medvirkensansvaret ikke begrænset til forsætlige forhold. Der vil også kunne straffes for medvirken i tilfælde af grov uagtsomhed, jf. skattekontrollovens § 13, stk. 2."³⁸

Der findes ingen offentliggjorte domme om medvirken efter skattekontrolloven § 13 siden lovændringen i 1999.

6.1.2 § 13, stk. 2

6.1.2.1 Objektivt gerningsindhold

Det objektive gerningsindhold er:

- 1) afgivelse af urigtige og vildledende oplysninger
- 2) til brug for afgørelse af egen eller andres skattepligt, skatteansættelse eller skatteberegning
- 3) følgen kan tilregnes som groft uagtsom

Overtrædelsen er fuldbyrdet ligesom stk. 1, når oplysningerne er kommet frem til skattemyndighederne, hvilket ligesom stk. 1 i praksis formentlig forstås således, at skatteansættelsen for det pågældende indkomstår er påbegyndt, dvs. at selvangivelsesfristen skal være overskredet inden der straffes. Ligesom stk. 1 skal skatteunddragelsen ikke være realiseret, jf. bemærkningerne til lov nr. 539 af 17. december 1971, omtalt ovenfor afsnit 6.1.1.1.

³⁷ Bemærkninger til lovforslagets enkelte bestemmelser, til § 1, nr. 5

³⁸ *ibid*

6.1.2.2 Subjektivt gerningsindhold

Subjektivt skal der være udvist grov uagtsomhed vedrørende afgivelsen af de urigtige eller vildledende oplysninger, som resulterer i skatteunddragelsen.

Der er intet forsøgsansvar, da forsøg kræver forsæt.

6.2 Skattekontrollen § 16

§ 16. Skattepligtige, der uden at have selvangivet modtager meddelelse om ansættelse af indkomst eller ejendomsværdiskat, skal, hvis ansættelsen er for lav, underrette told- og skatteforvaltningen herom inden 4 uger efter meddelelsens modtagelse. Fristen regnes dog tidligst fra udløbet af selvangivelsesfristen.

Stk. 2. Den, der forsætligt eller groft uagtsomt overtræder stk. 1, straffes med bøde.

Stk. 3. Er overtrædelsen begået med forsæt til at unddrage det offentlige skat, kan straffen stige til fængsel indtil 1 år og 6 måneder, medmindre højere straf er forskyldt efter straffelovens § 289.

Bestemmelsen er indsat ved lov nr. 539 af 17. december 1971 og ændret i 1989, ved lov nr. 152 af 15. marts 1989, som led i selvangivelsesreformen. Selvangivelsesreformen er omtalt i afsnit 2. § 16, der indtil da først og fremmest var møntet på selvstændige erhvervsdrivende og kriminaliserede såvel forsæt som grov- og simpel uagtsomhed, blev ændret til at omfatte alle skatteydere. Samtidig blev tilregnelserne reduceret til forsæt og grov uagtsomhed.

Bestemmelsen er senest ændret ved lov nr. 405 af 8. maj 2006, hvor man afskaffede printselvangivelsen. Den tidligere ordlyd i § 16: ”Skattepligtige, der uden at have indgivet selvangivelse modtager...” blev ændret til: ”Skattepligtige, der uden at have selvangivet modtager...”. Af forarbejderne fremgår, at

”Der foreslås, at udtrykket at ”have indgivet selvangivelse” erstattes af ”uden at have selvangivet”, hvorved der tages højde for, at skatteyderen kan selvangive på anden måde end ved at indgive en selvangivelse”.

De nyere offentliggjorte domme angår i langt de fleste tilfælde overtrædelse af § 16, stk. 3. I den forbindelse bemærkes det, at strafsanktionen i stk. 2 er begrænset til bøde. Dette kan være årsagen til, at der ikke ses så mange offentliggjorte domstolsafgørelser, idet mange af skattestraffesagerne vedrørende stk. 2 kan være afgjort administrativt. Desuden udvises der i det hele taget, jf. nedenfor afsnit 6.3.2.2, tilbageholdenhed med at rejse sager efter § 16, stk. 2.

Ansvarssubjektet er skatteyder. Bestemmelsen omfatter både fysiske og juridiske personer.

6.2.1 § 16, stk. 1

Bestemmelsen fastlægger en handlepligt (skal underrette), der indtræder såfremt 1), 2) og 3) nedenfor er opfyldt og gælder inden for en tidsfrist, jf. 4) og 5):

- 1) der er ikke selvangivet
- 2) skatteyder modtager meddelelse om ansættelse af indkomst eller ejendomsværdiskat
- 3) hvis ansættelsen er for lav, skal der gives underretning til SKAT
- 4) underretning skal ske inden 4 uger efter, at meddelelsen er modtaget
- 5) fristen regnes tidligst fra udløbet af selvangivelsesfristen

6.2.2 § 16, stk. 2

6.2.2.1 Objektivt gerningsindhold

Det objektive gerningsindhold er manglende opfyldelse af handlepligten i stk. 1.

Overtrædelsen er fuldbyrdet, når fristen for handlepligten er udløbet.

6.2.2.2 Subjektivt gerningsindhold

Subjektivt skal der være forsæt eller grov uagtsomhed ved overtrædelse af stk. 1. Tilregnelsen relaterer sig til to forhold:

- At ansættelsen er for lav, hvilket ikke nødvendigvis er ensbetydende med forsæt til unddragelse, men blot forsæt til at udskyde korrekt skatteansættelse
- At fristen for handlepligtens opfyldelse er overskredet.

6.2.3 § 16, stk. 3

6.2.3.1 Objektivt gerningsindhold

Det objektive gerningsindhold er ligesom i stk. 2, manglende opfyldelse af handlepligten i stk. 1.

6.2.3.2 Subjektivt gerningsindhold

Subjektivt skal der være forsæt til unddragelse af skat.

Overtrædelsen er fuldbyrdet på samme tidspunkt som stk. 2 - når fristen for handlepligten er udløbet. Unddragelsen skal ikke være realiseret, men der skal være forsæt til unddragelsen.

6.3 Skattekontrollovens § 13 og § 16 - retspraksis og administrativ praksis

Som nævnt i afsnit 2 og 5.2, er skattekontrollovens regler for selvangivelse og for indberetningspligt ændret igennem tiden. Tidligere angav alle skattepligtige selv samtlige oplysninger til skattemyndighederne. I dag indberettes en stor andel af oplysningerne af tredjemand, og selvangivelsesproceduren for en meget stor gruppe skattepligtige med enkle indkomstforhold / økonomiske forhold, består alene af at kontrollere, at de indberettede oplysninger er korrekte. De tilhørende ansvarsregler i skattekontrolloven har ikke undergået en tilsvarende ændring. Arbejdsgruppen har undersøgt, om ansvarsreglerne som følge heraf er hensigtsmæssige i dag, samt om anvendelsen af ansvarsreglerne i praksis er blevet tilpasset de ændrede selvangivelses- og indberetningsregler.

6.3.1 Antal ansvarssager i 2007 - 2010

Arbejdsgruppen har undersøgt omfanget af sager som har været rejst efter skattekontrollovens ansvarsregler i årene 2007 - 2010³⁹. Det har ikke, ud fra statistiske oplysninger, været muligt at afdække, i hvilken udstrækning henholdsvis skattekontrollovens § 13 og § 16 anvendes i praksis, herunder om der er sket en udvikling i anvendelsen af de enkelte bestemmelser, idet SKAT ikke fører statistik over antallet af ansvarssager opdelt efter bestemmelserne i de enkelte love⁴⁰. Det har alene været muligt at tilvejebringe statistiske oplysninger om det samlede antal af ansvarssager efter skattekontrollovens ansvarsregler.

SKAT har ændret journaliseringssystem og opgørelsesmetode i 2010, hvorfor det ikke har været muligt at få de samme opgørelser for 2010 som for de foregående år. Af SKATs sagsstatistik for 2010 fremgår, at i alt for alle sagsområder:

- er der afsluttet 4986 ansvarssager,
- heraf er 492 afsluttet af anklagemyndigheden,
- der har været 88 påtaleopgivelser, og
- der er afsluttet 1601 skattesager og 463 kombi-sager⁴¹.

Det er desuden oplyst, at der i 2010 er afsluttet 842 sager om overtrædelse af skattekontrolloven med administrative bødeforlæg.⁴² Disse tal er anvendt i tabellerne nedenfor.

6.3.1.1 Administrative ansvarssager

Af SKATs sagsstatistik for straffesager fremgår følgende om administrative ansvarssager:

Årstal	2007	2008	2009	2010
Antal administrative ansvarssager i alt	3259	3481	4689	4494*
- heraf antal skattesager	1131	953	1829	1601
- antal kombinerede skatte- og momssager	199	222	222	463
Samlet antal skatte- & kombinerede sager	1330	1175	2051	2064
- heraf antal endt med bødeforlæg	872	447	822	842
- antal henstillinger og henlæggelser	458	728	1229	1222

³⁹ Årene 2007 - 2010 er undersøgt, idet det er statistiske oplysninger fra disse år, der har været tilgængelige for arbejdsgruppen.

⁴⁰ Fremgår også af skatteministerens svar til Skatteudvalget på spørgsmål nr. 506 af 11. august 2009 (alm. del)

⁴¹ Med kombi-sager menes kombinerede skatte- og momssager

⁴² Svar på SAU, alm del, spørgsmål nr. 298 af 3. februar 2011.

* tallet er fremkommet ved at trække de 492 sager, der er afsluttet af anklagemyndigheden fra det samlede antal ansvarssager 4986

SKAT har oplyst, at der med "skattesager" menes sager, der er afgjort efter skattekontrollovens ansvarsregler.

6.3.1.2 Domstolssager

Af SKATs sagsstatistik for straffesager fremgår følgende om domstolssager.

Årstal	2007	2008	2009	2010
Antal domstolssager i alt	219	294	286	404*
- heraf antal skattesager	27	35	34	
- antal kombinerede skatte- og momssager	65	69	58	
Samlet antal skatte- & kombinerede sager	92	104	92	
- heraf antal frifindelser	5	2	8	

* tallet er fremkommet ved at trække de 88 påtaleopgivelser fra de 492 sager, der er afsluttet af anklagemyndigheden

For domstolssagerne gælder ligesom for de administrative sager, at SKAT har oplyst, at der med "skattesager" menes sager, der er afgjort efter skattekontrollovens ansvarsregler.

I årene 2007 - 2010 har SKAT alene offentliggjort domme i ansvarssager efter skattekontrolloven, der er afgjort af landsretterne og Højesteret. Ved manuel optælling af de offentliggjorte domstolssager fremgår følgende:

Årstal	2007	2008	2009	2010
Antal offentliggjorte domstolsafgørelser vedr. skattekontrolloven § 13 og § 16 i alt	5	15	8	7
§ 13	4	5	7	5
§ 16	1	10	1	2

Idet kun en lille andel af samtlige domstolssager bliver offentliggjort er det vanskeligt ud fra tallene, at drage konklusioner om en udvikling i anvendelsen af bestemmelserne.

Det fremgår af tallene fra SKATs statistik for straffesager, at skatteansvarssager i årene 2007-2010 har udgjort imellem 30% og 45% af det samlede antal ansvarssager - både for så vidt angår administrative ansvarssager og domstolssager.

6.3.2 Praksis vedrørende § 13 og § 16

6.3.2.1 Om at rejse ansvarssager efter § 13 og § 16

Af cirkulære nr. 164 om administrative bødefastsættelser ved overtrædelse af skattekontrollovens §§ 13, 13 B, 13 C, 15, 16 og 18, af 29. oktober 1999⁴³, pkt. A og pkt. H, fremgik følgende om at rejse ansvarssager:

"Skattemyndighederne har bevisbyrden for, at der foreligger et strafbart forhold. Hvis der er tvivl herom, skal enhver berettiget tvivl komme skatteyderen til gode. Hvis der foreligger berettiget tvivl, skal bødekraft ikke rejses.

Er der tvivl om, hvorvidt der foreligger et forsætligt eller kun groft uagtsomt forhold, skal tvivlen på samme måde komme skatteyderen til gode, således at der kun rejses bødekraft efter bestemmelserne om grov uagtsomhed."

"Hvis differencen vedrører beløb, der automatisk og landsdækkende indberettes til skattemyndighederne, rejses ikke ansvarssag".

Cirkulæret blev ophævet ved SKM2007.3.SKAT⁴⁴, og ovenstående fremgår nu af Den Juridiske Vejledning 2011-1⁴⁵, henholdsvis afsnit A.C.3.2.4, og afsnit A.C.3.5.5.2 .

6.3.2.2 Særligt om at rejse sager efter § 16

Af cirkulære nr. 164 om administrative bødefastsættelser ved overtrædelse af skattekontrollovens §§ 13, 13 B, 13 C, 15, 16 og 18, af 29. oktober 1999⁴⁶, pkt. B fremgik:

"Der bør udvises tilbageholdenhed med at gøre strafansvar gældende efter § 16, stk. 2. Dette gælder særligt i sager, hvor told- og skatteforvaltningen har haft gode muligheder for umiddelbart at konstatere fejlen, idet der fx 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 § 16, stk. 2 bør dog gøres gældende, hvor forholdet må anses for at have en ikke ringe grovhed. Dette kan især være tilfældet, hvor det er skatteyderen, der er skyld i den for lave ansættelse - uden der dog er fuldt bevismæssigt grundlag for at henføre forholdet til § 16, stk. 3. Ligeledes kan det uanset fejl hos myndighederne være tilfældet, hvor der er udbetalt stor overskydende skat, der for skatteyderen burde have fremstået som urigtig."

Dette fremgår nu af Den Juridiske Vejledning 2011-1, afsnit A.C.3.5.5.2.

Desuden fremgår følgende af Den Juridiske Vejledning 2011-1, afsnit A.C.3.2.1.2.7 om § 16:

"Da skatteyder ikke kan rette i "Tast Selv" i rubrikkerne med en lang række fortrykte oplysninger fra tredjemand, betyder det i realiteten, at det straffrie område er udvidet til at omfatte alle disse oplysninger."

⁴³ Cirkulæret er også offentliggjort som TSS cirkulære 1999-33

⁴⁴ Retsinformation: SKR nr. 9001 af 2. januar 2007

⁴⁵ SKATs juridiske vejledninger indeholder en fremstilling af hovedparten af de regler samt praksis i tilknytning hertil, som gælder på Skatteministeriets område og angiver gældende ret, jf. Om SKATs juridiske vejledninger 2011-1, på www.skat.dk.

⁴⁶ Cirkulæret er også offentliggjort som TSS cirkulære 1999-33

6.3.2.3 Samspelet imellem skattekontrolløven § 13 og § 16

Efter sin ordlyd omfatter skattekontrolløvens § 13 en aktiv handling ved indgivelse af selvangivelse og efterfølgende oplysninger i forbindelse med kontrol af selvangivelsen.

§ 16 forudsætter, at der ikke er indgivet selvangivelse, og det strafbare gerningsindhold er den passive accept af en for lav skatteansættelse.

Praksis har, jf. ovenfor afsnit 6.3.2.1 og 6.3.2.2, udviklet sig på en måde, som ikke kan læses af selve ansvarsbestemmelserne, idet hele området for ”automatiske og landsdækkende indberetninger” er blevet ansvarsfri. Skatteministeriet har oplyst, at "automatiske og landsdækkende indberetninger" i administrativ praksis sidestilles med de indberetningspligter, som fremgår af skattekontrolløvens afsnit II og som anvendes til årsopgørelsen, hvilket betyder, at skatteyder, der ikke selv påfører eller ændrer oplysninger i sin årsopgørelse, efter gældende praksis er ansvarsfri. Desuden er skatteyder ikke ansvarlig jf. § 16 for de oplysninger, der fortrykkes i låste felter.

Selvom skattekontrolløven § 13 og § 16 ikke er ændret i takt med de ændrede regler for selvangivelse og de øgede indberetningspligter for tredjemand, er der således sket en ændring af praksis for anvendelsen af bestemmelserne. Anvendelsen af ansvarsreglerne er dermed i praksis i en vis udstrækning blevet tilpasset de ændrede selvangivelses- og indberetningsregler.

6.3.2.3.1 Domspraksis

Det fremgår sjældent af de offentliggjorte domme, hvilke overvejelser der fører til, om der rejses tiltale eller dømmes efter § 13 eller § 16. Af nyere domme har det været muligt at finde en enkelt, hvor begrundelsen for anvendelse af § 13 nævnes i præmisserne - SKM2009.426.VLR. Da det samtidig kun er ganske få af det samlede antal afsagte domme som offentliggøres, er grundlaget for at opgøre eller konkludere noget om anvendelsen af de to ansvarsbestemmelser på baggrund af domspraksis ganske spinkelt, og validiteten af en konklusion vil være ringe.

I SKM2009.426.VLR købte tiltalte medarbejderaktier i 2003/2004. Han fik i 2005 besked om tvangsmæssig indløsning af aktierne. Tiltalte angav ikke fortjenesten ved salget til SKAT. Tiltalte havde ved brug af TastSelv indberettet kørselsfradrag og ikke foretaget anden indberetning. Byretten udtaler følgende:

"Indledningsvis lægges det til grund, at der for tiltalte er sket indberetning af kørselsfradrag via TastSelv, og at tiltalte derved har indgivet selvangivelse, således at forholdet skal bedømmes efter skattekontrolløven § 13, stk. 2."

Landsretten kommenterer ikke dette - finder blot tiltalte skyldig af samme grund, som byretten har anført.

I hovedparten af de offentliggjorte domme fremgår det ikke tydeligt, hvorfor man har valgt at bedømme forholdet efter den ene frem for den anden bestemmelse.

Der ses ikke at være offentliggjort domspraksis, der tager stilling til hvilken ansvarsbestemmelse, der anvendes i den situation, hvor de urigtige oplysninger er indberettet af tredjemand, og skatteyder tilføjer en korrekt oplysning i et andet felt end dét, hvor den urigtige oplysning er opført.

Domspraksis har således kun i et enkelt tilfælde bibragt et klart billede af praksis for samspillet imellem skattekontrolloven § 13 og § 16: Når skatteyder indberetter en enkelt oplysning f.eks. et kørselsfradrag via TastSelv og alle øvrige oplysninger er indberettet af tredjemand, anses han for at have indgivet selvangivelse, og manglende eller fejlagtige angivelser vil blive bedømt efter skattekontrolloven § 13.

6.3.2.3.2 Sammenstød mellem § 13 og § 16

I visse tilfælde realiseres både skattekontrollovens § 13 og § 16 ved den samme skatteansættelse. Dette kan f.eks. være tilfældet, hvor skatteyderens årsopgørelse er genereret automatisk uden at der er indgivet selvangivelse, således at strafansvaret for en skatteunddragelse vil være omfattet af § 16, men hvor skatteyder også afgiver urigtige oplysninger omfattet af § 13. Der opstår dermed et sammenstød mellem de to bestemmelser.

Det strafferetlige spørgsmål i en sådan situation er, hvordan der skal strafforfølges, herunder om både skattekontrollovens § 13 og § 16 kan anvendes (strafferetlig kumulation), eller om alene en af bestemmelserne kan anvendes (strafferetlig absorbtion). Løsning af denne problemstilling må ske med udgangspunkt i den almindelige strafferet om sammenstød af straffebestemmelser⁴⁷, samt de straffeprocessuelle principper om forbud mod selvinkriminering, herunder retssikkerhedslovens § 10.

Ifølge den almindelige strafferet vil der ske en strafferetlig absorbtion, når de relevante straffebestemmelser regulerer samme handlinger eller undladelser, herunder hvis de indgår i en sammenhængende række af handlinger eller undladelser og har samme strafferetlige beskyttelsesinteresse.

Ved sammenstød af skattekontrollovens § 13 og § 16, der begge kriminaliserer skatteunddragelser og derfor har samme beskyttelsesinteresse, vil der som udgangspunkt ske strafferetlig absorbtion. Dette betyder, at der alene pålægges strafansvar for én af bestemmelserne.

Ved valget mellem straffebestemmelserne skal der ske en konkret afvejning af en række omstændigheder i vurderingen af, hvilken bestemmelse der er den mest relevante straffebestemmelse. Eftersom skattekontrollovens § 13 regulerer strafansvaret for skatteydere, der afgiver en selvangivelse, og § 16 regulerer strafansvaret for skatteydere, der ikke afgiver selvangivelse, men modtager automatisk årsopgørelse⁴⁸, må udgangspunktet derfor være, at skattekontrollovens § 13 anvendes, når skatteyderen har afgivet urigtige oplysninger, og disse er indgået i eller har været egnet til at indgå i en senere skatteansættelse, og § 16 anvendes, når årsopgørelsen i første omgang er foretaget uden skatteyderens afgivelse af oplysninger.

⁴⁷ Jf. Hurwitz: Den danske Kriminalret – Alm. Del, 4. udgave ved Knud Waaben, s. 545 og Gorm Toftegaard Nielsen: Strafferet 2. Sanktionerne, 3. udgave, s. 105 ff

⁴⁸ "Selvangivelse" omfatter i denne forbindelse ikke alene traditionel selvangivelse ved en udvidet selvangivelse for selvstændige erhvervsdrivende, juridiske personer etc., men omfatter enhver oplysning – skriftlig, mundtlig, telefonisk eller digital – til skattemyndighederne i forbindelse med afgørelse af skattepligt, skatteberegning og skatteansættelse.

En undtagelse til dette udgangspunkt findes i retningslinier fastsat af Ligningsrådet i 1990, hvor rådet fik forelagt spørgsmålet om, hvad man skulle gøre, hvis en skatteyder, der fik tilsendt oplysningskort, først realiserede gerningsindholdet i skattekontrollovens § 13 ved at udfylde oplysningskortet forkert ved f.eks. at påføre et for højt fradrag, og derefter realiserede gerningsindholdet i § 16 ved at undlade at reagere på den for lave ansættelse, der skyldtes det urigtige oplysningskort.⁴⁹ Ligningsrådet havde på det tidspunkt kompetence til at opstille generelle retningslinjer for skattemyndighedernes behandling af skattestraffesager⁵⁰. Ligningsrådet afgjorde, at der i sådanne situationer skulle gøres ansvar gældende efter § 16. Ligningsrådet fandt det

"mest hensigtsmæssigt at se bort fra de urigtige oplysninger på kortet og benytte skattekontrollovens § 16 i stedet for § 13 på overtrædelser i denne kategori. Herved opnås også den fordel at alle overtrædelser, som realiseres, uden at der indgives en urigtig selvangivelse, henføres under § 16"⁵¹

Ligningsrådet fandt således ikke, at indsendelse af oplysningskortet kunne sidestilles med indgivelse af selvangivelse.

Skatteministeriet har oplyst, at der fortsat administreres efter disse retningslinier fra 1990. Det skal dog bemærkes at oplysningskortet, som Ligningsrådet tog stilling til i 1990 forsvandt sammen med prints selvangivelsen. Retningslinjerne fra Ligningsrådet fra 1990 anvendes i dag alene for de oplysninger, som skatteyder indgiver i perioden for "Tidlig indberetning", hvilket er februar måned i året efter indkomståret. Tidlig indberetning er beskrevet i bilag 1

§ 13 må desuden anses for den relevante straffebestemmelse, når årsopgørelsen er genereret automatisk, uden skatteyderens deltagelse, men hvor skatteyderen efterfølgende har givet urigtige oplysninger omfattet af § 13, f.eks. afgivet urigtige oplysninger om yderligere fradrag, reducerede indkomster m.v. og disse strafbare oplysninger afgives på et tidspunkt og under omstændigheder, hvor skattekontrollovens § 16 ikke samtidig er realiseret. Dette er tilfældet, såfremt de urigtige oplysninger afgives inden udløbet af 4 ugers fristen i § 16, stk. 1 eller under omstændigheder, hvor tilregnelseskravet i § 16, stk. 2 eller 3 ikke er opfyldt.

I tilfælde, hvor de urigtige oplysninger er afgivet efter, at skattekontrollovens § 16 er realiseret, eller der er opstået mistanke herom, pålægges ansvaret efter denne bestemmelse.

Denne prioritering af § 16 kan udledes af Retssikkerhedslovens § 10 og principperne for forbud mod selvinkriminering, der indebærer at efterfølgende afgivelse af urigtige oplysninger ikke er strafbar.

Dette fremgår også af en intern meddelelse udsendt af Told- og Skattestyrelsen vedrørende spørgsmålet om, hvornår hhv. skattekontrolloven § 13 og § 16 skal anvendes. Meddelelsen er offentliggjort som TfS 1998, 788. Af denne fremgår følgende:

⁴⁹Dette fremgår af TfS 1994, 568 artikel af afdelingsleder Nils Hansen, Told- og Skattestyrelsen, med titlen "Skattekontrollovens § 16 - hvordan gik det så?"

⁵⁰ Bemyndigelsen hertil fandtes i skattekontrollovens § 20, stk. 1, som var udmøntet i § 5, stk. 2 i forretningsordenen for Ligningsrådet. Kompetencen til at opstille retningslinjer for behandling af straffesager fremgik af Cirkulære nr. 180 om kompetencen til at træffe afgørelse i skattestraffesager efter skattekontrolloven, af 1. oktober 1990. (Også offentliggjort som TSS cirkulære 1990-33).

⁵¹ Nils Hansen citerer her, iflg. noterne til artiklen, Told- og Skattestyrelsens skrivelse af 27/9-1990 til told- og skatteregionerne.

Told- og Skattestyrelsen er af nogle regioner blevet spurgt, hvilke(n) straffebestemmelse(r) - skattekontrollovens § 16 og/eller § 13 - følgende forhold/forløb skal henføres til:

En skatteyder modtager en årsopgørelse med en skatteansættelse, der er for lav. Han undlader at underrette skattemyndighederne om, at skatteansættelsen er for lav inden 4 uger efter, at han har modtaget meddelelse om denne, jf. skattekontrollovens § 16, stk. 1.

Ved den efterfølgende behandling af spørgsmålet om skatteansættelsen afgiver skatteyderen urigtige eller vildledende oplysninger i relation til skatteansættelsen, enten f.eks. på den måde, at han indgiver en urigtig selvangivelse, eller at han på anden måde, skriftligt eller mundtligt, kommer med urigtige eller vildledende oplysninger i relation til skatteansættelsen.

Spørgsmålet er herefter, hvilke(n) straffebestemmelse(r) skatteyderens forhold skal henføres under: Skattekontrollovens § 16? § 13? Eller begge bestemmelser?

...

At forholdet i et forløb som det refererede bør henføres til skattekontrollovens § 16 - og § 16 alene - træder særligt klart frem i den situation, at skatteyderen, som det har været tilfældet i en del af de forespørgsler som Told- og Skattestyrelsen har fået, er sigtet for overtrædelse af § 16. I denne situation har skatteyderen ikke pligt til at udtale sig - og hvis han gør det, har han ret til at tale (herunder skrive) usandt uden anden virkning end den, landsretten tillægger et efterfølgende urigtigt udsagn i TfS 1996, 817, nemlig bevismæssig betydning i relation til tiltalen for overtrædelse af § 16.

Når byretten udtaler sig som citeret i TfS 1996, 817, kan Told- og Skattestyrelsen for så vidt tilslutte sig byrettens udsagn. Men med den væsentlige tilføjelse, at den omtalte praksis ikke har relation til forløbet i de to omtalte domme. Den pågældende praksis vedrører alene det forhold, at også urigtige eller vildledende oplysninger afgivet efter, at der er indsendt selvangivelse, kan konstituere en overtrædelse af skattekontrollovens § 13.

Se i øvrigt Jan Pedersens omtale af TfS 1996, 817 i SR-Skat 4-97, s. 310, hvor han giver udtryk for ganske samme opfattelse som den, Told- og Skattestyrelsen har.

Told- og skatteregionerne anmodes derfor om i et forløb som det, der fremgår af de to domme [TfS 1996, 817 og TfS 1998, 379], at sigte og foranledige tiltale rejst alene for overtrædelse af skattekontrollovens § 16.

Retningslinjerne i denne interne meddelelse indgår i retningslinjerne i SKATs "Den juridiske vejledning 2011 - 1", afsnit A.C.3.2.1.2.7. Her fremgår følgende om spørgsmålet om anvendelse af skattekontrolløven § 13 eller § 16:

"I spørgsmålet om anvendelsen af enten SKL § 13 eller SKL § 16 er det afgørende, hvilken bestemmelse, der både objektivt og subjektivt er fuldbyrdet først.

Hvis skatteyder ikke har indsendt selvangivelse og heller ikke har reageret på skatteansættelsen indenfor fristen på 4 uger, så er gerningsindholdet i SKL § 16 fuldbyrdet, hvis skatteansættelsen er for lav og der foreligger tilregnelser. Dette ændres ikke, selvom skatteyder senere foretager aktive handlinger vedrørende samme forhold.

Der kan således ikke rejses tiltale efter § 13, selvom skatteyderen senere afgiver urigtige eller vildledende oplysninger om de forhold, der er omfattet af SKL § 16.

Når skatteyder er sigtet efter SKL § 16 har skatteyder i kraft af en sigtets retsstilling ikke pligt til at give sandfærdige oplysninger, hvorfor der ikke er tale om en strafbar overtrædelse af SKL § 13, når skatteyderen afgiver urigtige oplysninger.

I stedet vil de urigtige oplysninger kvalificere beviset for forsæt til unddragelse, så forholdet bliver omfattet af SKL § 16, stk. 3. Se TfS 1996, 817.

Hvis der ikke foreligger tilregnelser til overtrædelse af SKL § 16 på fuldbyrdelsestidspunktet, og skatteyder efterfølgende afgiver urigtige oplysninger, så kan SKL § 13 anvendes, da det alene er SKL § 13, der er fuldbyrdet."

Forholdet mellem skattekontrollovens § 13 og § 16 kan kort sammenfattes således, at såfremt der er afgivet urigtige oplysninger m.v., finder § 13 anvendelse, medmindre oplysningerne er afgivet på et tidspunkt, hvor § 16 er realiseret.

Uanset disse klare hovedprincipper for forholdet mellem § 13 og § 16 kan der opstå tvivlstilfælde, som kan illustreres ved følgende eksempel, hvor en skatteyder modtager en årsopgørelse med en for lav skatteansættelse:

Fejlen beror på en indberettet oplysning, der er forkert.

Hvis det er et beløb, der automatisk og landsdækkende indberettes til skattemyndighederne,

- Der rejses ikke ansvarssag overfor skatteyder, jf. Den Juridiske Vejledning afsnit A.C.3.5.5.2
 - Der rejses dog ansvarssag, hvis forholdet må anses for at have en ikke ringe grovhed, f.eks. hvis der er udbetalt stor overskydende skat, der for skatteyderen burde have fremstået som urigtig, jf. Den Juridiske Vejledning afsnit A.C.3.5.5.2
 - Dog rejses der ikke ansvarssag, hvis den fejlagtige indberetning fremgår af et låst felt, og skatteyder har forsøgt at ændre i et felt i årsopgørelsen, uanset grovheden, da skatteyder anses for at have reageret på den for lave skatteansættelse.

Fejlen beror på en manglende angivelse fra skatteyder, f.eks mangler denne at oplyse en indkomst

Skatteyder foretager sig ingenting inden 4 ugers fristen

- Der rejses ansvarssag efter § 16

Skatteyder angiver en anden, korrekt oplysning inden 4 ugers fristen, f.eks. befordringsfradrag

- Hvis oplysningen afgives via TastSelv i perioden for tidlig indberetning, rejses der ansvarssag efter § 16, jf. Ligningsrådets retningslinjer
- Hvis oplysningen afgives via TastSelv efter perioden for tidlig indberetning, rejses der ansvarssag efter § 13, jf. SKM2009.426.VLR
- Hvis oplysningen indsendes til skattemyndighederne på email eller papir rejses der ansvarssag efter § 13.

Fejlen beror på en forkert oplysning angivet af skatteyder

Afgivelse af oplysningen sker inden udløbet af 4 ugers fristen:

- Hvis oplysningen afgives via TastSelv i perioden for tidlig indberetning rejses der ansvarssag efter § 16, efter de 4 uger er gået, jf. Ligningsrådets retningslinjer
- Hvis oplysningen afgives via TastSelv efter perioden for tidlig indberetning, rejses der ansvarssag efter § 13, jf. SKM2009.426.VLR

Allerede fordi der eksisterer disse tvivlstilfælde, og det er uigennemsigtigt for skatteyder, hvornår hans adfærd er ansvarspådragende og efter hvilken bestemmelse, vil det være hensigtsmæssigt at gentænke skattekontrolloven § 13 og § 16.

7 Indberetningspligtiges ansvar

Ansvar for tredjemands indberetning af oplysninger til brug for årsopgørelsen reguleres i skattekontrolloven § 14, kildeskatteloven § 74, opkrævningsloven § 17 og indkomstregisterloven § 11. Arbejdsgruppen har, for fuldstændighedens skyld fundet det nødvendigt at sammenholde reglerne om indberetningspligtiges ansvar i alle disse fire love i sin vurdering af skattekontrollovens § 14. Gennemgangen nedenfor af bestemmelserne sker med fokus på tredjemands indberetning af de oplysninger, jf. skattekontrollovens afsnit II, der indgår i årsopgørelsen.

I afsnittene 7.2, 7.3 og 7.4 om kildeskattelovens § 74, opkrævningslovens § 17 og indkomstregisterlovens § 11 sker beskrivelsen af bestemmelserne alene med fokus på dét, der har relevans i forhold til indberetningspligtiges strafansvar. Disse afsnit er derfor struktureret anderledes end afsnittene 6.1, 6.2 og 7.1 om ansvarsreglerne i skattekontrollovens §§ 13, 14 og 16.

7.1 Skattekontrolloven § 14

§ 14. Med samme straf som anført i § 13 straffes den, der forsætligt eller af grov uagtsomhed afgiver urigtige eller vildledende oplysninger til brug ved kontrollen med skatteligningen og skatteberegningen.

Stk. 2. Den, der, uden at forholdet omfattes af stk. 1, forsætligt eller af grov uagtsomhed undlader rettidigt at opfylde en pligt, der påhviler ham i medfør af § 3 A, stk. 1 og 3, § 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, § 9 A, § 9 B, § 10, § 10 A, stk. 1-3, § 10 B, stk. 1-3, eller § 11 straffes med bøde.

Stk. 3. Med bøde straffes den, der forsætligt eller groft uagtsomt undlader at foretage genindberetning inden for den frist, som told- og skatteforvaltningen har meddelt efter § 9 A, stk. 3.

Stk. 4. Med bøde straffes den, der forsætligt eller af grov uagtsomhed afgiver urigtige eller vildledende oplysninger om opfyldelse af betingelserne for anvendelse af § 3 B, stk. 6.

Bestemmelsens stk. 1 er oprindeligt indsat ved lov nr. 392 af 12. juli 1946 som § 15. I lov nr. 539 af 17. december 1971, er den ændret til § 14, stk. 1 og stk. 2 blev tilføjet. Det nuværende stk. 4, blev indsat ved lov nr. 408 af 1. juni 2005 og det nuværende stk. 3 om genindberetning blev indsat ved lov nr. 527 af 17. juni 2008. Der er igennem årene sket ændring af § 14 adskillige gange ved tilføjelse i stk. 2-4 af rækken af oplysningspligter i takt med, at disse er udvidet løbende over årene. § 14 er senest ændret ved lov nr. 462 af 12. juni 2009, hvor der skete ændring af henvisningerne til §§ 10, 10A og 10 B i § 14, stk. 2. Siden 1. januar 2009, hvor en ændring af skattekontrollovens § 18 trådte i kraft, jf. lov nr. 1344 af 18. december 2008, har det været muligt også at pålægge juridiske personer ansvar i henhold til skattekontrollovens § 14.

Skattekontrollovens § 14 omfatter strafansvaret for mangelfulde eller undladte oplysninger afgivet jf. skattekontrolloven afsnit II.

- Indberetning af urigtige eller vildledende oplysninger straffes efter § 14, stk. 1 og stk. 4.
- Manglende rettidig indberetning af oplysninger straffes efter stk. 2.
- Manglende rettidig genindberetning straffes efter stk. 3.

Der findes ikke nyere offentliggjorte domme vedrørende skattekontrolloven § 14, og Skatteministeriet har oplyst, at der ikke i de seneste år har været rejst sager efter § 14.

7.1.1 § 14, stk.1

7.1.1.1 Objektivt gerningsindhold

Det objektive gerningsindhold er:

- 1) Afgivelse af urigtige eller vildledende oplysninger
- 2) Til brug ved kontrollen med skatteligning og skatteberegning

Overtrædelsen er fuldbyrdet, når oplysningerne er modtaget af told- og skattemyndigheden.

Bestemmelsens rækkevidde er ikke afklaret i praksis. Det er således uafklaret, hvad ordlyden "til brug ved kontrollen med skatteligning og skatteberegning" omfatter.

Det skal i den forbindelse bemærkes, at i tiden fra bestemmelsen blev indsat som § 15 i kontrolloven i 1946, siden som § 14, stk. 1 i skattekontrolloven i 1971 og frem til 1983 blev indberettede oplysninger udelukkende anvendt til kontrol og udsøgningsformål, hvorfor der formentlig indtil 1983 ikke har været væsentlig tvivl om bestemmelsens objektive gerningsindhold.

7.1.1.1.1 Skattekontrollovens § 14, stk. 1 omtalt i Den Juridiske Vejledning og faglitteratur

Det fremgår af Den Juridiske Vejledning⁵², at:

"Da oplysningerne alene vedrører skattekontrollen vil anvendelsen af dem ligge efter selvangivelsestidspunktet, men det betyder ikke nødvendigvis, at de først er kommet frem i forbindelse med en anmodning fra told- og skattemyndighederne.

Der er intet krav om, at der foreligger afgivelse af pligtige oplysninger, men også pligtige oplysninger er omfattet, hvis der ikke eksisterer en specialbestemmelse, der træder i stedet, f.eks. SKL § 13 A eller KSL § 74."

Denne formulering må forstås således, at § 14, stk. 1 omfatter samtlige urigtige oplysninger til brug ved kontrollen med skatteligningen og kontrollen med skatteberegningen, uanset om disse er pligtige efter skattekontrollovens afsnit II eller ikke pligtige. Desuden må det forstås således, at bestemmelsen alene omfatter oplysninger, der anvendes efter selvangivelsestidspunktet.

I "Skatte- og afgiftsstrafferet" skriver Jan Pedersen om § 14, stk 1, at:⁵³

"Bestemmelsens hovedområde er tredjemands afgivelse af urigtige kontroloplysninger til brug for ligningen og skatteberegningen. I første række omfattes arbejdsgiverens urigtige oplysninger om lønudbetalinger m.v. Også leverandører og samhandelsparters urigtige oplysninger om omsætning m.m. er omfattet tillige med pengeinstitutters urigtige oplysninger om renter, udbytte m.v. I praksis vil oplysningerne ofte kunne indhentes efter reglerne i SKL Afsnit II §§ 6-12 om kontroloplysninger m.v., men SKL § 14, stk. 1 stiller ikke krav om at der foreligger afgivelse af pligtige oplysninger. Afgørende er alene, om der rent faktisk er afgivet en urigtig eller vildledende oplysning. Foreligger blot en manglende eller ikke-rettidig afgivelse af en pligtig kontroloplysning, må ansvaret som udgangspunkt bedømmes efter SKL § 14, stk. 2,...

⁵² Den Juridiske Vejledning 2011-1, afsnit A.C. 3.2.1.2.5

⁵³ Jan Pedersen, Skatte- og afgiftsstrafferet, 3. udgave 2009, side 329 – 330.

Bestemmelsen omfatter såvel forsætlige som groft uagtsomme forhold, men er begrænset til kontroloplysninger vedrørende skatteansættelse eller skatteberegning. Kontroloplysninger vedrørende indtræden eller ophør af subjektiv skattepligt er ikke omfattet ...

Systematisk kan bestemmelsen betegnes som en regel om "efterfølgende medvirken". Dette betyder i almindelighed, at alene urigtige oplysninger, som afgives efter skatteyderens indgivelse af selvangivelse, er omfattet. Derimod finder SKL § 14, stk. 1 også anvendelse, hvor en udenforstående afgiver ukorrekte oplysninger i forbindelse med sagsoplysningen i en omligningssag eller en klagesag for skatteankenævn, Landsskatteretten m.v. ... Muligvis omfatter bestemmelsen også tilfælde, hvor kontroloplysningen er forudgående eller samtidig med skatteyderens selvangivelse, men hvor de almindelige regler om medvirkensansvar efter Strl. § 23 ikke er opfyldt. Det er dog givet, at SKL § 14, stk. 1 giver visse problemer ved dens afgrænsning til ansvaret for medvirken til skattesvig efter SKL § 13, jf. Strl. § 23.

SKL § 14, stk. 1 har ingen større praktisk betydning. Dette skyldes givetvis, at urigtige lønoplysninger m.v. omfattes af OPKL § 17, stk. 1, nr. 2, der må anses som den relevante specialbestemmelse, som ved regelkonkurrence udelukker anvendelse af SKL § 14, stk. 1."

Jan Pedersen giver således udtryk for, at skattekontrollovens § 14, stk. 1, systematisk kan betegnes som en regel om efterfølgende medvirken, hvorfor alene urigtige oplysninger, der afgives efter skatteyderens indgivelse af selvangivelse eller modtagelse af automatisk årsopgørelse, er omfattet. Foreligger der afgivelse af urigtige eller vildledende oplysninger afgivet forud for dette tidspunkt, må ansvaret bedømmes efter reglerne om medvirken til overtrædelse af SKL § 13, når de almindelige regler om medvirkensansvar efter straffelovens § 23 er opfyldt, eller specialbestemmelsen i opkrævningslovens § 17, stk. 1, nr. 2 om afgivelse af urigtige lønoplysninger m.v. Hvis de almindelige regler om medvirkensansvar ikke er opfyldt, er det muligt, at ansvaret kan bedømmes efter skattekontrollovens § 14, stk. 1. Dette er dog ikke afklaret i praksis.

I Skattekontrolloven med kommentarer⁵⁴ angives, at skattekontrolloven § 14, stk. 1 omfatter:

" ... almindeligvis kun trediemandsoplysninger, der afgives efter at skatteyderen har indsendt sin selvangivelse. Bestemmelsen omfatter dog muligvis oplysninger, der afgives før eller samtidig med skatteyderens selvangivelse, men hvor medvirkensansvar ikke kan gøres gældende efter straffelovens § 23."

Dette kan forstås således, at også urigtige eller vildledende afgivelse af oplysninger, der indgår direkte i skatteansættelsen, muligvis er omfattet af skattekontrolloven § 14, stk. 1. Det kan dog være tvivlsomt, om bestemmelsen giver grundlag for en sådan udvidende fortolkning.

Skatteministeriets juridiske vejledning og den juridiske litteratur giver således ikke nogen entydig fortolkning af rækkevidden af skattekontrollovens § 14, stk. 1. Det kan således ikke heraf entydigt afledes, hvorvidt bestemmelsen:

- alene omfatter oplysninger, der afgives efter den automatiske årsopgørelse er dannet, eller
- alene oplysninger, der anvendes efter den automatiske årsopgørelse er dannet uanset hvornår de er afgivet, eller
- også omfatter oplysninger, der indgår i dannelsen af årsopgørelsen.

7.1.1.1.2 Historik

Lov af 12. juli 1946

⁵⁴ Skattekontrolloven med kommentarer af P.O. Seidenfaden m.fl., 1. udgave 2000, side 262

En bestemmelse med tilsvarende indhold som skattekontrollovens § 14, stk. 1 indførtes ved lov nr. 392 af 12. juli 1946, kontrolloven, som § 15:

"§ 15. Den, der til brug ved kontrollen med skatteligningen forsætligt afgiver urigtige oplysninger, eller som forsætligt medvirker hertil, straffes med bøde, hæfte eller under skærpende omstændigheder, således navnlig såfremt gerningen er begået for vindings skyld, med fængsel i indtil 2 år."

På dette tidspunkt var den eneste hjemmel til afgivelse af kontroloplysninger, kontrollovens § 8, der hjemlede angivelse af visse nærmere kontroloplysninger på skattemyndighedernes begæring. Undladelse af at afgive sådanne oplysninger var alene sanktioneret med ikke-strafferetlige daglige bøder, så længe undladelsen bestod.

Frem til Skattekontrolloven i 1971, blev reglerne om kontroloplysninger yderligere specificeret i kontrolloven §§ 8 A - 8 F, idet banker, arbejdsgivere og pensionsinstitutioner blev pålagt visse automatiske kontroloplysninger. Dette medførte dog ingen ændringer i kontrollovens § 15 om strafansvaret for urigtige eller vildledende kontroloplysninger.

Lov af 17. december 1971

Ved lov nr. 539 af 17. december 1971 blev der foretaget væsentlige ændringer i kontrolloven, der samtidig skiftede navn til Skattekontrolloven. Ændringerne bestod navnlig i etablering af en særskilt hjemmel for arbejdsgivere til afgivelse af automatiske kontroloplysninger om løn, arbejdsvederlag m.v. i skattekontrollovens § 7.

Samtidig blev kontrollovens §§ 13-15 nyskrevet i skattekontrollovens §§ 13-14. Skattekontrolloven § 14 regulerede herefter:

- stk. 1: afgivelse af urigtige eller vildledende kontroloplysninger
- stk. 2: undladelse af afgivelse af nærmere angivne oplysninger.

Det fremgår af forarbejderne⁵⁵, at gerningsindholdet i skattekontrolloven § 14, stk. 1, i realiteten svarede til gerningsindholdet i tidligere kontrollov § 15:

"I den gældende lovs § 15 er det fastsat, at den, der til brug ved kontrollen med skatteligningen, *forsætligt* afgiver urigtige oplysninger eller *forsætligt* medvirker hertil, straffes med bøde, hæfte eller under skærpende omstændigheder med fængsel indtil 2 år.

Gerningsindholdet i forslaget til § 14, stk. 1 svarer i realiteten til gerningsindholdet i § 15.

...

Vedrørende strafbarheden af medvirken, bemærkes, at man ikke mener, at der er grundlag for at opretholde en særregel herom, og hjemmelen til at straffe den, der medvirker til at overtræde § 13, vil derfor fremtidig være at finde i straffelovens §§ 23 og 24."

Det må således konstateres, at en fortolkning af lov nr. 539 fra 1971 ikke giver støtte for, at skattekontrollovens § 14, stk. 1, også omfatter afgivelse af urigtige eller vildledende oplysninger afgivet til brug for skatteansættelsen, men alene omfatter oplysninger afgivet til brug for en efterfølgende kontrol.

Lov af 21. marts 1973

⁵⁵ L 4 FT 1971-72, bemærkningerne til § 1, nr. 8 – ændring af §14.

Ved lov nr. 177 af 21. marts 1973 om ændring af skattekontrolloven indsattes "og skatteberegningen" i § 14, stk. 1 efter "skatteligningen".

Det fremgår af forarbejderne⁵⁶ at tilføjelsen af "og skatteberegningen" skete under udvalgsbehandlingen. Af bemærkningerne til forslaget fremgår følgende:

"Den foreslåede ændring sigter på at gøre det strafbart at give urigtige oplysninger om tilbageholdt A-skat på de sedler, der af de oplysningspligtige skal indsendes til skattemyndighederne efter lovens § 7. Disse oplysninger har navnlig betydning for "slutopgørelsen" under kildeskatteordningen."

Heraf kan det udledes, at det ikke er af betydning på hvilket tidspunkt oplysningerne afgives, men derimod med hvilket formål eller til hvilken anvendelse oplysningerne skal afgives.

Af forarbejderne - betænkningens bilag 1 - fremgår følgende om oplysningssedlerne:

"Fra og med 1972 skal de indeholdelsespligtige efter kildeskatteloven anføre trukket A-skat på oplysningssedlerne (lønsedlerne), idet de for 1970 og 1971 anvendte specificerede periodiske redegørelser for skattefrækket bortfaldt fra 1. januar 1972.

...

Oplysningssedlerne indgår sammen med den tilhørende angivelse (med sumoplysninger) til arbejdsgiverkommunen.

...

Efter afstemning og fejlrettelse (bl.a. af personnummerfejl) overføres oplysningerne via EDB til kildeskattedirektoratets centrale EDB registre. Herfra udskrives bl.a. for hver skatteyder en registerudskrift med samtlige de oplysninger - herunder oplysninger om B-indkomst - der er indkommet på oplysningssedlerne. Udskriften tilgår slutligningskommunen til brug ved ligningskontrollen."

Det må således konstateres, at de urigtige oplysninger, som ændringen i 1973 sigter på at gøre strafbare er oplysninger, der anvendtes til brug for ligningskontrollen (kontrol med skatteansættelsen), altså oplysninger der er afgivet til brug for en efterfølgende kontrol, selvom bemærkningen til bestemmelsen kunne forstås derhen, at oplysningerne skulle anvendes til brug for dannelse af slutopgørelsen.

Det skal i den forbindelse bemærkes, at indeholdelsespligtiges afgivelse af urigtige eller vildledende oplysninger om modtagere af A-indkomst, fradragsbeløb og indeholdte beløb, på den tid kunne straffes efter § 74, stk. 1, nr. 4, i kildeskatteloven, lov nr. 100 af 31. marts 1967. Kildeskatteloven § 74 er nærmere omtalt nedenfor i afsnit 7.2.

Domme

Der findes ganske få ældre domme, hvor tiltalte domfældes efter skattekontrollovens § 14, stk. 1. Heraf kan nævnes dom nr. 1260 fra 1976⁵⁷, hvor et selskabs direktør som aktionær og daglig leder kendtes skyldig efter skattekontrollovens § 14, stk. 1, ved ikke at have forsynet oplysningssedlen for 1973 med oplysning om udbetalt julegratiale.

Afgrænsning i forhold til stk. 2 og stk. 3

⁵⁶ L 69, FT 1972-73, betænkningen, bemærkninger til § 1, nr. 3 i ændringsforslaget

⁵⁷ Domme i skattesager bind IV.

Både § 14, stk. 2 og stk. 3, omfatter, jf. nedenfor afsnit 7.1.2 og 7.1.3, manglende overholdelse af en frist og ikke eventuelle urigtigheder i de afgivne oplysninger.

7.1.1.1.3 Sammenfatning vedrørende objektivt gerningsindhold, § 14, stk. 1

Det må, jf. ovenfor, konstateres, at hverken en ordlydsfortolkning af skattekontrollovens § 14, stk. 1, eller en undersøgelse af bestemmelsens forarbejder, historiske kontekst eller den juridiske litteratur giver nogen entydig afklaring af, hvorvidt § 14, stk. 1, om urigtige eller vildledende kontroloplysninger også omfatter oplysninger afgivet til brug for den automatiske dannelse af skatteydere årsopgørelse, eller om bestemmelsen alene kan anvendes på oplysninger, der anvendes til en efterfølgende kontrol.

Eftersom der ikke er nogen offentliggjort domspraksis siden 1976, hvor selvangivelsesproceduren var en anden end i dag, eksisterer der ingen praksis, der kan bidrage til fortolkningen af bestemmelsen.

Det må således konstateres, at rækkevidden af bestemmelsen er uafklaret.

7.1.1.2 Subjektivt gerningsindhold

Subjektivt skal der være forsæt eller grov uagtsomhed til det objektive gerningsindhold.

Ansvarssubjektet er den, der afgiver oplysningerne. Det kan både være den skattepligtige selv og andre.

Det fremgår af Den Juridiske Vejledning 2011-1, afsnit A.C.3.2.1.2.5, at

"Hvis det er den skattepligtige selv, der på anfordring afgiver oplysningerne, er praksis, at ansvaret efter § 14 bliver absorberet af § 13."

7.1.2 § 14, stk. 2

7.1.2.1 Objektivt gerningsindhold

Det objektive gerningsindhold er, at

- 1) Undlade rettidigt at opfylde en pligt i en række bestemmelser i skattekontrolloven til at afgive oplysninger, indberette oplysninger, indsende regnskab mv.

§ 14, stk. 2, blev indsat ved lov nr. 539 af 17. december 1971. Af de særlige bemærkninger til § 14, stk. 2, i lovforslaget fra 1971⁵⁸ fremgår følgende om det objektive gerningsindhold i § 14, stk. 2:

"§ 14, stk. 2, indeholder regler om straf for forseelser i forbindelse med pligten til at give kontroloplysninger efter lovens afsnit II.

...

⁵⁸ L 4 FT 1971-72.

Den gældende ordning, hvorefter opfyldelse af en oplysningspligt kan fremtvinges ved pålæg af daglige bøder, kan ikke undværes, selvom dette tvangsmiddel er behæftet med visse mangler ...

I mange situationer er der behov for en mulighed for at anvende bødestraf ved siden af tvangsbøder eller i stedet for sådanne. Som eksempel kan nævnes, at en oplysningspligtig gentagne gange undlader rettidigt at fremkomme med pligtige oplysninger og først afgiver dem på det tidspunkt, hvor han trues med tvangsbøder. I sådanne tilfælde vil udsigten til en almindelig bødestraf, der ikke kan afværges ved senere opfyldelse af oplysningspligten, formentlig motivere til større punktlighed med hensyn til afgivelse af oplysningerne. Det foreslås derfor i stk. 2 at fastsætte bødestraf overfor den, der forsætligt eller af grov uagtsomhed *undlader* rettidigt at efterkomme sin oplysningspligt i henhold til lovens afsnit II."

Det objektive gerningsindhold i stk. 2 må således konstateres alene at omfatte overholdelse af fristen for indberetninger og ikke omfatte eventuelle urigtigheder i de afgivne oplysninger. Overtrædelsen er fuldbyrdet, når fristen er udløbet (rettidigt).

Nogle af henvisningerne i § 14, stk. 2, giver ikke umiddelbart mening i forhold til at gøre et strafansvar gældende. Der henvises i bestemmelsen således til § 8 L og § 11. Disse to bestemmelser omhandler hhv.

- § 8 L - at told- og skatteforvaltningen fører register over indberetningspligtige og kan pålægge daglige bøder for manglende tilmelding til registret
- § 11 - at told- og skatteforvaltningen modtager oplysninger fra myndigheder i Holland og Det Forenede Kongerige.

Dette skyldes manglende konsekvensrettelser igennem tiden og kan ses som en illustration af, hvordan skattekontrollovens bestemmelser, og særligt bestemmelserne om indberetnings- og oplysningspligter igennem årene er blevet ændret og tilføjet efterhånden, som der er opstået behov herfor, og uden en samlet modernisering af skattekontrolloven.

7.1.2.2 Subjektivt gerningsindhold

Subjektivt skal der være forsæt eller grov uagtsomhed i forhold til det objektive gerningsindhold - at undlade rettidigt at opfylde oplysnings- eller indberetningspligten mv.

Ansvarssubjektet er den oplysnings- eller indberetningspligtige. Det kan også være den skattepligtige selv, f.eks. er det ejer af selskabskapital mv., der skal underrette selskabet, jf. § 3 A.

7.1.3 § 14, stk. 3

7.1.3.1 Objektivt gerningsindhold

Det objektive gerningsindhold er, at

- 1) Undlade at genindberette efter pålæg og inden en frist, som told- og skatteforvaltningen har fastsat efter skattekontrollovens § 9 A, stk. 3.

Overtrædelsen er fuldbyrdet, når fristen er udløbet.

7.1.3.2 Subjektivt gerningsindhold

Subjektivt skal der være forsæt eller grov uagtsomhed i forhold til det objektive gerningsindhold - at undlade genindberetning inden for den fastsatte frist.

§ 14, stk. 3, blev indsat ved lov nr. 527 af 17. juni 2008 om ændring af forskellige skattelove med baggrund i en rapport fra en i Skatteministeriet nedsat intern arbejdsgruppe. Følgende fremgår af bemærkningerne 3.2.3 vedrørende § 14, stk. 3:

" I en situation, hvor en indberetningspligtig har indberettet til SKAT, men indberetningen er mangelfuld, og den indberetningspligtige ikke reparerer de mangelfulde oplysninger ved en tilfredsstillende genindberetning, er der efter gældende regler ingen muligheder for at sanktionere en sådan passivitet. Bestemmelsen i skattekontrollovens § 14, stk. 2, giver således ikke hjemmel til at pålægge bøde i en sådan situation.

3.2.3.3. Skatteministeriets overvejelser

Efter Skatteministeriets opfattelse er der behov for en bestemmelse, som fastslår pligt for en indberetningspligtig til at foretage genindberetning til SKAT ved tidligere mangelfuld indberetning. Indførelsen af en sådan bestemmelse samt indførelsen af bødestraf for manglende genindberetning vil efter Skatteministeriets opfattelse give den indberetningspligtige et større incitament til at være mere omhyggelig med indberetningen og dermed styrke kvaliteten af de indberettede oplysninger. Det forudsætter naturligvis, at den indberetningspligtige er bekendt med, at det er forbundet med strafansvar ikke at genindberette oplysninger, som har vist sig at være mangelfulde.

3.2.3.4. Forslagets indhold

Forslaget i § 2, nr. 6, går ud på at indføre et nyt stk. 3 i skattekontrollovens § 9 A, hvorefter en indberetningspligtig har pligt til at genindberette oplysninger, som viser sig at være mangelfulde, eller som på anden lignende måde ikke er egnede til at blive lagt til grund for dannelsen af en årsopgørelse m.v. Genindberetningen skal foretages inden en frist, som SKAT meddeler.

Undlader den indberetningspligtige at følge dette pålæg, kan vedkommende efter forslaget i § 2, nr. 9, pålægges straf i form af bøde, hvis det sker forsætligt eller groft uagtsomt.

...

Udtrykket »genindberetning« dækker også over den situation, hvor SKAT har anmodet den indberetningspligtige om »omlevering«, dvs. hvor alle oplysningerne vedrørende de konkrete skatteydere m.v. fra en indberetter efter en helhedsvurdering af leveringen ikke findes tilfredsstillende. Fejlprocenten i en levering kan være så stor, at en omlevering vil være mere rentabel, end at indberetningerne går ind i systemet med fejlretninger m.v. til følge. Det kan også tænkes, at indberetningerne er indberettet til et forkert system. Også i den situation vil man anmode den indberetningspligtige om at omlevere."

Selvom undladelse af rettidigt at opfylde pligten i § 9 A var omfattet af ansvarsbestemmelsen i § 14, stk. 2, mente man således ikke at der inden da, var en klar hjemmel til at sanktionere manglende genindberetning.

7.1.4 § 14, stk. 4

Stk. 4 omhandler afgivelse af urigtige eller vildledende oplysninger i forbindelse med transfer pricing.

7.1.4.1 Objektivt gerningsindhold

Det objektive gerningsindhold er, at

- 1) Afgive urigtige eller vildledende oplysninger
- 2) om opfyldelse af betingelserne for anvendelse af § 3B, stk. 6.

§ 3B, stk. 6 angiver forskellige krav til dokumentationspligten, afhængig af virksomhedens størrelse. Det strafbare gerningsindhold vedrører oplysninger, der urigtigt placerer virksomheden i den kategori, hvor der kræves mindst dokumentation eller ingen dokumentation.

Overtrædelsen er fuldbyrdet, når oplysningerne afgives i forbindelse med selvangivelsen.

7.1.4.2 Subjektivt gerningsindhold

Subjektivt skal der være forsæt og grov uagtsomhed i forhold til 1) og 2) i det objektive gerningsindhold.

Ansvarssubjektet er den skattepligtige virksomhed.

7.2 Kildeskatteloven § 74

§ 74. Med bøde straffes den, der forsætligt eller ved grov uagtsomhed

- 1) undlader at opfylde pligt til at foretage indeholdelse af A-skat, arbejdsmarkedsbidrag, udbytteskat mv., royaltyskat, eller skat som nævnt i § 65 B, stk. 1,
- 2) undlader rettidigt at afgive de i § 66, stk. 2, eller § 66 A, stk. 1, omhandlede oplysninger,
- 3) afgiver urigtige eller vildledende oplysninger om de i § 66, stk. 2, eller § 66 A, stk. 1, omhandlede forhold, eller
- 4) anmoder om elektroniske skattekortoplysninger hos told- og skatteforvaltningen vedrørende personer, som man på anmodningstidspunktet ikke kan påregne at skulle udbetale A-indkomst til.

Stk. 2. Er forholdet begået med forsæt til at unddrage det offentlige skat, eller foreligger der i øvrigt skærpende omstændigheder, kan straffen stige til fængsel indtil 1 år og 6 måneder, medmindre højere straf er forskyldt efter straffelovens § 289.

Bestemmelsen blev indsat ved lov nr. 100 af 31. marts 1967 og er senest ændret ved lov nr. 521 af 12. juni 2009, hvor ”arbejdsmarkedsbidrag” blev indsat.

7.2.1 § 74, stk. 1

Stk. 1, nr. 1 omhandler manglende eller forsinket indeholdelse af A-skat, arbejdsmarkedsbidrag m.v., samt indeholdelse med for lavt et beløb.

Stk. 1, nr. 2 og nr. 3 sanktionerer undladelse af rettidig indberetning, samt indberetning af urigtige eller vildledende oplysninger om royaltyskat og om udbetaling eller godskrivning af udbytte, jf. § 66, stk. 2, og § 66 A, stk. 1.

7.2.1.1 Ændring som konsekvens af opkrævningsloven

Kildeskatteloven § 74, stk. 1, blev ændret ved lov nr. 165 af 15. marts 2000 om ændring af forskellige skatte- og afgiftslove (konsekvensændringer som følge af opkrævningsloven)

Inden ændringen havde bestemmelsen følgende ordlyd:

"§ 74. Med bøde straffes den, der forsætligt eller ved grov uagtsomhed

- 1) undlader at opfylde pligt til at foretage indeholdelse af A-skat, udbytteskat m.v., royaltyskat eller skat som nævnt i § 65 B, stk. 1,
- 2) undlader at indbetale indeholdte skattebeløb i rette tid,
- 3) undlader rettidigt at afgive de i § 57, stk. 1, § 66, stk. 3, eller § 66 A, stk. 1, omhandlede oplysninger,
- 4) afgiver urigtige eller vildledende oplysninger om de i § 57, stk. 1, § 66, stk. 3, eller § 66 A, stk. 1, omhandlede forhold eller
- 5) anmoder om elektroniske skattekortoplysninger hos skattemyndighederne vedrørende personer, som man på anmodningstidspunktet ikke kan påregne at skulle udbetale A-indkomst til."

Ved konsekvensændringloven blev § 74, stk. 1, nr. 2 ophævet. Af bemærkningerne herom fremgår følgende:

"Bestemmelsen om straf for ikke rettidig betaling af indeholdte skattebeløb foreslås videreført uændret i opkrævningsloven, og bestemmelsen foreslås følgelig ophævet i kildeskatteloven."⁵⁹

Desuden blev "§ 66, stk. 3" ændret til "§ 66, stk. 2".

7.2.1.2 Ændring som konsekvens af indkomstregisterloven

Kildeskatteloven § 74, stk. 1 blev ændret ved lov nr 404 af 8. maj 2006 om ændring af forskellige love (Konsekvensændringer som følge af lov om et indkomstregister).

Ved denne ændringslov udgik "§ 57, stk. 1" af § 74, stk. 1, nr. 2 og 3, som en konsekvens af ændring af kildeskatteloven § 57. Ændringen af § 57 fremgår af bilag 4.

Inden ændringen havde bestemmelsen følgende ordlyd:

"§ 74. Med bøde straffes den, der forsætligt eller ved grov uagtsomhed

- 1) undlader at opfylde pligt til at foretage indeholdelse af A-skat, udbytteskat m.v., royaltyskat eller skat som nævnt i § 65 B, stk. 1,
- 2) undlader rettidigt at afgive de i § 57, stk. 1, § 66, stk. 2, eller § 66 A, stk. 1, omhandlede oplysninger,
- 3) afgiver urigtige eller vildledende oplysninger om de i § 57, stk. 1, § 66, stk. 2, eller § 66 A, stk. 1, omhandlede forhold eller
- 4) anmoder om elektroniske skattekortoplysninger hos skattemyndighederne vedrørende personer, som man på anmodningstidspunktet ikke kan påregne at skulle udbetale A-indkomst til."

Af de bemærkningerne til lovbestemmelsen fremgår følgende om denne ændring:

⁵⁹ Bestemmelsen i opkrævningsloven om straf for ikke rettidig betaling af indeholdte skattebeløb blev siden hen ophævet ved lov nr 1441 af 22. december 2004 om ændring af skattekontrolloven og lov om opkrævning af skatter og afgifter m.v.

"Efter den nugældende bestemmelse i kildeskattelovens § 57 skal indeholdelsespligtige foretage angivelse af indeholdt A-skat og oplysninger om de personer, der har modtaget A-indkomst i A-skatteperioden. Angivelsen skal foretages en gang månedligt. Hvis en virksomhed i en måned ikke har udbetalt A-indkomst, skal der indsendes en nulangivelse.

Efter etableringen af et indkomstregister skal A-indkomst og indeholdt A-skat indberettes månedligt til indkomstregistret. Indberetningen foretages vedrørende hver enkelt modtager af A-indkomst. Dette indebærer, at der månedligt skal foretages indberetning til indkomstregistret af de oplysninger, som i dag skal angives og indberettes efter kildeskattelovens § 57. Angivelse af indeholdt A-skat og indberetningen af modtagerne af A-indkomst efter kildeskattelovens § 57 bliver dermed overflødig.

For så vidt angår angivelsen af indeholdt A-skat, vil A-skatteangivelsen kunne dannes automatisk på basis af indberetningerne til indkomstregistret. Virksomhederne skal dog fortsat selv skulle foretage indeholdelsen og beregne og indbetale den indeholdte A-skat.

Med anvendelse af de månedlige indberetninger til indkomstregistret til dannelse af A-skatteangivelsen bortfalder korrektioner af årsdifferencer. Årsdifferencerne opstår som forskelle mellem angivelserne af A-skat og de indeholdte beløb, som indberettes vedrørende den enkelte modtager i forbindelse med den årlige oplysningsseddel. Eventuelle differencer mellem indbetalte beløb og indberetninger til indkomstregistret af indeholdt A-skat vil kunne opklares løbende.

Som konsekvens af bortfaldet af A-skatteangivelserne og indberetningen af modtagerne af A-indkomst ændres kildeskattelovens § 57, så alene reglerne om regnskabsførelse og sikring af oplysninger til brug for indberetningen bevarer.

Det vil sige, at alene den nugældende stk. 4 opretholdes. Bestemmelsen ændres dog, jf. nedenfor.

De nugældende regler i stk. 1-3 ophæves. Stk. 1 omhandler angivelse af indeholdt A-skat og indberetning af modtagerne af A-indkomst. Stk. 2-3 indeholder nærmere regler om indberetningen af modtagere af A-indkomst. Disse regler ophæves."

Man ophævede således pligten for den indeholdelsespligtige til at foretage angivelse af indeholdt A-skat og oplysninger om de personer, der har modtaget A-indkomst i A-skatteperioden i kildeskatteloven og som en konsekvens heraf ophævede man også hjemlen i kildeskatteloven til at straffe manglende rettidig angivelse af disse oplysninger, samt afgivelse af urigtige eller vildledende oplysninger.

7.2.2 Vedr. indberetning af oplysninger

I dag sanktionerer kildeskatteloven § 74 i stk. 1, nr. 2 og nr. 3, således, for så vidt angår indberettede oplysninger, alene undladelse af rettidigt at afgive oplysninger om udbytte- og royaltyskat samt afgivelse af urigtige eller vildledende oplysninger om udbytte- og royaltyskat.

Straf for ikke rettidig betaling af indeholdte skattebeløb, som indtil vedtagelsen af opkrævningsloven i år 2000 fandtes i kildeskatteloven § 74, stk. 1, nr. 2, blev videreført uændret i opkrævningsloven.

En tilsvarende videreførelse til indkomstregisterloven i 2006, af straf for manglende rettidig indberetning af oplysning om indeholdt A-skat og om personer, der modtager A-indkomst, samt afgivelse af urigtige og vildledende oplysninger herom, som indtil da fandtes i kildeskatteloven § 74, stk. 1, nr. 2 og 3, skete ikke.

7.3 Opkrævningsloven § 17

§ 17. Med bøde straffes den, der forsætligt eller groft uagtsomt

- 1) overtræder § 2, stk. 1 eller 2, eller § 9, stk. 1 eller 2, eller

- 2) afgiver urigtige eller vildledende oplysninger eller fortier oplysninger til brug for angivelse eller indberetning til indkomstregisteret af skatter eller afgifter m.v. efter § 2, stk.1, eller § 9, stk.1 eller 2.

Stk. 2. Den, der begår en af de nævnte overtrædelser med forsæt til at unddrage statskassen skatter eller afgifter m.v., straffes med bøde eller fængsel indtil 1 år og 6 måneder, medmindre højere straf er forskyldt efter straffelovens § 289.

Stk. 3. Medmindre højere straf er forskyldt efter straffelovens § 289, straffes med bøde eller fængsel indtil 1 år og 6 måneder den, der forsætligt eller ved grov uagtsomhed driver en virksomhed, selv om registreringen er inddraget efter § 4, stk. 3, eller inddraget eller nægtet efter § 11, stk. 9. Virksomheden kan dog afvikle allerede indgåede ansættelses- og kontraktforhold, der gør det påkrævet at indeholde A-skat og arbejdsmarkedsbidrag, med kortest muligt varsel. Skatteministeren kan fastsætte nærmere regler om afregningen, herunder om forkortet afregningsperiode og indbetalingsfrist.

Stk. 4. I forskrifter, der udfærdiges i medfør af loven, kan der fastsættes straf af bøde for den, der forsætligt eller groft uagtsomt overtræder bestemmelserne i forskrifterne.

Stk. 5. Der kan pålægges selskaber m.v. (juridiske personer) strafansvar efter reglerne i straffelovens 5. kapitel

Ved lov nr. 169 af 15. marts 2000 blev reglerne for skatter og afgifter om afregningsperioder, om frister for angivelse og indbetaling, om sanktioner ved forsinket eller manglende angivelse og betaling, om betaling af renter af skatte- og afgiftsrestancer og om eftergivelse og henstand med skyldige beløb i en vis udstrækning harmoniseret og samlet i opkrævningsloven. Det fremgår af bemærkningerne til loven at:

"Ved dette lovforslag foreslås indført fælles regler om opkrævning af alle skatter og afgifter, som er kendetegnet ved, at virksomheder periodisk angiver og betaler et tilsvarende til Told Skat. Det drejer sig om punkt- og miljøafgifter, A-skat, arbejdsmarkedsbidrag samt moms og lønsumsafgift - dvs. skatter og afgifter, som ikke er virksomhedens »egne« skatter, men som virksomheden opkræver i forbindelse med varesalg m.v. eller indeholder i løn m.v. Enkelte af de fælles regler vil tillige gælde for skatter og afgifter, som virksomheden selv skal betale, f.eks. selskabsskat, indkomstskat og vægtafgift/grøn ejeravgift."

7.3.1 § 17, stk. 1

§ 17, stk. 1, nr. 1, omhandler overtrædelse af:

§ 2, stk. 1

Afregningsperioden er kalendermåneden. Hvor der i anden lovgivning er henvist til afgiftsperioden, svarer dette til afregningsperioden. For hver afregningsperiode og for hver skat eller afgift m.v. skal der indgives en angivelse med de oplysninger, som følger af reglerne i den enkelte skatte- og afgiftslov. 3. pkt. finder dog ikke anvendelse, for så vidt angår indeholdt A-skat og arbejdsmarkedsbidrag, som skal indberettes til indkomstregisteret.

Stk.2. Angivelser vedrørende de i bilag 1, liste A, nævnte love skal indgives til told- og skatteforvaltningen senest den 15. i den første måned efter udløbet af afregningsperioden. Angivelser vedrørende den lov, som er nævnt i bilag 1, liste B, skal indgives til told- og skatteforvaltningen senest den 10. i den første måned efter udløbet af afregningsperioden, jf. dog stk. 6. I januar måned skal disse angivelser dog indgives senest den 17. januar.

§ 9

Den, der fra andre EU-lande modtager varer, der er afgiftspligtige efter de afgiftslove, der er nævnt i bilag 1, liste A, nr. 1-4, og som ikke er registreret efter den pågældende afgiftslov, skal ved modtagelsen af varerne angive den mængde varer, hvoraf der skal betales afgift, til told- og skatteforvaltningen. Angivelsen skal være underskrevet af varemottageren eller en repræsentant for sælgeren.

Stk.2. Varemottagere, der ikke er erhvervsdrivende, og som fra andre EU-lande modtager varer m.v., der er afgiftspligtige efter de afgiftslove, der er nævnt i bilag 1, liste A, nr. 5-18 og 31, skal ved modtagelsen af varerne angive den mængde varer, hvoraf der skal betales afgift til told- og skatteforvaltningen. Angivelsen skal være underskrevet af varemottageren.

§ 17, stk. 1, nr. 1, sanktionerer således manglende rettidig indgivelse af skatte- eller afgiftsoplysninger undtagen oplysninger, der angår indeholdt A-skat og arbejdsmarkedsbidrag, som skal indberettes til indkomstregistret.

§ 17, stk. 1, nr. 2, omhandler afgivelse af urigtige eller vildledende oplysninger eller fortieelse af oplysninger til brug ved angivelse og indberetning til indkomstregistret.

Af nyeste praksis kan nævnes SKM2011.146.ØLR, hvor tiltalte blev straffet i overensstemmelse med tiltalen som lød:

"... overtrædelse af straffelovens § 289, jfr. opkrævningslovens § 17, stk. 2, jfr. stk 1, nr. 2, jfr. § 2, stk. 1, ved som direktør og stifter af H1 ApS med forsæt til skatteunddragelse at have afgivet urigtige eller vildledende oplysninger eller fortiet oplysninger til brug for angivelse eller indberetning til indkomstregistret af skatter og afgifter, idet tiltalte for perioden 1. september 2003 - 30. september 2005 har indeholdt kr. 149.467,- i AM-bidrag og kr. 607.746,- i A-skat uden til ToldSkat at angive og indbetale de indeholdte beløb."

7.3.2 Vedr. indberetning af oplysninger

Opkrævningsloven § 17 sanktionerer således afgivelse af urigtige eller vildledende oplysninger eller fortieelse af oplysninger om A-skat og AM-bidrag, der skal indberettes til indkomstregistret.

7.4 Indkomstregisterloven § 11

§ 11. Indberetningspligtige efter § 2, der, uden at forholdet omfattes af straffebestemmelser i anden lovgivning, forsætligt eller af grov uagtsomhed undlader rettidigt at opfylde en pligt, der påhviler den pågældende i medfør af § 3 eller § 4, stk. 1 eller 2, straffes med bøde.

Stk. 2. Den, som forsætligt eller groft uagtsomt undlader at foretage genindberetning inden for den frist, som told- og skatteforvaltningen har meddelt efter § 4, stk. 3, straffes med bøde.

Stk. 3. Der kan pålægges juridiske personer strafansvar efter reglerne i straffelovens 5. kapitel.

7.4.1 § 11, stk. 1

Strafbestemmelsen i § 11, stk. 1 omfatter tilsidesættelse af pligten til rettidig indberetning til indkomstregistret, hvor tilsidesættelse af pligten ikke er strafsanktioneret efter anden lovgivning. De oplysninger, der skal indberettes til indkomstregistret er følgende:

- 1) Beløb og andre oplysninger, som er omfattet af indberetningspligt efter skattekontrollovens § 7.
- 2) Beløb m.v., som efter skatteministerens bestemmelse omfattes af indberetningspligten efter skattekontrollovens § 7 A, stk. 2, og skattepligtige fordele som nævnt i skattekontrollovens § 7 A, stk. 3.
- 3) Uddelinger omfattet af indberetningspligt efter skattekontrollovens § 7 B, stk. 1, fra fonde og foreninger, der er skattepligtige efter fondsbeskatningsloven eller pensionsafkastbeskatningsloven.

- 4) Vederlag og udlodninger i form af, at der er stillet en bil til rådighed for privat benyttelse, eller i form af, at der er stillet en sommerbolig, en lystbåd eller en helårsbolig til rådighed, som er omfattet af indberetningspligt efter skattekontrollovens § 7 C.
- 5) Tilbagebetalinger af kontanthjælp og introduktionsydelse m.v. efter kapitel 12 i lov om aktiv socialpolitik eller kapitel 7 i integrationsloven, som omfattes af indberetningspligt efter skattekontrollovens § 7 D.
- 6) Oplysninger om ansættelsesperiode, den produktionsenhed, den ansatte er tilknyttet, og løntimer, som omfattes af indberetningspligt efter skattekontrollovens § 7 J.
- 7) Oplysning om indeholdt særlig pensionsopsparing, jf. § 17 f, stk. 1, i lov om Arbejdsmarkedets Tillægspension.
- 8) Oplysninger om bidrag til Arbejdsmarkedets Tillægspension samt bidragssatser, i det omfang der efter anden lovgivning eller i medfør af anden lovgivning er fastsat regler om indberetning heraf til indkomstregisteret.
- 9) Oplysninger, som er relevante for administration af en barseludligningsordning, jf. § 7 i lov om barseludligning på det private arbejdsmarked (barseludligningsloven).
- 10) Oplysninger om ferie, i det omfang der i medfør af ferielovens § 33, stk. 1, er fastsat regler om indberetning heraf til indkomstregisteret.

En række pligter omfattet af lov om indkomstregister vil kunne strafforfølges efter skattekontrollovens § 14, stk. 2. Dette gælder pligterne nævnt ovenfor som nr. 1, 2, 3, 4 og 6.

7.4.2 § 11, stk. 2

§ 11, stk. 2, straffer unkladelse af at foretage genindberetning, jf. indkomstregisterloven § 4, stk. 3. Idet § 11, stk. 2, ikke indeholder samme forbehold for anden lovgivning som stk. 1, omfatter bestemmelsen samtlige pligter i indkomstregisterloven, jf. § 2 og § 3.

Der er ingen offentliggjort praksis vedr. overtrædelse af indkomstregisterloven § 11.

7.5 Samspillet imellem skattekontrolloven, kildeskatteloven, opkrævningsloven og indkomstregisterloven

7.5.1 Urigtige og vildledende oplysninger

De ansvarsbestemmelser, der sanktionerer tredjemands afgivelse af urigtige og vildledende oplysninger er, jf. ovenfor skattekontrolloven § 14, stk. 1, opkrævningsloven § 17, stk. 1, nr. 2, og kildeskatteloven § 74, stk. 1, nr. 3. Indberetning af urigtige eller vildledende oplysninger sanktioneres, jf. disse bestemmelser som følger:

- Oplysninger om A-skat og AM-bidrag straffes efter **opkrævningsloven § 17** - bestemmelsen straffer også fortielse af disse oplysninger.
- Oplysninger om indbetaling af royaltyskat samt udbetaling eller godskrivning af udbytte straffes efter **kildeskatteloven § 74**.
- Oplysninger til brug ved kontrollen med skatteligningen og skatteberegningen straffes efter **skattekontrolloven § 14, stk. 1** - rækkevidden af denne bestemmelse er uafklaret i praksis, jf. ovenfor afsnit 7.1.1.1.3.

Der er således hjemmel til at straffe indberetning af urigtige og vildledende oplysninger om A-skat, AM-bidrag, royaltyskat og udbetaling eller godskrivning af udbytte, samt fortielse af oplysninger om A-skat eller AM-bidrag til brug for årsopgørelsen (skatteansættelsen og -beregningen).

Der er ikke nogen tilsvarende klar hjemmel til at straffe tredjemands indberetning af urigtige eller vildledende oplysninger om andre typer af oplysninger, jf. skattekontrollovens afsnit II. Hverken oplysninger om indkomst såsom, B-indkomst, personalegoder, renteindtægter mv. eller oplysninger om typer af fradrag såsom faglige kontingenter, A-kasse kontingenter, pensionsordninger, renteudgifter, gaver til almenvelgørende foreninger mv., til brug for årsopgørelsen, idet anvendelsesområdet for skattekontrolloven § 14, stk. 1 er uafklaret, jf. ovenfor afsnit 7.1.1.1.3.

7.5.2 Undlader rettidigt at indberette / afgive oplysninger

De ansvarsbestemmelser, der sanktionerer tredjemands undladelse af rettidigt at foretage indberetning, er skattekontrolloven § 14, stk. 2, indkomstregisterloven § 11, stk. 1, kildeskatteloven § 74, stk. 1, nr. 2, og opkrævningsloven § 17, stk. 1, nr. 2. Undladelse af rettidigt at opfylde en pligt til indberetning sanktioneres ifølge disse bestemmelser som følger:

- Oplysninger efter skattekontrolloven § 3 A, stk. 1 og 3, § 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, § 9 A, § 9 B, § 10, § 10 A, stk. 1-3, § 10 B, stk. 1-3, eller § 11, kan straffes efter **skattekontrolloven § 14, stk. 2.**
- Oplysninger efter skattekontrolloven § 7, § 7 A, stk. 2, § 7 A, stk. 3, § 7 B, stk. 1, § 7 C, § 7 D, § 7 J kan straffes efter **indkomstregisterloven § 11, stk. 1**, hvis forholdet ikke omfattes af straffebestemmelser i anden lovgivning.
- Oplysninger om vedtagelse af udbytte og royaltyskat kan straffes efter **kildeskatteloven § 74, stk. 1, nr. 2.**
- Oplysninger om A-skat og AM-bidrag kan straffes efter **opkrævningsloven § 17.**

Af de bestemmelser, der er oplyst i skattekontrolloven § 14, stk. 2, er det ikke alle, der vedrører indberetninger til brug for årsopgørelse (skatteansættelse og -beregning). Det er alene følgende: § 7, § 7 A, § 7 B, § 7 C, § 7 G, § 7 H, § 7 J, § 8 A, § 8 B §§ 8 D-8 H, stk. 1-4, § 8 P, stk. 1, 2, 4 og 5, § 8 Q, stk. 1-3, § 8 S, § 8 T, stk. 1 og 3, § 8 U, stk. 1 og 3, § 9 A, § 9 B, § 10, § 10 A, stk. 1-3, § 10 B, stk. 1-3.

Idet indkomstregisterloven § 11, stk. 1, indeholder et forbehold for straffebestemmelser i anden lovgivning, og det alene er § 7 D, som ikke også kan straffes efter skattekontrolloven § 14, stk. 2, er ansvarsbestemmelsen i indkomstregisterloven § 11, stk. 2, i denne sammenhæng alene relevant ift. at straffe undladelse af rettidig indberetning af oplysninger efter skattekontrolloven § 7 D - kommunernes pligt til indberetning af tilbagebetalt kontanthjælp, introduktionsydelse mv. for hver enkelt indbetaler.

Manglende rettidig indberetning af oplysninger, jf. § 7 K (gaver til kulturinstitutioner, straffes ikke efter § 14, jf. forarbejderne), § 8 V (betaling af visse renter til Økonomistyrelsen) og § 8 Æ (gaver til velgørenhed), § 11 G (udlejning af fritidsbolig) sanktioneres ikke selvom disse oplysninger anvendes til den automatisk genererede årsopgørelse, fradrag for gaver til kulturinstitutioner og

velgørenhed er betinget af indberetning, jf. § 7 K og § 8 Æ og de oplysninger, der indberettes jf. § 8 Æ fremgår af et låst felt i årsopgørelsen.

Det må antages, at der er et overlap imellem opkrævningsloven § 17, stk. 1, nr. 2, og skattekontrolloven § 14, stk. 2.

7.5.3 Undlader at foretage genindberetning efter en frist

De ansvarsbestemmelser, der sanktionerer tredjemands manglende genindberetning af oplysninger, er skattekontrolloven § 14, stk. 3, og indkomstregisterloven § 11, stk. 2. Undladelse af at foretage genindberetning inden for en given frist sanktioneres jf. disse bestemmelser som følger:

- Oplysninger efter skattekontrolloven §§ 7 F, 7 G, 7 K, 8 A, 8 B, 8 E, 8 F, 8 H, 8 P, 8 Q, 8 T, 8 U, 8 V, 8 Æ, 8 Ø, 9 B, 10, 10 A, § 10 B eller § 11 G, straffes jf. **skattekontrolloven § 14, stk. 3.**
- Oplysninger efter skattekontrolloven §§ 7, 7 A, stk. 2, 7 A, stk. 3, 7 B, stk. 1, 7 C, 7 D, 7 J straffes efter **indkomstregisterloven § 11, stk. 2.**

7.5.4 Samspil imellem pligt til rettidig indberetning og pligt til genindberetning

For de fleste indberetningspligter, hvor manglende rettidig indberetning straffes efter skattekontrolloven § 14, stk. 2, og indkomstregisterloven § 11, stk. 1, er der parallelitet, således at manglende genindberetning også straffes, jf. skattekontrollovens § 14, stk. 3, og indkomstregisterlovens § 10, stk. 2, og omvendt. Dette gælder dog ikke:

- skattekontrolloven § 7 H, § 8 D, § 8 G, § 8 S, § 9 A, hvor alene manglende rettidig indberetning straffes, jf. skattekontrolloven § 14, stk. 2, men ikke manglende genindberetning.
- skattekontrolloven § 7 F, § 7 K, § 8 V, § 8 Æ, § 8 Ø, § 11 G, hvor alene manglende genindberetning straffes, jf. skattekontrolloven § 14, stk. 3, men ikke manglende rettidig indberetning.

7.6 Konklusion

Det må konkluderes, at indberetters strafansvar for afgivelse af indberetningspligtige oplysninger ikke er helt klar og entydig, idet:

- afgivelse af urigtige eller vildledende oplysninger er i nogle tilfælde strafsanktioneret og i andre tilfælde ikke.
- manglende rettidig indberetning af nogle typer af oplysninger er strafsanktioneret og andre er ikke.
- nogle typer af indberettede oplysninger skal der ske genindberetning af, hvis de er fejlbehæftede og andre ikke. Og manglende genindberetning er strafsanktioneret.

- der er ikke overensstemmelse imellem de oplysninger, hvor der kan straffes for manglende rettidig indberetning og de, hvor der straffes for manglende rettidig genindberetning.

En væsentlig årsag til uklarheden må antages at være, at bestemmelserne, der sanktionerer indberetning af urigtige og vildledende oplysninger, samt manglende indberetning og genindberetning sjældent anvendes i praksis, og domspraksis dermed også er yderst begrænset.

8 Arbejdsgruppens vurderinger og anbefalinger

Efter kommissoriet skal arbejdsgruppen bl.a. undersøge, i hvilket omfang ansvarsreglerne i skattekontrolloven understøtter Skatteministeriets strategier, herunder om ansvarsreglerne på hensigtsmæssig måde tilskynder borgerne til at betalte den korrekte skat eller afgift i rette tid.

Arbejdsgruppen skal herunder vurdere, om måden skattekontrollovens ansvarsregler er opbygget på er tidssvarende i lyset af omfanget og kvaliteten af indberettede oplysninger fra tredjemand samt i lyset af den øgede digitalisering på området.

Som beskrevet i ”Den bærende Strategi”, skal skatteydere kunne gennemskue reglerne, SKAT skal spille med åbne kort, og man skal mødes som medspiller, når man optræder som medspiller, og der skal slås hårdt ned på modspillere. Skatteministeriets mål er at gøre det nemt for de mange, der ønsker at efterleve reglerne og svært for de få, der er ude på at snyde.

Samtidig skal borgere befatte sig minimalt med skat, deres behov for at kontakte SKAT skal begrænses mest muligt og kommunikationen skal digitaliseres mest muligt, jf. Skatteministeriets vision for det selvangivelsesløse samfund . I sidste ende ønsker man at overflødiggøre henvendelser fra borgere til skattemyndighederne gennem "no-touch", hvor det hele foregår automatisk via indberetninger fra tredjeparter, så borgerne blot skal orienteres om den afregning af skat, der er sket, jf. kanalstrategien . Et skridt i den retning er taget med låsning af en række felter i årsopgørelsen. Baggrunden for feltlåsningsen er ifølge lovbemærkningerne, at kvaliteten af indberetningerne fra de indberetningspligtige til SKAT til brug for dannelsen af borgernes årsopgørelse i dag er således, at borgernes anvendelse af TastSelv og oplysningskortet erfaringsmæssigt genererer flere fejl end fejlrettelser.

Det er arbejdsgruppens vurdering, at ansvarsreglerne i skattekontrollovens § 13, § 14 og § 16, i lyset af det øgede omfang af indberetning af oplysninger fra tredjemand og udviklingen af selvangivelsesproceduren - herunder feltlåsningsen, ikke er tidssvarende og ikke er klare og præcise, hvilket uddybes nærmere nedenfor. Skattekontrollovens ansvarsregler understøtter således ikke Skatteministeriets strategier.

8.1 Krav til reglerne om strafansvar

Det er et generelt krav til straffebestemmelser, at de skal være klare og præcise, således at borgere med en rimelig grad af sikkerhed kan forudse, hvilke handlinger og undladelser der kan medføre strafansvar .

For at understøtte Skatteministeriets strategier og visionen om det selvangivelsesløse samfund bør reglerne om strafansvar:

- tilskynde skatteyder til at angive korrekte oplysninger, hvor han selv har pligt til og mulighed for det, og straffe ham, hvis han "bevidst forsøger at snyde".
- tilskynde indberetningspligtige til at foretage korrekte indberetninger, og straffe ham, hvis han "bevidst forsøger at snyde".

Omkring skatteydernes ansvar bør reglerne tage højde for, at der er oplysninger i låste felter i årsopgørelsen, som skatteyder ikke selv har mulighed for at korrigere. Reglerne bør desuden tage højde for, at Skatteministeriet med visionen om "Det selvangivelsesløse Samfund" og tiltag som no-touch løsninger signalerer, at skatteyder ikke behøver at beskæftige sig med skatteansættelsen og -beregningen, for skattemyndighederne har allerede de nødvendige og korrekte oplysninger.

Omkring indberetningspligtiges ansvar bør det i forbindelse med reglernes udformning overvejes, hvilken betydning det skal have, at der findes forskellige typer af indberettere:

1. De, der indberetter egne, indberetningspligtige oplysninger, som f.eks. arbejdsgivere, pengeinstitutter, a-kasser, almennyttige foreninger.
2. De, der indberetter andres indberetningspligtige oplysninger, som f.eks. Multidata og andre lønservicebureauer, der indberetter på vegne af arbejdsgivere, Værdipapircentralen, der indberetter på vegne af banker m.v.
3. De, der er pligtige til at indberette oplysninger, som er opgjort af andre, og hvor den indberetningspligtige ikke har indflydelse på opgørelsen af de indberettede oplysninger.

8.2 Skatteydernes ansvar

Skatteministeriets strategier rejser sammen med udviklingen henimod "Det selvangivelsesløse Samfund" og tiltag som feltlåsning en række problemstillinger i relation til skatteydernes ansvar i følge skattekontrollovens § 13 og § 16.

Hvis skatteyderen, som det fremgår af ansvarsbestemmelserne i dag, er ansvarlig for at samtlige oplysninger er korrekte, tvinges denne til detaljeret at gennemgå årsopgørelsen og efterprøve skatteansættelsen og -beregningen. Man forskertser dermed, som det også tidligere er påpeget af Retssikkerhedsudvalget og Skatteretsrådet, formålet med selvangivelsesreformen i 1989 og de efterfølgende ændringer af selvangivelsesproceduren, som skulle gøre det lettere for skatteyder og bevirke, at denne skal befatte sig mindre med skatteansættelsen og -beregningen.

Når den udvikling, der er sket og fortsat sker med en øgning af mængden af indberettede og fortrykte oplysninger sammenholdes med reglerne om feltlåsning indikerer det, at skattemyndighederne stoler mere på de indberetninger, som modtages fra tredjemand end på skatteydernes egne oplysninger. Når Skatteministeriet således foretrækker at lægge indberettede oplysninger til grund, er det betænkeligt, at man samtidig fortsat pålægger skatteyder ansvaret for, at oplysningerne er korrekte. Dette gælder i særlig grad for oplysningerne i de låste felter, som skatteyder ikke selv kan korrigere. En konsekvens heraf bør være, at straffeansvaret for skatteyder lempes.

Skatteministeriet har da også i en vis udstrækning i praksis friholdt skatteyder for ansvaret for en række oplysninger, der er indberettet af tredjemand, ved at undlade at rejse straffesager, hvis en fejl beror på "beløb, der automatisk og landsdækkende indberettes til skattemyndighederne", hvilket i administrativ praksis forstås som oplysninger, der er indberettet efter skattekontrollovens afsnit II. Dette betyder, at den skatteyder, der ikke har andre indtægter, fradrag mv. end de, der er indberettet af tredjemand, og som ikke selv påfører eller ændrer oplysninger i sin årsopgørelse, efter gældende praksis er ansvarsfri. Det er retssikkerhedsmæssigt betænkeligt, at en sådan ansvarsfrihed ikke fremgår direkte af straffebestemmelserne.

Det er, jf. ovenfor afsnit 6.3.2, i nogle tilfælde uigennemsigtigt for skatteyder, hvornår hans adfærd er ansvarspådragende og, i givet fald, efter hvilken af bestemmelserne § 13 eller § 16. Dette taler i sig selv for at gentænke og præcisere bestemmelserne.

Det er derfor arbejdsgruppens **anbefaling**, at ansvarsreglerne i skattekontrollovens § 13 og § 16 ændres således, at:

- de kodificerer gældende administrativ praksis for skatteydere ansvar således, at det tydeligt fremgår, at skatteyder fritages for ansvaret for at de oplysninger, der "automatisk og landsdækkende" indberettes af tredjemand er korrekte.
- skatteyder som minimum fritages for ansvaret for oplysninger fra tredjemand, der fremgår af de låste felter i årsopgørelsen.
- det klart og præcist fremgår af bestemmelserne, hvornår skatteyder er strafansvarlig efter henholdsvis § 13 og § 16.

Det skal i forbindelse med ændring af ansvarsreglerne erindres, at en administrativt fastsat ordning som karantæneordningen, hvor skatteyder modtager en automatisk genereret årsopgørelse og er afskåret fra at anvende TastSelv, rejser problemstillinger i forhold til reglerne om strafansvar, som ligner de problemstillinger feltlåsning rejser.

8.3 Indberetningspligtiges ansvar

Som det er beskrevet i afsnit 7, er reglerne om strafansvar for indberetningspligtiges afgivelse af indberetningspligtige oplysninger ikke klare og præcise. Strafansvaret for afgivelse af indberetningspligtige oplysninger reguleres i fire forskellige love; skattekontrolløven, opkrævningsloven, indkomstregisterloven og kildeskatteløven. Afgivelse af urigtige eller vildledende oplysninger, manglende rettidig indberetning eller genindberetning af oplysninger er strafsanktioneret i nogle tilfælde, men ikke andre. En væsentlig årsag til denne uklarhed må antages at være, at bestemmelserne der sanktionerer indberetning af urigtige og vildledende oplysninger samt manglende indberetning sjældent anvendes i praksis, og at såvel administrativ praksis som domspraksis dermed er yderst begrænset. Der er eksempelvis ingen nyere domspraksis, der afklarer anvendelsesområdet for - og dermed også rækkevidden af - skattekontrollovens § 14. Det er retssikkerhedsmæssigt betænkeligt, at indberetningspligtiges strafansvar ikke klart og præcist fremgår af de relevante ansvarsregler.

Det er arbejdsgruppens **anbefaling**, at ansvarsreglerne i skattekontrollovens § 14 ændres således, at indberetningspligtiges strafansvar, jf. § 14 for rettidigt at indberette korrekte oplysninger tydeligt fremgår af denne bestemmelse, og ligeledes samspillet med kildeskatteløvens § 74, indkomstregisterlovens § 11 og opkrævningslovens § 17.

8.4 Hverken skatteyder eller indberetningspligtiges ansvar

Som det er i dag, hvor skatteyder i praksis er ansvarsfri for oplysninger, der indberettes efter skattekontrollovens afsnit II, og indberetningspligtiges ansvar for disse oplysninger ikke er afklaret i praksis, vil det i nogle tilfælde i realiteten være skattemyndighederne, der bærer ansvaret for, at de indberettede oplysninger der anvendes til årsopgørelsen, er korrekte.

Det er arbejdsgruppens **anbefaling**, at der tages klart stilling til samspillet mellem skatteydernes strafansvar og indberetningspligtiges strafansvar, herunder om der er nogen typer af oplysninger, som hverken skatteyder eller indberetningspligtig vil være strafansvarlig for.

8.5 Afsluttende bemærkninger

Skattekontrolloven stammer tilbage fra 1946. Der er igennem årene sket en række ændringer af loven, men der er aldrig foretaget en gennemgribende revision af hele loven. Skattekontrolloven fremstår derfor i dag som et noget uoverskuelig kludetæppe af nye og gamle bestemmelser, som ikke afspejler den faktiske virkelighed, herunder de juridiske følger af digitaliseringen og automatiseringen af selvangivelsesprocessen.

Arbejdsgruppen har - i forbindelse med sit arbejde omkring reglerne om feltlåsning - forsøgt at undersøge sammenhængen imellem indberetningsreglerne i skattekontrollovens afsnit II, indberetningsbekendtgørelsen og de låste felter, jf. bekendtgørelsen om feltlåsning. Tanken var at sammenholde reglerne om indberetning med indholdet af de låste felter på årsopgørelsen. Idet indberetningsreglerne i skattekontrolloven afsnit II og indholdet af felterne i årsopgørelsen er struktureret vidt forskelligt, viste det sig at være et ganske omfattende arbejde, som arbejdsgruppen ikke gik videre med, da denne opgave reelt lå uden for kommissoriet for gruppens arbejde.

Det er arbejdsgruppens **anbefaling**, at der på sigt foretages en gennemgang, modernisering og så vidt muligt fremtidssikring af reglerne i hele skattekontrolloven, således at:

- reglerne i afsnit I afspejler og regulerer selvangivelsesproceduren som den faktisk er.
- indberetningsreglerne i afsnit II er overskuelige, og, hvor det er relevant, relaterer sig til felterne i årsopgørelsen for skatteyder.
- det af ansvarsreglerne i afsnit III fremgår entydigt og i overensstemmelse med praksis, hvilken adfærd der er strafbar.
- reglerne så vidt det er muligt tager højde for nye digitale tiltag.

Selvom en sådan modernisering af hele skattekontrolloven vil være en omfattende opgave, er det ud fra en retssikkerhedsmæssig vurdering væsentligt, at det klart af loven fremgår, hvilke pligter den skattepligtige har, hvilke pligter den indberetningspligtige har, samt hvilke sanktioner der er for manglende overholdelse af disse pligter.

Bilag 1 Begreber og definitioner

I arbejdsgruppens arbejde er følgende begreber lagt til grund;

Skatteydere med enkle økonomiske forhold

Skatteydere med enkle økonomiske forhold er nærmere afgrænset i bekendtgørelse nr. 1095 af 15. november 2005 om en kort frist for skatteansættelse af personer med enkle økonomiske forhold, som ændret ved bekendtgørelse nr. 1243 af 23. oktober 2007. Følgende fremgår af bekendtgørelsens § 2:

- § 2. En skattepligtig anses ikke for at have enkle økonomiske forhold, hvis den pågældende
- 1) har indkomst eller fradrag af en sådan art, at den/det ikke er dækket af tallene på årsopgørelsen eller rubrikkerne på oplysningskortet for det pågældende indkomstår,
 - 2) har deltaget i et anpartsprojekt som nævnt i personskattelovens § 4, stk. 1, nr. 10 eller 12, eller i et anpartsprojekt som nævnt i personskattelovens § 4, stk. 1, nr. 10, 12 eller 13, som affattet ved lovbekendtgørelse nr. 772 af 29. august 2003,
 - 3) har status som hovedaktionær efter aktieavancebeskatningsloven, eller
 - 4) har indkomst fra eller fradrag vedrørende aktiver eller passiver i udlandet, Færøerne eller Grønland.

Perioderne i selvangivelses- /årsopgørelsesprocessen

Perioderne i selvangivelses- /årsopgørelsesprocessen for skatteydere med enkle økonomiske forhold er følgende:

1. Tidlig indberetning - februar måned i året efter indkomståret
2. Åbningsperioden - første halvdel af marts - indtil omkring 20. marts året efter indkomståret
3. Selvangivelsesperioden - fra slutningen af åbningsperioden frem til 1. maj året efter indkomståret
4. Digital genoptagelsesperiode - fra 10. maj året efter indkomståret indtil 1. marts året efter igen. Perioden skal måske udvides frem til 15. juni.

Eksempel vedr indkomståret 2010:

Tidlig indberetning: 1. februar - 28. februar 2011

Åbningsperioden: 1. marts - ca. 20. marts 2011

Selvangivelseperioden: ca. 20. marts - 1. maj 2011

Digital genoptagelsesperiode: 10. maj 2011 - 1. marts (15. juni) 2012

Ad 1. Tidlig indberetning:

I denne periode har skatteyder adgang til at indtaste oplysninger i felter, som ikke er printfelter - altså felter, hvortil der ikke bliver indberettet oplysninger fra 3. mand. Skatteyder ser kun de tomme ikke-printfelter på skærmen, og ikke printfelterne med de indberettede oplysninger. Skatteyder ser ikke konsekvenserne af sine indtastninger - altså ser ikke hvilket resultat de har for skatteberegningen.

Tidlig indberetnings funktionen er ved at være forældet pga åbningsperioden, men funktionen bevares, da den er kendt og bruges af mange skatteydere.

Ad 2. Åbningsperioden

I denne periode har både skatteyder, tredjemand og SKAT adgang til at indtaste oplysninger. Skatteyder kan, hvis denne er en borger, kun indtaste oplysninger i ikke-låste felter, og kan se konsekvenserne af sine rettelser med det samme, idet årsopgørelsen opdateres online. Omkring 20. marts fastlåses denne første årsopgørelse.

Ad 3. Selvangivelsesperioden

Selvom den første årsopgørelse er blevet låst, er det ikke ensbetydende med, at skatteyderen ikke længere kan rette i skatteansættelsen. Dette sker blot nu ved at der dannes en ny årsopgørelse med opgør nr. 2, hvilket kan ske frem til 1. maj.

Ad 4. Digital genoptagelsesperiode

Skatteyder kan stadig ændre oplysninger i årsopgørelsen i TastSelv og få en ny årsopgørelse online. Den digitale genoptagelsesperiode starter ca. 1 uge efter selvangivelsesperiodens udløb – dvs. ca. 1 uge efter den 1. maj. Det planlægges, at den digitale genoptagelsesperiode i fremtiden skal udvides frem til 15. juni, så den afpasses udløbet af den korte frist for skatteansættelse af personer med enkle økonomiske forhold, som er den 30. juni i det andet år efter indkomstårets udløb, jf. bekendtgørelse nr. 1095 af 15. november 2005.

Servicebrev:

Servicebrev sendes til personer med udvidet selvangivelse (S-10) sammen med selvangivelsen. Af servicebrevet fremgår, hvilke oplysninger SKAT har modtaget til brug for selvangivelsen.

Servicemeddelelse:

Servicemeddelelse sendes til en skatteyder, der er lønmodtager og gift med en person med udvidet selvangivelse (S-10). Servicemeddelelsen indeholder de oplysninger, som er indberettet til SKAT og danner grundlag for årsopgørelsen. Hvis skatteyder ikke har yderligere oplysninger dannes årsopgørelsen af oplysningerne i servicemeddelelsen.

Oplysningskort:

Oplysningskortet sendes - i papirudgave - til printskatteydere (skatteydere med enkle økonomiske forhold), hvis SKAT formoder, at skatteyder mangler at indgive oplysninger i forhold til hvilke typer af oplysninger der fremgik af årsopgørelsen året før. Oplysningskortet udsendes sammen med papirårsopgørelsen ultimo marts/primio april i året efter indkomståret.

Printskatteyder

Borgere med enkle skatteforhold, der modtager en årsopgørelse eller en servicemeddelelse evt. med et oplysningskort med det samme.

De printskatteydere, der modtager en årsopgørelse med det samme, er enten enlige eller gift med en anden printskatteyder – selvangivelsesfristen er som hovedregel 1. maj, men kan også være 1. juli (anpartshavere).

De printskatteydere, der modtager en servicemeddelelse i stedet for en årsopgørelse er gift med en person der benytter den udvidede selvangivelse (S10) – selvangivelsesfristen følger ægtefællen, dvs. 1. juli.

Skattesvig

Det fremgår af bemærkningerne til § 1, nr. 8 i lov nr. 539 af 17. december 1971 (ændring af kontrollovens § 13), at ”skattesvig” er benævnelsen for forsætlig skatteunddragelse:

"I 1. stk. beskrives den forsætlige skatteunddragelse, som har fået benævnelsen skattesvig."

Ansvarssubjekt

Den fysiske eller juridiske person, hos hvem ansvaret for overtrædelsen (handlingen eller undladelsen) kan placeres.

Bilag 2 Indberetningspligtige

Nedenfor er en opstilling af de indberetningspligtige, der er nævnt i bestemmelserne om indberetningspligt i skattekontrollovens afsnit II, grupperet efter type af indberetningspligtig / virksomhed.

Både offentlige myndigheder og private virksomheder

- Enhver, der i en kalendermåned i sin virksomhed, der udbetaler løn mv.
- Alle, der i en kalendermåned i deres virksomhed har foretaget udbetaling eller godskrivning af beløb
- Offentlige myndigheder og bestyrelser eller lignende øverste ledelser for private juridiske personer samt partrederier

Offentlige myndigheder

- Beskæftigelsesministeriet
- Økonomistyrelsen
- Kommuner
- Alle ministerier og tilhørende forvaltningsmyndigheder, der yder tilskud (jf. bekendtgørelsens § 12)

Fagforening og A-kasse

- Faglige foreninger
- Arbejdsløsheds-kasser

Forsikring og pension

- Forsikringsselskaber
- Pensionskasser, pensionsfonde og andre, der udbetaler pensioner

Banker mv.

- Banker og sparekasser, andelskasser, finansieringsselskaber, vekselerere, bankierer, realkreditinstitutter, værdipapircentraler, advokater og
 - andre, der som led i deres erhverv modtager pantebreve med pant i fast ejendom i depot til forvaltning, og
 - andre, der betaler eller godskriver indkomst fra opsparing og
 - andre, der modtager indskud til forrentning,
 - og andre personligt erhvervsdrivende, der som led i deres virksomhed forvalter midler eller udlåner penge
 - Den, der som led i sin virksomhed modtager aktier i depot til forvaltning
 - Den, der som led i sin virksomhed yder eller formidler lån mod forrentning
- Offentlige kasser, realkreditinstitutter, værdipapircentraler, aktieselskaber, investeringsselskaber, og andre, som indløser rente- eller udbyttekuponer, tilskriver renter eller udbytte

Andre

- Enhver, der driver selvstændigt erhverv

- Virksomheder med ejere, hvis indkomst fra virksomheden opgøres fælles efter ligningslovens § 29
- Enhver arbejdsgiver, der har etableret eller fremtidig etablerer en pensionsordning
- 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)
- Mellemand, der udbetaler løn, provision, gratiale m.v.
- Kuratorer
- Bestyrelser for fonde og foreninger
- Kulturinstitutioner
- Bygningsfredningsforeningen
- Foreninger, stiftelser, institutioner m.v. som nævnt i ligningslovens § 8 A og § 12, stk. 1-4
- Selskaber og foreninger m.v., som har pligt til at indeholde udbytteskat
- Interessentskaber og kommanditselskaber
- Juridiske personer, som har ydet et beløb til dækning af en persons udgifter til sagkyndig bistand
- Virksomheder, der forestår udlejning af fritidsbolig

Bilag 3 Indkomst-, fradrags- og omkostningsarter der skal indberettes

Nedenfor er en opstilling af de arter af indkomst, fradrag og omkostninger, der er nævnt i bestemmelserne om indberetningspligt i skattekontrollovens afsnit II, grupperet efter type af indkomst, fradrag og omkostning.

Løn, A-indkomst, vederlag, gaver m.m.

1. Udbetaling eller godskrivning af løn, gratiale, provision og andet vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold, der er A-indkomst eller arbejdsmarkedsbidragspligtig indkomst for modtageren. Beløb, der ydes til godtgørelse for udgifter, lønmodtageren påføres som følge af arbejdet, uanset om beløbet er skattefrit for modtageren
2. Ydelser, der gives til godtgørelse for udgifter i forbindelse med uddannelser og kurser efter uanset om beløbene er skattefrie for modtageren
3. Beløb, der skal henregnes til A-indkomst for modtageren og arbejdsmarkedsbidragspligtig indkomst
4. Beløb, som efter deres art er omfattet af nr. 1, når modtageren af beløbet ikke er skattepligtig her i landet
5. Honorar, provision og andet vederlag for personlig arbejds- eller tjenesteydelse
6. Vederlag for udnyttelse af ophavsrettigheder, patentrettigheder, mønster, varemærke og lignende samt vederlag for reklamemæssig udnyttelse af en person
7. Gave- og legatbeløb, der uddeles
8. Gratiale, godtgørelser mv.
9. Vederlag for afløsning af pensionstilsagn
10. Ydelser som nævnt i kildeskattelovens § 43, stk. 2, dvs. pension, ventepenge, arbejdsløshedsdagpenge, sygedagpenge mm
11. Erstatning for arbejdsindtægt eller skattepligtig erstatning i øvrigt
12. Tilskud, der ydes af staten, en region eller en kommune
13. Legater til studierejser
14. Værdien af udnyttelse af en købe- eller tegningsret til aktier eller anparter, samt værdien af afståelse af sådanne rettigheder, når afståelsen er foretaget af den, der har modtaget købe- eller tegningsretten fra det selskab, der har ydet retten
15. Vederlag i form af en købe- eller tegningsret til aktier eller anparter, der er ydet som led i et ansættelsesforhold, som led i en aftale om personligt arbejde i øvrigt eller som valgt medlem af eller medhjælp for et selskabs bestyrelse
16. Uddelinger fra fonde og foreninger
17. Vederlag, i form af, at der er stillet en bil til rådighed for privat benyttelse, eller i form af, at der er stillet en sommerbolig, en lystbåd eller en helårsbolig til rådighed, når vederlaget er ydet til en direktør eller anden medarbejder med væsentlig indflydelse på egen aflønningsform
18. Udbytte, der er udloddet til en hovedaktionær
19. Tilbagebetalinger af kontanthjælp og introduktionsydelse
20. Underholdsbidrag som kommuner opkræver på vegne af bidragsberettigede
21. Vederlag for personligt arbejde i tjenesteforhold, - den periode, den pågældende har været ansat, om den produktionsenhed, den pågældende er tilknyttet, og om den pågældendes løntimer

22. Fleksydelsesbidrag

Fagforeninger og A-kasser

23. Indbetalinger som faglige foreninger har modtaget fra medlemmer, herunder oplysninger til identifikation med CPR-nummer af den enkelte indbetaler
24. Indbetalinger som arbejdsløsheds-kasser har modtaget fra medlemmer, herunder oplysninger til identifikation af den enkelte indbetaler

Forsikring og pension

25. Forfaldne såvel som indbetalte forsikringspræmier og indskud én gang for alle til forsikringer og pensionsordninger, der omfattes af afsnit I og II i lov om beskatningen af pensionsordninger mv. samt om eksistensen af sådanne ordninger, hvortil der ikke er foretaget indbetaling, samt
 - 1) det nærmere indhold af ordninger, der omfattes af afsnit I i nævnte lov, og om eventuelle ændringer i sådanne ordninger
 - 2) udlodninger
 - 3) udbetalinger hidrørende fra forsikringer som nævnt i §§ 2, 5, 7, 8, 9 og 15 B i nævnte lov
 - 4) indestående og afkast af pensionsordninger m.v.
 - 5) udbetalinger i henhold til indekstrakter, der er oprettet i medfør af lov om pristalsreguleret aldersforsikring og aldersopsparing
 - 6) udbetalinger af tilbagekøbsværdi og bonus efter forsikringer
 - 7) opdelinger vedrørende de i nævnte lovs § 20, stk. 3, § 30, stk. 7, og § 34 og
 - 8) udbetaling af beløb, der omfattes af nævnte lovs §§ 25-28, og om dispositioner af den i lovens §§ 30-31 omhandlede karakter
26. Alle oplysninger om en pensionsordning, der omfattes af afsnit I i lov om beskatningen af pensionsordninger - dennes nærmere indhold, herunder om størrelsen af arbejdsgiverens og den pensionsberettigedes årlige bidrag til ordningen samt om eventuelle ændringer i denne.
 - 1) ordningernes nærmere indhold og om eventuelle ændringer heri,
 - 2) indbetalte bidrag og indskud én gang for alle,
 - 3) udlodninger som nævnt i nævnte lovs § 30, stk. 2-4,
 - 4) udbetalinger hidrørende fra ordninger som nævnt i nævnte lovs §§ 11 A og 15 B,
 - 5) udbetalinger i henhold til indekstrakter,
 - 6) udbetalinger af beløb, der omfattes af § 29 i nævnte lov, og
 - 7) udbetalinger af beløb, der omfattes af nævnte lovs §§ 25-28, og om dispositioner af den i lovens §§ 30-31 nævnte karakter, for så vidt dispositionen er pengeinstituttet bekendt

Ind- og udlån af penge samt aktier, obligationer, pantebreve mv.

27. I det omfang told- og skatteforvaltningen anmoder derom og oplysningerne er af væsentlig betydning for skatteligningen skal vekselerere, advokater og andre personligt erhvervsdrivende, der som led i deres virksomhed forvalter midler eller udlåner penge, give 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) Besørgelser af udbetalinger og modtagelse af indbetalinger.
- 5) Ydelse af garantier.
28. Størrelsen af ydede eller godskrevne renter eller andet afkast til de enkelte indskud til forrentning, dato for rentetilskrivningen mv. samt størrelsen af det indestående beløb
29. Lån, der ydes mod forrentning
30. Vedr. pantebreve med pant i fast ejendom i depot
 - 1) renter
 - 2) restgæld
 - 3) kursværdi af restgæld
 - 4) identifikation af såvel låntager og deponatør som depotet samt oplysninger om låneforholdet.
31. Betalinger m.v., som banker, sparekasser, andelskasser, finansieringsselskaber, realkreditinstitutter, værdipapircentraler, advokater og andre, der betaler eller godskrives indkomst fra opsparing i Danmark eller andre lande til umiddelbar fordel for en fysisk person, som ikke er fuldt skattepligtig, samt oplysninger om betalinger m.v. til umiddelbar fordel for en modtager, som ikke er fuldt skattepligtig, hvis den pågældende hverken er en fysisk person, en juridisk person, en enhed omfattet af generelle regler om erhvervsbeskatning i den stat, hvor enheden er etableret, eller et investeringsinstitut.
 - 1) størrelse af renter, som betales m.v.,
 - 2) størrelse af det fulde provenu ved overdragelse af fordringer,
 - 3) størrelse af det fulde beløb af udlodning fra andel i et investeringsinstitut eller
 - 4) størrelse af det fulde provenu ved overdragelse af andel i et investeringsinstitut.
 - 5) den retmæssige ejers kontonummer eller lignende hos den indberetningspligtige eller
 - 6) identifikation af den fordring, som renterne vedrører, eller som er overdraget, eller
 - 7) identifikation af den andel i investeringsinstituttet, som udlodningen vedrører, eller som er overdraget.
32. Udbytte af deponerede børsnoterede aktier m.v., der er udloddet.
33. Udbytte af unoterede aktier m.v., der er udloddet
34. Deponerede aktier m.v., såfremt deponeringen er foretaget for en person.
35. Erhvervelser og afståelser af aktier m.v. formidlet i det forudgående kalenderår, når erhvervelsen eller afståelsen er formidlet for en person.
36. Beløbsstørrelsen af den enkelte ejers indløste rentekuponer eller tilskrevne renter vedrørende obligationer i det forudgående kalenderår og oplysning om obligationernes betegnelse, samt om indfrielse af obligationer.
37. Oplysninger om indfrielse af udbyttekuponer vedrørende investeringsforeningsbeviser, udbytte af aktier m.v. og tilskrivning på indskud i kontoførende investeringsforeninger.
38. Oplysninger om overdragelse af obligationer og rentekuponer,
39. Erhvervelser og afståelser af aktier m.v., investeringsforeningsbeviser, konvertible obligationer samt udbyttekuponer og rentekuponer vedrørende sådanne og hævninger i kontoførende investeringsforeninger.
40. Oplysninger om indgåelse af aftaler om eller overdragelse af terminskontrakter, køberetter og salgsretter omfattet af kursgevinstloven, når en af aftaleparterne er en person.

Andet

41. Oplysning om den omsætning, som enhver, der driver selvstændigt erhverv, herunder også mæglere og auktionsholdere, har haft med eller formidlet for andre navngivne erhvervsdrivende, eller om arbejder, han har udført for eller ladet udføre hos andre

- navngivne erhvervsdrivende; for produktions- og indkøbs- eller salgsforeninger og lignende erhvervsorganisationers vedkommende omfatter oplysningspligten
42. Oplysninger, der af myndighederne skønnes at være af væsentlig betydning for skatteligningen skal, efter anmodning indberettes af offentlige myndigheder og bestyrelser eller lignende øverste ledelser for private juridiske personer samt partrederier.
 43. Identiteten på anmeldte fordringshavere i konkursboer, der i det foregående kalenderår har fået udloddet dividende, størrelsen af dividenden og identiteten af det konkursbo, hvorfra udlodningen sker.
 44. Beløb til dækning af en persons udgifter til sagkyndig bistand
 45. Gavens værdi og gavegiverens CPR-nr., CVR-nr. eller SENr. for gaver, der modtages af kulturinstitutioner
 46. Oplysninger fra det fælles skatteregnskab for virksomheder med ejere, hvis indkomst fra virksomheden opgøres fælles efter ligningslovens § 29 vedrørende det seneste indkomstår - identifikationsoplysninger, ejerandel, ejerperiode
 47. Indbetalinger af beløb som Økonomistyrelsen har modtaget jf.
 - 1) § 19 a, stk. 1, litra b og c, § 46, stk. 1, litra c, og § 46 a, stk. 1, litra b, i lov om arbejderboliger på landet.
 - 2) § 9 i bekendtgørelse nr. 662 af 14. august 1997 om statshusmandsbrug m.m. og jordrente.
 48. Indbetalinger som foreninger, stiftelser, institutioner m.v. som nævnt i ligningslovens § 8 A og § 12, stk. 1 har modtaget - identifikation af indbetaler og modtager og størrelsen af det indbetalte beløb
 49. Fradrag for fredede bygninger
 50. Lejeindtægter ved udlejning af fritidsbolig

Bilag 4 Kildeskatteloven § 57

Kildeskattelovens § 57 blev ændret ved lov nr. 404 af 8. maj 2006 om ændring af forskellige love (Konsekvensændringer som følge af lov om et indkomstregister), § 14.

§ 57 havde, inden ændringen i konsekvensændringsloven, følgende ordlyd:

§ 57. Efter nærmere af skatteministeren fastsatte regler skal de indeholdelsespligtige over for de statslige told- og skattemyndigheder foretage angivelse af indeholdelsen, herunder identificere ved personnummer de personer, der har fået udbetalt eller godskrevet A-indkomst i A-skatteperioden. Skatteministeren kan fritage grupper af indeholdelsespligtige fra at identificere modtagere af A-indkomst i angivelsen.

Stk. 2. Såfremt den i stk. 1 nævnte angivelse ikke er indgivet rettidigt og A-skattetilsvaret er positivt, skal den indeholdelsespligtige betale en staten tilfaldende afgift på 1 pct. af det beløb, som skal indbetales for den pågældende periode. Afgiften skal dog sammen med afgift efter § 13 A, stk. 2, 2. pkt., i lov om en arbejdsmarkedsfond mindst udgøre 500 kr. og kan højst udgøre 1.100 kr. I tilfælde, hvor A-skattetilsvaret er nul, skal der i gentagelsestilfælde betales en afgift på 500 kr. Der betales dog ikke afgift i tilfælde, hvor A-skattetilsvaret er nul og der er forløbet mere end 2 år, siden en nul-A-skatteangivelse er indkommet for sent. Er den indeholdte A-skat angivet rettidigt, men mangler angivelse af personnumre, finder 3. og 4. pkt. anvendelse.

Stk. 3. Skatteministeren kan meddele fritagelse for afgift efter stk. 2, når særlige omstændigheder taler derfor.

Stk. 4. Skatteministeren kan give regler om de indeholdelsespligtiges pligt til at sikre oplysninger til brug ved afgivelsen af de i stk. 1 nævnte redegørelser, herunder pligt til at modtage og opbevare skattekort, notere oplysninger fra bikort og notere navn og adresse m.v. på modtagere af A-indkomst, der hverken afleverer skattekort eller foreviser bikort. Skatteministeren kan endvidere give regler om de indeholdelsespligtiges regnskabsførelse vedrørende udbetaling og godskrivning af A-indkomst samt indeholdelse af A-skat.

Stk. 5. De statslige told- og skattemyndigheder kan i elektronisk form stille oplysninger fra angivelserne til rådighed for statslige eller kommunale myndigheder til brug for skatteadministration, inddrivelse af offentlige fordringer eller kontrol af udbetalinger fra det offentlige. Oplysningerne kan endvidere stilles til rådighed for statsanerkendte arbejdsløsheds-kasser til brug for kontrol med udbetaling af dagpenge m.v.

Ved konsekvensændringsloven ændredes § 57 til:

§ 57. Skatteministeren kan give regler om de indeholdelsespligtiges pligt til at sikre oplysninger til brug ved indberetning til indkomstregistret af indeholdt A-skat, jf. §§ 2-4 i lov om et indkomstregister, herunder pligt til at notere navn og adresse mv. på modtagere af A-indkomst, for hvem der ikke er rekvireret skattekort, bikort eller frikort. Skatteministeren kan endvidere give regler om de indeholdelsespligtiges regnskabsførelse vedrørende udbetaling og godskrivning af A-indkomst samt indeholdelse af A-skat.